



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 21/04/2017

Αριθμός απόφασης: 1057

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...-2016 με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «. . .» – **Α.Φ.Μ.** ..., με διεύθυνση έδρας ... Τ.Κ. ...ΒΙΠΕΘ ... και κύρια δραστηριότητα χονδρικό εμπόριο προϊόντων δημητριακών , κατά: α) της με αριθμό ...

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις από ...-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας επιχείρησης, 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:

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993 μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της προσφεύγουσας και διαμορφώθηκε στο ποσό των 29.925.912 δρχ. (87.823,66 €).

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 13.249.575 δρχ.(38.883,57 €).

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στη χρήση 1993 λόγω επανάληψης της διαδικασίας βάσει δικαστικής απόφασης από την Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 48 και 49 του ν. 2859/2000 και του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../...2016 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης.

Αιτία επανελέγχου αποτέλεσαν οι υπ' αριθμ..../2016 και αριθμ..../2016 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, με τις οποίες έγινε δεκτή η έφεση του Ελληνικού Δημοσίου και ακυρώνει: α) την υπ'αριθμ..../2003 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993, ως προς τον προσδιορισμό των φορολογητέων εισροών της προσφεύγουσας βάσει τε

Από τον αρχικό έλεγχο που διενεργήθηκε προέκυψε ότι στην χρήση 1993 η προσφεύγουσα επιχείρηση καταχώρησε στα βιβλία της σε τέσσερις (4) περιπτώσεις τιμολόγια, τα οποία κατασκεύασε και κατέστησε η ίδια πλαστά με την αλλοίωση ποσοτήτων και τιμών στα πρωτότυπα που έλαβε από τον εκδότη «. ..»-ΑΦΜ ... (Α.Ε.Π. 438/99) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1,11 παρ.1,12 παρ.1,2,10,15,18 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), όπως περιγράφονται παρακάτω:

	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ	ΠΡΩΤΟΤΥΠΟ ΛΗΠΤΗ		ΣΤΕΛΕΧΟΣ ΕΚΔΟΤΗ		ΔΙΑΦΟΡΑ	
		ΑΞΙΑ ΔΡΧ	ΦΠΑ ΔΡΧ	ΑΞΙΑ ΔΡΧ	ΦΠΑ ΔΡΧ	ΑΞΙΑ ΔΡΧ	ΦΠΑ ΔΡΧ
1	Τ.Π. .../2-11-93	9.332.500	1.679.850	1.023.250	184.185	8.309.250	1.495.665
2	ΤΠΥ .../3-12-93	11.000.000	1.980.000	1.100.000	198.000	9.900.000	1.782.000
3	ΤΔΑ .../20-11-93	1.650.000	297.000	165.000	29.700	1.485.000	267.300
4	ΤΔΑ .../14-12-93	5.380.000	968.400	538.000	96.840	4.842.000	871.560
		27.362.500	4.925.250	2.826.250	508.725	24.536.250	4.416.525

Κατόπιν ο αρχικός έλεγχος αφαίρεσε από τις εισροές και το φόρο εισροών, το ποσό το οποίο αντιστοιχεί στην αξία των ληφθέντων πλαστών τιμολογίων ήτοι φορολογητέες εισροές που δεν

ως νομικά πλημμελή, καθώς η αρμόδια φορολογική αρχή τήρησε πλημμελώς τη διαδικασία κατάσχεσης των εν λόγω πλαστών φορολογικών στοιχείων και η .../16-3-1999 έκθεση κατάσχεσης συντάχθηκε, χωρίς να διενεργηθεί η υλική πράξη της κατάσχεσης.

Επίσης αναπέμπει την υπόθεση στην Διοίκηση κατά το ως άνω κεφάλαιο, προκειμένου να διενεργηθεί η επανάληψη της διαδικασίας κατάσχεσης.

Πλην όμως το Δικαστήριο με τις υπ' αριθμ./2016 αποφάσεις του, δεν έλαβε υπ' όψη ότι η **νομική πλημμέλεια της υπ' αριθμ./16-3-1999 έκθεσης κατάσχεσης, είχε ήδη θεραπευθεί κατ' επανάληψη της διαδικασίας, όπως αυτή διατάχθηκε με την υπ' αριθμ./03 Απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσ/νικης.**

Συγκεκριμένα στις ...-2003 συνεργείο ελέγχου του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, μετέβη στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης στη Θεσσαλονίκης, όπου και προέβη στην αποδέσμευση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων με λήπτρια την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Τα στοιχεία αυτά είχαν παραληφθεί με την από 21/7/1994 Απόδειξη Παραλαβής της πρώην ΥΠΕΔΑ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ από την έδρα της προσφεύγουσας.

