



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 07/07/2017

Αριθμός Απόφασης: 3812

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»
 - γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 09/03/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου «.....» Ν. Ρεθύμνης, Τ.Κ. 74052, κατά των υπ' αριθμ. «.....», «.....» και «.....» Πράξεων Επιβολής Προστίμου αρθ. 7 παρ.3 και 5 του ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθμ. «.....», «.....» και «.....» Πράξεις Επιβολής Προστίμου αρθ. 7 παρ.3 και 5 του ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 04/11/2016 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 09/03/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ. «.....» Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 12.935,60 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2001, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω :

α) μη ζήτησης, μη λήψης καθώς και μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου κατά την αγορά παγίων αξίας 23.767,00 ευρώ, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., κατά παράβαση των άρθρων 2 παρ 1, 12 παρ. 11 του Π.Δ. 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 ζ' του Ν.4337/2015. Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο 7.892,00 ευρώ ($23.767,00 \times 1/3$)

β) έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ελαιοουργείου, ως προς το σύνολο των συναλλαγών αξίας μικρότερης των 880,00 ευρώ, σε διακόσιες τρείς (203) περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 11 παρ. 1, 13 παρ.1, 10 παρ.1 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/2015. Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο 4.996,49 ευρώ ($12.491,23 \times 40\%$)

γ) έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων (Δ.Α.-Τ.Π.), ως προς το σύνολο της συναλλαγής αξίας μικρότερης των 880,00 ευρώ, σε έντεκα (11) περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 11 παρ. 1, 13 παρ.1, 10 παρ.1 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/2015. Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο 47,11 ευρώ ($117,78 \times 40\%$).

2. Με την υπ' αριθμ. «.....» Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 33.367,25 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2002, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω :

α) έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ελαιοουργείου, ως προς το σύνολο των συναλλαγών αξίας μικρότερης των 880,00 ευρώ, σε χίλιες δώδεκα (1012) περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 11 παρ. 1, 13 παρ.1, 10 παρ.1 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/2015. Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο 31.507,51 ευρώ ($78.768,78 \times 40\%$)

β) έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων (Δ.Α.-Τ.Π.), ως προς το σύνολο των συναλλαγών αξίας μικρότερης των 880,00 ευρώ, σε πέντε (5) περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 11 παρ. 1, 13 παρ.1, 10 παρ.1 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις

του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/2015. Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο 563,53 ευρώ (1.408,83 X 40%)

γ) λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων (Δ.Α.-Τ.Π.), ως προς το σύνολο της συναλλαγής που αφορούν την αγορά πυρηνόξυλου, αξίας μικρότερης των 880,00 ευρώ, σε τριάντα δύο (32) περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 11 παρ. 1, 13 παρ.1, 10 παρ.1 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/2015. Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο 1.296,21 ευρώ (12.962,15 X 10%)

3. Με την υπ' αριθμ. «.....» Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 18.126,31 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2003, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω :

α) έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ελαιουργείου, ως προς το σύνολο των συναλλαγών αξίας μικρότερης των 880,00 ευρώ, σε τριακόσιες πενήντα μία (351) περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 11 παρ. 1, 13 παρ.1, 10 παρ.1 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/2015. Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο 17.445,00 ευρώ (43.612,49 X 40%)

β) έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.), ως προς το σύνολο των συναλλαγών αξίας μικρότερης των 880,00 ευρώ, σε δύο (2) περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 11 παρ. 1, 13 παρ.1, 10 παρ.1 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/2015. Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο 206,24 ευρώ (515,59 X 40%)

γ) λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων (Δ.Α.-Τ.Π.), ως προς το σύνολο της συναλλαγής που αφορούν την αγορά πυρηνόξυλου, αξίας μικρότερης των 880,00 ευρώ, σε έντεκα (11) περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 11 παρ. 1, 13 παρ.1, 10 παρ.1 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/2015. Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο 475,07 ευρώ (4.750,75 X 10%)

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 04/11/2016 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, που διενεργήθηκε κατόπιν των υπ. αριθμ. «.....» και «.....» εντολών ελέγχου, σε συνέχεια της με αριθμό «.....» εντολής του ΣΔΟΕ Π.Δ. Κρήτης, για την ολοκλήρωση του ελέγχου και τη σύνταξη της ανωτέρω έκθεσης, όσον αφορά τον «.....», ο οποίος ενεργούσε ως υποκρυπτόμενος στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....». Ο παρών έλεγχος αποτελεί συνέχεια της με αριθμ. «.....» εντολής ελέγχου και «.....» εντολής επανελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας του Σ.Δ.Ο.Ε. για την ως άνω επιχείρηση της «.....», οι οποίες ανατέθηκαν και ολοκληρώθηκαν από το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ.

Κρήτης και συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 03/12/2008 Έκθεση ελέγχου και καταλογίστηκαν οι παραβάσεις. Κατόπιν, σύμφωνα με το υπ αριθμ. «.....» έγγραφο του Πταισματοδικείου Ηρακλείου κατ' εφαρμογή της «.....» Παραγγελίας του Εισαγγελέα Ρεθύμνου, ζητήθηκε να εφαρμοστεί από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου η υπ' αριθμ. «.....» Απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Ρεθύμνου, ήτοι να συνταχθεί ξεχωριστή έκθεση ελέγχου με πράξεις επιβολής προστίμου και ξεχωριστή μηνυτήρια αναφορά στους «.....» και «.....», υποκρυπτόμενα πρόσωπα της επιχείρησης της «.....». Όσον αφορά τον έλεγχο του «.....», εκδόθηκε η με αριθμό «.....» αρχική εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας του Σ.Δ.Ο.Ε. και μετέπειτα η υπ' αριθμ. «.....» εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., καθώς και με το Ν.4336/2015, όλες οι αρμοδιότητες και τα καθήκοντα που άπτονται φορολογικών και τελωνειακών υποθέσεων μεταφέρθηκαν από το Σ.Δ.Ο.Ε. στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Του αποδίδεται η ιδιότητα του υποκρυπτόμενου μέλους της ατομικής επιχείρησης «.....» την οποία αρνείται. Η μοναδική εμπλοκή του με τις υποθέσεις της συγκεκριμένης επιχείρησης ήταν ότι υπέγραψε το σχετικό συμφωνητικό μίσθωσης για λογαριασμό και κατ' εξουσιοδότηση της «.....» και όχι για δικό του λογαριασμό λόγω του ότι έχει συγγενικές σχέσεις με τον γιο της «.....» ο οποίος είναι σύζυγος της αδερφής του και τον οποίο ήθελε να εξυπηρετήσει.
2. Οι επίμαχες χρήσεις των ετών 2001, 2002 και 2003 έχουν παραγραφεί τόσο κατά την κανονική πενταετή παραγραφή του άρθρου 84 παρ.1 του ν.2238/1994 όσο και κατά την εξαιρετική δεκαετή παραγραφή του άρθ. 84 παρ. 4 του παραπάνω νόμου, ενώ δεν τυγχάνει εφαρμογής εν προκειμένω η παρ. 5 του άρθ.84, που αναγνωρίζει ειδικώς και εξαιρετικά δεκαπενταετή παραγραφή, διότι στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της.
3. Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας. Η ανάλυση που επιχειρήθηκε από τους ελεγκτές για να δικαιολογήσει την κρίση περί εικονικότητας των συναλλαγών για τις οποίες τελικά επιβλήθηκαν τα προσβαλλόμενα πρόστιμα, αν και αρχικά φαντάζει ορθή, καθώς βασίζεται σε αντικειμενικά κριτήρια, πάσχει από αοριστίες, ασάφειες και γενικεύσεις ενώ βασίζεται σε μία απόλυτη ιδανική επιχείρηση όμοιας επιχείρησης χωρίς να λαμβάνει υπόψη συνθήκες που θα μπορούσαν να αλλάξουν ή να δικαιολογήσουν την υπερκατανάλωση συγκεκριμένων αγαθών ή την πολύ μικρότερη κατανάλωση άλλων αγαθών και που ευχερώς θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν την νόμιμη συνολική εικόνα της ελεγχόμενης επιχείρησης αντίθετα από τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 του Ν. 4174/2013 :

«Παραμπόδιση, υπόθαλψη και συνέργεια

Κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλπει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015:

«Αυτουργοί και συνεργοί

1. Στα νομικά πρόσωπα, ως αυτουργοί των εγκλημάτων του παρόντος νόμου θεωρούνται, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στην τέλεσή τους:

α) Στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, οι πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες, εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, ως αυτουργοί θεωρούνται τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες οι ομόρρυθμοι εταίροι και οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών.