Στη συνέχεια το συνεργείο ελέγχου συνέταξε την υπ' αριθμ./19-9-03 Έκθεση Κατάσχεσης, με την οποία κατασχέθηκαν εκ νέου τα φορολογικά αυτά στοιχεία και συντάχθηκε η από 19/9/2003 Έκθεση Επίδοσης.

Παρών στη σύνταξη της Έκθεσης Κατάσχεσης ήταν ο διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας, ο οποίος αρνήθηκε την υπογραφή και παραλαβή του εγγράφου, το οποίο αφού αναγνώσθηκε, θυροκολλήθηκε παρουσία μάρτυρος.

Ο έλεγχος, στα πλαίσια της επανάληψης της διαδικασίας, με βάση τις παραπάνω αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές και το ΦΠΑ των εισροών και μείωσε το πιστωτικό υπόλοιπο της προσφεύγουσας και καταλόγισε το αντίστοιχο πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/199

τεκμηρίωση των αποδιδόμενων παραβάσεων.

- 3) Έλλειψη γνώσης της επιχείρησης ως προς την πράξη της πλαστογραφίας των φορολογικών στοιχείων.
- 4) Παραβίαση των διατάξεων της ΕΣΔΑ. Παραβιάζεται η αρχή της δικαστικής προστασίας, η αρχή της χρηστής διοίκησης και η αρχή της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί πλημμελούς έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω της μη τήρησης της προβλεπόμενης διαδικασίας κατάσχεσης.

Επειδή, στο άρθρο 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ, ΠΔ 186/1992, ΦΕΚ 84) ορίζονται τα εξής: «Ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου ... 2. ... 3. Αν κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων που σχετίζονται με τον έλεγχο, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί τον φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ, ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Για τις κατασχέσεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της επομένης παρ. 4. Ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ ή ο αρμόδιος Επιθεωρητής, στις περιπτώσεις που υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες ότι στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα οποιουδήποτε άλλου υπόχρεου αποκρύπτονται βιβλία, έγγραφα, εμπορεύματα ή άλλα στοιχεία, τα οποία ασκούν επιρροή στον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, μπορεί, με έγγραφό του να ζητήσει από τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών ... τη συνδρομή ανακριτικού υπαλλήλου για την έρευνα προς ανεύρεση των βιβλίων ή εγγράφων ή εμπορευμάτων ή άλλων στοιχείων, με τη

παρ. 3 και 4 του άρθρου αυτού επιτρέπεται η κατάσχεση και των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται με βάση τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ...».

Επειδή στη με αριθμ. ΠΟΛ. 1257/1998 Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, στην οποία μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής:

«2.1. Ιστορικό

Με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.4, όπως ίσχυαν μέχρι και 21.10.1998, η έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων υπογράφονταν από αυτούς που ενεργούσαν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία. Όπως είχε ερμηνευθεί η διάταξη αυτή σε περίπτωση νομικών προσώπων την έκθεση κατάσχεσης έπρεπε να υπογράψει ο νόμιμος εκπρόσωπος. Στην πράξη η υπογραφή της έκθεσης κατάσχεσης από τον ίδιο τον επιτηδευματία σε πολλές περιπτώσεις αποδείχθηκε εξαιρετικά δυσχερής διαδικασία και δεδομένου ότι η μη υπογραφή ή η υπογραφή από άλλο πρόσωπο συνεπάγονταν ακυρότητα της διαδικασίας αυτής, **κρίθηκε αναγκαία η διεύρυνση του κύκλου των προσώπων που είναι δυνατόν να υπογράψουν την έκθεση κατάσχεσης και στους οποίους μπορεί να κοινοποιηθεί αυτή.**

2.2. Πρόσωπα που υπογράφουν την έκθεση κατάσχεσης

Κατά την κατάσχεση ανεπισημίων βιβλίων και στοιχείων ή επισημίων, εφόσον κατάσχονται συγχρόνως και ανεπίσημα, συντάσσεται, ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται, εκτός από τους υπαλλήλους που διενεργούν την κατάσχεση και από έναν εκ των πιο πάνω προσώπων, που παρευρίσκεται κατά τη διάρκεια του ελέγχου. ...

β. Στα νομικά πρόσωπα, κοινοπραξίες, κοινωνίες κλπ. (διαζευκτικά και κατά περίπτωση):

- Από το νόμιμο εκπρόσωπο ή διαχειριστή

.....