γ) Στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών και όταν αυτοί ελλείπουν ή απουσιάζουν οι εταίροι αυτών.

δ) Στους συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών οι πρόεδροι, οι γραμματείς, οι ταμίες, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών.

ε) Στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες, ως αυτουργοί του εγκλήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποί τους, με βάση την ιδιωτική βούληση ή το νόμο ή δικαστική απόφαση, και αν ελλείπουν αυτοί, τα μέλη τους. Όταν στα μέλη αυτών περιλαμβάνονται και νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ή αλλοδαποί οργανισμοί, εφαρμόζονται ανάλογα και οι λοιπές διατάξεις της παρούσας παραγράφου.

στ) Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, ως αυτουργοί του εγκλήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι διευθυντές ή αντιπρόσωποι ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.

ζ) Στα νομικά πρόσωπα εκτός των ανωτέρω αναφερομένων ή στις νομικές οντότητες κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 51Α του ν. 2238/1994 ή της περίπτωσης δ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ως αυτουργοί θεωρούνται οι εκπρόσωποι αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών.

2.

3. Ο εν γνώσει υπογράφων ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, καθώς και όποιος με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων τιμωρείται ως άμεσος συνεργός.

4. Αυτουργοί ή συμμετοχοί των ανωτέρω εγκλημάτων θεωρούνται σε κάθε περίπτωση και όσοι ασκούν εν τοις πράγμασι τις εξουσίες και αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στις ιδιότητες και θέσεις

της παραγράφου 1.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 ΚΒΣ ορίζεται ότι :

«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει".

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 65

Βάρος απόδειξης

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις

που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

Επειδή, όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση, ακίνητο-ημισόγειο επιφάνειας 140 τ.μ με πλήρη εξοπλισμό ελαιουργείου ιδιοκτησίας «.....» εκμισθώθηκε στην «.....» για χρονικό διάστημα από 01-11-2001 μέχρι 30-10-2006, αντί ετησίου μισθώματος 500.000 δραχμών. Το συμφωνητικό εκ μέρους της «.....» υπέγραψε ο προσφεύγων «.....» με εξουσιοδότησης της ίδιας, χωρίς όμως να επιδειχθεί η σχετική εξουσιοδότηση. Ο «.....» ισχυρίσθηκε στον έλεγχο ότι το ελαιουργείο λειτούργησε από τον Νοέμβριο του έτους 2001 μέχρι τον Φεβρουάριο του έτους 2003 με την προσθήκη και δικών τους μηχανημάτων, για τα οποία όμως δεν επέδειξε αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία. Τα φορολογικά στοιχεία εκδιδόνταν με την χρήση Η/Υ από μηχανογραφημένο έντυπο. Για την διαπίστωση λειτουργίας του ελαιουργείου, πέρα από τις διαπιστώσεις των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, όπου αναφέρουν ότι στην επίσκεψη τους την 19-06-2003 διαπιστώθηκε ότι το ελαιουργείο είχε τα χαρακτηριστικά αποθήκης καθώς και από πληροφορίες κατοίκων της «.....» ότι είχε 3 χρόνια να λειτουργήσει, εκλήθησαν να δώσουν εξηγήσεις οι αρμόδιοι φορείς που εποπτεύουν το ελαιουργείο. Οι υπάλληλοι της ΑΥΜΕΕ «.....» και «.....» κατέθεσαν ότι ποτέ δεν επισκέφθηκαν τον χώρο λειτουργίας του ελαιουργείου, αλλά ο έλεγχος του γινόταν με βάσει τα στοιχεία που προσκόμιζαν ο λογιστής ή ο εκπρόσωπος του ελαιουργείου. Ο ΟΠΕΚΕΠΕ με έγγραφο του πληροφόρησε την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου ότι την 01-07-2003 όταν υπάλληλοι του επισκέφθηκαν το ελαιουργείο διαπίστωσαν ότι λειτουργεί ως αποθήκη, χωρίς μηχανήματα και διατυπώνει σοβαρές επιφυλάξεις αν το κρίσιμο χρονικό διάστημα λειτούργησε το ελαιουργείο. Η «.....» σε κατάθεση της αναφέρει ότι δεν γνωρίζει τίποτα για την λειτουργία του ελαιωτριβείου. Κατά τις επισκέψεις τόσο των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου όσο και των ελεγκτών των άλλων Υπηρεσιών δεν βρέθηκαν εντός του χώρου του ελαιουργείου μηχανήματα. Από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης δεν προκύπτει αγορά καινούργιων μηχανημάτων ως πάγια στο ελαιουργείο στην «.....». Από τον έλεγχο των λοιπών στοιχείων εξόδων του ελαιουργείου διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη είχε προμηθευτεί πυρηνόξυλο 127.450 κιλών την 03-03-03 με φερόμενη τελευταία ημέρα λειτουργίας του ελαιωτριβείου την 28-02-03 και στον έλεγχο που έγινε την 25-06-03 δεν υπήρχε ίχνος από το είδος αυτό. Δεν υπήρξαν δαπάνες για την απασχόληση προσωπικού. Δεν επεδείχθη στέλεχος Δελτίου Αποστολής για την μεταφορά της παραγόμενου πυρήνα. Η κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος είναι αναντίστοιχη με τον χρόνο λειτουργίας του ελαιωτριβείου VI. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, το ελαιουργείο της «.....» δεν λειτούργησε ποτέ παρά «μόνο στα χαρτιά» και ο προσφεύγων «.....» ενήργησε ως