2.3. Επίδοση αντιγράφου της έκθεσης κατάσχεσης

Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον υπόχρεο ή στο παριστάμε

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της περ. β΄ της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ/μιας, όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3900/2010, «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: ... Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης...». Με τη νέα αυτή διάταξη τίθεται δικονομικός κανόνας, ειδικά για τις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές, σχετικά με την έκταση της εξουσίας του δικαστηρίου όσον αφορά στην έρευνα της τήρησης του τύπου ή της διαδικασίας για την έκδοση της πράξης. Ο κανόνας αυτός αναφέρεται στην ακύρωση της πράξης **τότε μόνον**, όταν η μη τήρηση του τύπου ή της διαδικασίας επέφερε **βλάβη στον προσφεύγοντα**, την οποία εκείνος οφείλει να επικαλεσθεί και να αποδείξει, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (βλ. σχετ. 1/2011 ΔΠρ Τρικ, 771/2011 ΔΠρ Θεσσαλ). Στην κρινόμενη υπόθεση, το προσφεύγον ισχυρίζεται ότι η πράξη της φορολογικής αρχής είναι ακυρωτέα για παράβαση ουσιώδους τύπου, χωρίς ωστόσο να επικαλείται και να αποδεικνύει ότι υπέστη οποιαδήποτε βλάβη από την υποτιθέμενη παράβαση, επομένως ο ισχυρισμός της είναι απορριπτός σύμφωνα με την ως άνω διάταξη του Κ.Δ.Δ/μιας.

Επειδή, στην με αριθμό 587/2007 απόφαση του ΣτΕ ορίζεται ότι ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζόμενης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής, η τήρηση της διαγραφόμενης στις διατάξεις αυτές διαδικασίας κατάσχεσης, απαιτείται, δηλαδή, να συντάσσεται από τους ελεγκτές σχετική έκθεση κατάσχεσης και να επιδίδεται αντίγραφο της στον επιτηδευματία. Περαιτέρω, τήρηση της κατά τα ανωτέρω διαδικασίας, (δηλαδή κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου και σύνταξη της οικείας έκθεσης κατάσχεσης), **απαιτείται εκ νέου, στην περίπτωση που οι προσβληθείσες με την προσφυγή πράξεις της φορολογικής αρχής, όπως στην προκειμένη περίπτωση η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και προστίμου του άρθρου 6, ακυρωθούν από το δικαστήριο ως νομικώς πλημμελείς**, για τον

Κατά αυτής ασκήθηκε η από 7/7/2000 προσφυγή και επ' αυτής εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../2003 οριστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης που δέχθηκε την προσφυγή και ακύρωσε την πράξη λόγω πλημμελούς τήρησης της διαδικασίας κατάσχεσης. Δεν ασκήθηκε έφεση από το Δημόσιο (ισχύς δεδικασμένου) και **διενεργήθηκε επανάληψη της διαδικασίας.**

Κατ' επανάληψη της διαδικασίας εκδόθηκε η .../2003 ΑΕΠ ΚΒΣ για την ίδια παράβαση. Προηγήθηκε η παράδοση των επίμαχων παραληφθέντων φορολογικών στοιχείων με την από ...2003 έκθεση παράδοσης-αποδέσμευση των υπαλλήλων του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας και στη συνέχεια συντάχθηκε η υπ' αρ. .../19-9-2003 Έκθεση κατάσχεσης βιβλίων-στοιχείων, παρουσία του διαχειριστή και νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας, ο οποίος αρνήθηκε την υπογραφή και παραλαβή των ως άνω εγγράφων, γι αυτό και οι ελεγκτές του ΣΔΟΕ Κ Μακεδονίας προέβησαν σε θυροκόλληση τους παρουσία μάρτυρος.

Τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά καταγράφονται στην από ...-2003 έκθεση έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, η οποία διαβιβάστηκε αρμοδίως στην ΔΟΥ ..., η οποία εξέδωσε την υπ' αρ. .../2003 απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ.

Κατ' αυτής ασκήθηκε η .../29-3-2005 προσφυγή και επ' αυτής εκδόθηκε η αρ. .../2012 οριστική απόφαση του Διοικ. Πρωτ. Θεσ/νίκης, που απορρίπτει την προσφυγή ως απαράδεκτη λόγω εκπρόθεσμης υποβολής.