υποκρυπτόμενος, σε συνεργασία με τον «.....», χρησιμοποιώντας την επιχείρηση της «.....», για την παραγωγή και διακίνηση των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων, προκειμένου αυτά να χρησιμοποιηθούν από τους λήπτες παραγωγούς, ώστε να απαιτήσουν και να λάβουν επιδότηση επί της παραγωγής ελαιολάδου για τις ελαιοκομικές περιόδους 2001-2002 και 2002-2003.

Επειδή, από τα στοιχεία που υπάρχουν στον φάκελο της επιχείρησης της «.....» που σχηματίστηκε από προηγούμενους ελέγχους διαπιστώθηκαν κατά τον παρόντα έλεγχο και σχετικά με τον προσφεύγοντα που φέρεται ως υποκρυπτόμενος της ως άνω επιχείρησης τα εξής:

1) Ο προσφεύγων «.....», έχει συγγενική σχέση με το γιο της «.....», «.....», ο οποίος είναι σύζυγος της αδερφής του. Ο «.....» είναι το πρόσωπο που παρίσταται ενώπιον του Δικηγόρου «.....» και υπογράφει το συμφωνητικό μίσθωσης του ελαιουργείου, βάση εξουσιοδότησης και για λογαριασμό της «.....». Η ανωτέρω από 04-10-01 εξουσιοδότηση του «.....» παρόλο που ζητήθηκε επανειλημμένα με τις υπ' αριθμ. «.....» και «.....» προσκλήσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Ηρακλείου, δεν προσκομίσθηκε ποτέ στον έλεγχο. Επιπλέον, επειδή όπως προαναφέρθηκε το παραπάνω ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης του ελαιουργείου υπογράφηκε από τον «.....», ο οποίος είναι διευθύνων σύμβουλος και διαχειριστής της «.....», και ενεργούσε κατ' εξουσιοδότηση και για λογαριασμό της «.....», κλήθηκε να καταθέσει μετά από την με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» κλήση για κατάθεση, που στάλθηκε στο Α.Τ. Περάματος και του επιδόθηκε με αποδεικτικό με αριθμό πρωτοκόλλου «.....», και από την με ημερομηνία 15/06/04 ανωμοτί κατάθεση του προκύπτουν τα ακόλουθα: Σε ερώτηση του ελέγχου ποια είναι η σχέση του με το ελαιουργείο της «.....», απάντησε ότι δεν είχε καμία σχέση, υπέγραψε το ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης του ελαιουργείου κατ' εξουσιοδότηση της «.....», επειδή ήταν γνωστός του ιδιοκτήτη «.....», και θέλησε να τους βοηθήσει επειδή ο γιος της «.....» έχει πάρει σε γάμο την αδελφή του. Σε ερώτηση του ελέγχου αν η «.....» της οποίας είναι πρόεδρος έχει εμπορικές συναλλαγές με το ελαιουργείο, απάντησε ότι δεν είχε καμία συναλλαγή.

Επίσης, οι λογαριασμοί ρεύματος του ελαιουργείου της «.....» προσκομίσθηκαν στο συνεργείο ελέγχου από τον «.....» στην Υπηρεσία μας, μετά από πρόσκληση της Υπηρεσίας μας για προσκόμιση αυτών.

2) Επιπλέον, σύμφωνα με την υπ' αριθμό «.....» έκθεση εφέσεως του Εισαγγελέα Ρεθύμνου ο «.....» φέρεται να λειτουργεί από κοινού με τον «.....», ως υποκρυπτόμενος στην υπόθεση του ελαιουργείου της «.....». Αναλυτικότερα η υπ' αριθμ. «.....» Έκθεση Εφέσεως αναφέρει: «Στο Ρέθυμνο και στο Κατάστημα του Πρωτοδικείου Ρεθύμνου, σήμερα, στις 8 του μηνός Ιουλίου του έτους 2014, ημέρα Τρίτη και ώρα 10:00, εμφανίστηκε ενώπιον της Γραμματέως του άνω Δικαστηρίου (Πλημμελειοδικείου), «.....», ο Εισαγγελέας Πλημμελειοδικών Ρεθύμνου, «.....», ο

οποίος δήλωσε ότι εκκαλεί, σύμφωνα με το άρθρο 486§1γ του Κ.Ποιν.Δικ., ενώπιον του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Ρεθύμνης την υπ' αριθμ. «.....» απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Ρεθύμνου, με την οποία αθωώθηκαν οι «.....», «.....» και «.....», για την αξιόποινη πράξη της εκδόσεως και αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων από κοινού και κατ' εξακολούθηση (19§§1,4 Ν.2523/97 και 97 ΠΚ), ως προς το αθωωτικό σκέλος της, μόνο, που αφορά τον 2° και 3° κατηγορούμενο. Συγκεκριμένα, οι ανωτέρω κατηγορούντο ως υπαίτιοι του ότι στο Ρέθυμνο τα έτη 2001, 2002 και 2003 και στις παρακάτω ειδικότερες ημερομηνίες, η 1^η κατηγορούμενη «.....», ως ιδιοκτήτρια επιχείρησης εμπορίας ελαιολάδου και οικοδομικών υλικών, με έδρα τον του τέως, η οποία επιχείρηση φερόταν να λειτουργεί ελαιουργείο στη του τέως (που δεν λειτούργησε στην πραγματικότητα), και οι έτεροι δύο κατηγορούμενοι «.....» (υιός της 1^{ης}) και «.....», ως πραγματικοί υπεύθυνοι της ως άνω επιχείρησης (κατ' άρθρο 19§4 του Ν.2523/97), που υποκρύπτονταν υπό τα επίσημα στοιχεία της 1^{ης}, από κοινού και με περισσότερες πράξεις που συνιστούν εξακολούθηση του αυτού εγκλήματος (και με πρόθεση), εξέδωσαν και αποδέχτηκαν εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους. Συγκεκριμένα: Α. 1) Κατά τη χρήση 2001 εξέδωσαν 250 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για εκθλιπτικό δικαίωμα 5% επί του συνολικού δηλωθέντος ότι παράχθηκε ελαιολάδου, σε ισάριθμους πελάτες αγρότες ειδικού καθεστώτος, εικονικές ως προς το σύνολο των συναλλαγών. Η συνολική αξία των 250 ΑΠΥ, χωρίς ΦΠΑ, προσδιορίζεται ως ακολούθως: δηλωθέν παραχθέν ελαιολάδο 128.625 κιλά X 5% = 6.431,25 κιλά (δικαίωμα ελαιουργείου) X 1,35 τιμή ανά κιλό = 8.682,18 ευρώ. 2) Την ίδια χρήση και κατά το χρονικό διάστημα από 19.12.01 έως 31.12.01 εξέδωσαν, με Νο 1 έως Νο 11, έντεκα δελτία αποστολής εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών προς την «.....» για πώληση, 200.670 κιλών πυρήνας, συνολικής αξίας 40.134 δρχ. ή 117,78 ευρώ. Τα εν λόγω δε κιλά τιμολογήθηκαν με το υπ' αρ. «.....» εικονικό τιμολόγιο πώλησης. Η συνολική αξία, επομένως, των εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τη χρήση 2001 ήταν 8.799,96 ευρώ. Β) 1) Τη χρήση 2002 εξέδωσαν 1023 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για εκθλιπτικό δικαίωμα 5% επί συνολικού δηλωθέντος ότι παράχθηκε ελαιολάδου σε ισάριθμους πελάτες αγρότες ειδικού καθεστώτος, εικονικές ως προς το σύνολο των συναλλαγών. Η συνολική αξία των 1023 ΑΠΥ προσδιορίζεται ως ακολούθως: δηλωθέν παραχθέν ελαιολάδο 894.340 κιλά X 5% = 44.712 κιλά (δικαίωμα ελαιουργείου) X 1,35 ευρώ ανά κιλό = 60.361,20 ευρώ. 2) Την ίδια χρήση εξέδωσαν πέντε (5) εικονικά τιμολόγια ως προς το σύνολο των συναλλαγών προς την «.....» για πώληση 1.566.990 κιλών πυρήνας συνολικής αξίας 1.408,83 ευρώ. Τα εν λόγω δε τιμολόγια ήταν τα εξής: υπ' αρ. «.....» αξίας 316,14 ευρώ, «.....» αξίας 341,16 ευρώ, «.....» αξίας 413,55 ευρώ, «.....» αξίας 200,07 ευρώ και «.....» αξίας 137,91 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 1.408,83 ευρώ. 3) Κατά την ίδια χρήση έλαβαν 32 ΤΠ/ΔΑ από την «.....», εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών, για αγορά πυρηνόξυλου, αξίας, των 25 τιμολογίων που αφορούσαν 399.520 κιλά και καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης, 9.510,40. ευρώ, και των υπολοίπων

8 τιμολογίων, που δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία της και αφορούσαν ποσότητα 138.070 κιλά, αξίας (υπολογιζόμενης με βάση τις τιμές των καταχωρηθέντων) 3.286,55 ευρώ (9.510 ευρώ: 399.520 κιλά X 138,070 κιλά), ήτοι συνολικά 12.796,95 ευρώ. Η συνολική αξία, επομένως, των εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τη χρήση 2002 ήταν 74.566,98 ευρώ. Γ. 1) Κατά τη χρήση 2003 εξέδωσαν 354 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για εκθλιπτικό δικαίωμα 5% επί του συνολικού δηλωθέντος ότι παράχθηκε ελαιολάδο σε ισάριθμους πελάτες αγρότες ειδικού καθεστώτος, εικονικές ως προς το σύνολο των συναλλαγών. Η συνολική αξία των 354 ΑΠΥ προσδιορίζεται ως ακολούθως: παραχθέν ελαιόλαδο 475.604 κιλά X 5% = 23.780,20 κιλά (δικαίωμα ελαιουργείου) X 1,35 ευρώ τιμή ανά κιλό = 32.103,27 ευρώ. 2) Κατά την ίδια δε χρήση εξέδωσαν δύο (2) εικονικά τιμολόγια ως προς το σύνολο των συναλλαγών προς την «.....» για πώληση 851.016 κιλών πυρήνας συνολικής αξίας 515,59 ευρώ. Τα παραπάνω δε τιμολόγια είναι το υπ' αρ. «.....» αξίας 98,70 ευρώ και το υπ' αρ. «.....» αξίας 416,89 ευρώ. 3) Κατά την ίδια χρήση έλαβαν 11 ΤΠ/Δ.Α. από την «.....», εικονικών ως προς το σύνολο των συναλλαγών, για αγορά 190.150 κιλών πυρηνόξυλου, συνολικής αξίας 4.750,75 ευρώ. Η συνολική αξία, επομένως, των εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τη χρήση 2003 ήταν 37.369,61 ευρώ και ΣΥΝΟΛΙΚΑ, και για τα τρία έτη, όπου εκδόθηκαν και λήφθηκαν 1.688 εικονικά φορολογικά στοιχεία (1.627 ΑΠΥ αξίας 101.146,65 ευρώ, 18 τιμολόγια πώλησης 2.042,20 ευρώ και 43 φορολογικά στοιχεία 17.547,70 ευρώ), ήτοι 120.736,55 ευρώ. Οι ανωτέρω δε διαπιστώσεις βεβαιώθηκαν στην με ημερομηνία θεώρησης 5.12.08 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Κρήτης (ΣΔΟΕ Ηρακλείου, πρώην ΥΠ.Ε.Ε.), που συντάχθηκε από τους ελεγκτές του ΣΔΟΕ «.....» και «.....» κατόπιν της υπ' αρ. «.....» εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΣΔΟΕ ΠΔ Κρήτης και θεωρήσαντος την άνω έκθεση «.....», και δυνάμει αυτής (της εκθέσεως), επιβλήθηκαν πρόστιμα ΚΒΣ, τα οποία κοινοποιήθηκαν στην άνω ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ (στην οποία απασχολούνταν στην πραγματικότητα ο 2^{ος} και 3^{ος} των κατηγορουμένων και όχι η πρώτη που την είχε επισκεφτεί μία φορά μόνο) στις 3.8.09, ημερομηνία από την οποία άρχεται η προθεσμία του άρθρου 21§2 του Ν.2753/99 για διοικητική επίλυση της διαφοράς, μετά την παρέλευση της οποίας παύει η αναστολή της παραγραφής του άνω αδικήματος (που άρχεται από την ημερομηνία θεώρησης της έκθεσης ελέγχου και όχι από το χρόνο τέλεσης του αδικήματος)-(Παράβαση άρθρων: 1, 2,12, 14,16, 17, Ιδεδ.β', 26§1^α, 27,45, 49, 51, 53, 61, 63, 64, 65, 66, 68, 79, 98§2 ΠΚ και 19§1, §4, 21§§2, 10, 11, Ν.2523/97, ως άρθρο 19§1 ίσχυε πριν προστ. το στοιχ. α' με το άρθρο 40§1 του Ν.3220/04). Την ανωτέρω απόφαση δήλωσε ότι εφεσιβάλλει εν μέρει, ως προς την αθώωση του 2^{ου} και 3^{ου} των κατηγορουμένων (καθότι η 1η κατηγορούμενη ορθώς αθώωθηκε διότι απεδείχθη ότι ήταν αχυράνθρωπος) για το λόγο ότι το πρωτοβάθμιο Δικαστήριο κακώς εκτίμησε τα αποδεικτικά στοιχεία της συγκεκριμένης υποθέσεως και αθώωσε τους εν λόγω κατηγορούμενους, αφού απεδείχθη ότι: α) το υποτιθέμενο ελαιουργείο ήταν ανύπαρκτο, β) ο 2ος κατηγορούμενος (διαθέτοντας την από 4/10/2001 εξουσιοδότηση να ενεργεί για λογαριασμό της «.....») είχε υπογράψει το οικείο μισθωτήριο με τον ιδιοκτήτη του άδειου οικήματος όπου υποτίθετο ότι λειτουργούσε ελαιουργείο και ως ιδιοκτήτης όμοιας έτερης

επιχείρησης είχε την εμπειρία να καθοδηγεί τον 1^ο και να κινεί τα νήματα της συγκεκριμένης «φάμπρικας» εκδόσεως εικονικών στοιχείων (εκ των οποίων ειδικά οι ΑΠΥ είναι γνωστό τοις πάσι ότι χρησίμευαν για τη λήψη Ευρωπαϊκών επιδοτήσεων από τους φερόμενους παραγωγούς), γ) επί τρία έτη εξεδόθησαν 1688 εικονικά φορολογικά στοιχεία, αξίας 120.736,55 ευρώ, δ) η μάρτυρας του ΣΔΟΕ «.....», που διενήργησε τον έλεγχο κατέθεσε, αφενός μεν, ότι και η «.....» (βεβαίωση του Προέδρου της οποίας προσκόμισαν, ως υπερασπιστικό στοιχείο οι κατηγορούμενοι) έπρεπε, επίσης, να είχε ελεγχθεί από την Υπηρεσία της (αφού φερόταν να έχει συναλλαγές με το άνω ανύπαρκτο ελαιουργείο) αλλά, από παράλειψη της Υπηρεσίας της, δεν ελέγχθηκε (σημ. ότι και το πόρισμα του ΣΔΟΕ της προκειμένης υπόθεσης παρέμεινε επί πολλά έτη, για αναπάντητους λόγους, στα «συρτάρια» του ΣΔΟΕ), αφετέρου δε, ότι οι υπάλληλοι της ΑΥΜΕΕ, «.....» και «.....» κατέθεσαν ότι η καταγραφή εκ μέρους τους ελαιολάδου που παρήγαγε το υποτιθέμενο ελαιουργείο των κατηγορουμένων την περίοδο 2002-2003 έγινε χωρίς να επισκεφτούν το ελαιουργείο, στο γραφείο του λογιστή της επιχείρησης στο, και ότι θεώρησαν τα οικεία φορολογικά στοιχεία κατ' αυτόν τον τρόπο (δηλαδή, κατ' ουσίαν, παραδέχτηκαν ότι τέλεσαν, τουλάχιστον κατά την αντικειμενική της υπόσταση, ψευδή βεβαίωση, βλ.σελ.4 του ενημερωτικού σημειώματος-πόρισματος ΣΔΟΕ). Για τους παραπάνω λόγους δήλωσε ότι ζητά την εξαφάνιση της εκκαλουμένης αποφάσεως και την καταδίκη των κατηγορουμένων». Από όλα τα προαναφερόμενα δεν υπάρχει αμφιβολία, ότι ο «.....» ενεργούσε σε συνεργασία με τον «.....», οι οποίοι ενεργούσαν ως υποκρυπτόμενοι στην περίπτωση της επιχείρησης «.....», όσον αφορά το ελαιουργείο στην «.....» Ρεθύμνου και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του περί του αντιθέτου κρίνονται αβάσιμοι.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος σχετικά με το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή οιουδήποτε καταλογισμού, που αφορούν τις επίμαχες χρήσεις, ότι έχει υποπέσει σε παραγραφή, καθόσον δεν μεσολάβησε κανένα γεγονός δυνάμενο να αναστείλει ή να διακόψει την παραγραφή, παραθέτονται τα ακόλουθα:

- 1) Σύμφωνα με το άρθρο 21 παραγ. 10 του νόμου 2523/97 όπως ίσχυε, αναφέρει «Στις περιπτώσεις του άρθρου 19 του παρόντος νόμου η παραγραφή αρχίζει από το χρόνο διαπίστωσης του αδικήματος, ο οποίος προσδιορίζεται από την ημερομηνία θεώρησης του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής που διενήργησε τον έλεγχο....»
- 2) Σύμφωνα με τον νόμο 4174/13 άρθρο 68 παρ. 2 όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 4337/17-10-2015 άρθρο 8 αναφέρεται ότι «η παραγραφή των εγκλημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής». Επομένως, η/2014 έκθεση εφέσεως του Εισαγγελέα Ρεθύμνου αναβιώνει τις προθεσμίες παραγραφής.

3) Σύμφωνα με τον νόμο 4410/2016 άρθρο 61 ορίζεται παρ.1 Οι υποθέσεις του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης 1γ της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του νόμου 4336/2015 (Α94) μεταφέρονται από την Ειδική Γραμματεία του Σ.Δ.Ο.Ε. (Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε.) στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.).....

Παρ.8 Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών για της υποθέσεις του παρόντος άρθρου, και για αυτές που μεταφέρθηκαν στη γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ72 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του νόμου 4336/2015, παρατείνονται για τρία έτη. Βάσει των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής κρίνεται αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 04/11/2016 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η δε φορολογική αρχή έχει εδραιώσει με πραγματικά περιστατικά και στοιχεία την φορολογική ενοχή και έχει αιτιολογήσει πλήρως τις παραβάσεις και ως εκ τούτου οι λόγοι ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων που προβάλλονται από τον προσφεύγοντα κρίνονται αβάσιμοι και απορριπτέοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **09/03/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», ΑΦΜ «.....».

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/2001

Υπ' αριθμ. «.....» Πράξη Επιβολής Προστίμου

1. Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 ζ' ν.4337/2015 : **23.676,00 ευρώ X 1/3 = 7.892,00 ευρώ**
2. Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 β' ν.4337/2015 : **12.491,23 ευρώ X 40% = 4.996,49 ευρώ**
3. Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 β' ν.4337/2015 : **117,78 ευρώ X 40% = 47,11 ευρώ**

Σύνολο 12.935,60 ευρώ

Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/2002

Υπ' αριθμ. «.....» Πράξη Επιβολής Προστίμου

1. Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 β' ν.4337/2015 : **78.768,78 ευρώ X 40% = 31.507,51 ευρώ**
2. Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 β' ν.4337/2015 : **1.408,83 ευρώ X 40% = 563,53 ευρώ**
3. Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 ε' ν.4337/2015 : **12.962,15 ευρώ X 10% = 1.296,21 ευρώ**

Σύνολο 33.367,25 ευρώ

Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/2003

Υπ' αριθμ. «.....» Πράξη Επιβολής Προστίμου

1. Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 β' ν.4337/2015 : **43.612,49 ευρώ X 40% = 17.445,00 ευρώ**
2. Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 β' ν.4337/2015 : **515,59 ευρώ X 40% = 206,24 ευρώ**
3. Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 ε' ν.4337/2015 : **4.750,75 ευρώ X 10% = 475,07 ευρώ**

Σύνολο 18.126,31 ευρώ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.