Ως εκ τούτου κρίνεται απορριπτέος ο σχετικός **ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η έκθεση κατάσχεσης δεν είναι έγκυρη, επειδή δεν τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία.**

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της ανυπαρξίας τέλεσης, των σε βάρος της, αποδιδόμενων πράξεων και ότι είναι ελλιπής η τεκμηρίωση των αποδιδόμενων παραβάσεων και του γεγονότος ότι η προσφεύγουσα δεν γνώριζε για την πράξη της πλαστογραφίας των φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο

Επειδή στο άρθρο 19 παρ. 3 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του πλαστού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «3. Θεωρείται **ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.** Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου..» Δηλαδή, ως πλαστό, γενικά, φορολογικό στοιχείο θεωρείται εκείνο το στοιχείο που έχει γίνει κατ' απομίμηση ενός άλλου και χρησιμοποιείται δολίως αντί του πραγματικού.

Επειδή ,η έννοια του πλαστού στοιχείου δίδεται και με τις νεότερες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013). Ειδικότερα, με το τρίτο εδάφιο της περ. δ' του άρθρου 55 ορίζεται, συμπληρωματικά, ότι: «Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο και όταν οι **αξίες που αναγράφονται στο πρωτότυπο και στο αντίτυπό αυτού, το οποίο χρησιμοποιείται για φορολογικούς σκοπούς είναι διαφορετικές**».

Επειδή, η διενέργεια έκπτωσης ή επιστροφής ΦΠΑ με βάση πλαστά εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία , δεν αναγνωρίζεται για τον αποδέκτη ως νόμιμη άσκηση δικαιώματος, ενώ ο εκδότης των στοιχείων αυτών οφείλει να αποδώσει στο δημόσιο τον αναγραφόμενο σ' αυτά ΦΠΑ (ΕΔΥΟ ΠΟΛ 1156/1997). Σχετική με το εν λόγω θέμα είναι και η 685/2000 γνωμοδότηση του ΝΣΚ που έγινε δεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών και κοινοποιήθηκε με την ΕΔΥΟ ΠΟΛ 1225/2001, σύμφωνα με την οποία ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης πλαστού στοιχείου, δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για τον αναγραφόμενο σ' αυτό το στοιχείο ΦΠΑ, επειδή είναι κατεχορήν μη νόμιμο και ανεξάρτητα από το ότι σε βάρος του δεν επιβάλλονται πρόστιμα και διοικητικές κυρώσεις με τις διατάξεις του ν. 2523/1997.

Επειδή, είναι καταρχάς αληθές ότι, σύμφωνα με πάγια νομολογία του ΔΕΚ, το δικαίωμα για έκπτωση που προβλέπεται στα άρθρα 17 επ. της έκτης Οδηγίας (ΦΠΑ) (αριθ.

φορολογική αρχή μπορεί να ζητήσει την επιστροφή των ποσών ως προς τα οποία έγινε η έκπτωση, εφόσον οι εκπτώσεις έγιναν βάσει ψευδών δηλώσεων και στοιχείων (ό.π. C-110/98 και C-147/98, σκέψη 46).

Εξάλλου, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστρατηγήσεων.

Μέσα στα πλαίσια της τελευταίας ως άνω νομολογίας του ΔΕΚ και του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας κινείται και η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 32 παράγραφος 1 περίπτωση β του ν. 2859/2000, η οποία αποτελεί κατά κύριο λόγο μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο αντίστοιχης διάταξης που περιέχεται στο άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχ. α της άνω Οδηγίας για το Φ.Π.Α., **θεσπίστηκε δε και απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο για άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ** ακριβώς για τη διασφάλιση της λειτουργίας του μηχανισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών αυτού και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω αυτού του μηχανισμού.

Κατά συνέπεια, ενόψει των ανωτέρω, κάθε πλαστό τιμολόγιο εξ ορισμού αποκλείεται από την έννοια του νόμιμου παραστατικού για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, αποτελώντας ίσως την κλασσική περίπτωση μη νόμιμου τιμολογίου ή άλλου ισοδύναμου προς αυτό κατά τον ΚΒΣ φορολογικού στοιχείου, δεδομένου ότι η διαπίστωση της πλαστότητας ενός τέτοιου στοιχείου εμπεριέχει καταρχήν περίπτωση απάτης και κατάχρησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών.

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου</**

άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, ..., το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.) Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, **όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”)**, ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ

ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για τον καταλογισμό του φόρου και την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).

Επειδή, η κατατεθείσα από τον εκδότη «. Μ. .», υπ' αριθμ. πρωτ. .../11-08-1995 υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/1986, στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, με την οποία δήλωσε ότι για τις συναλλαγές που είχε με την προσφεύγουσα στις χρήσεις 1992 έως και 1995, εξέδωσε κανονικά όλα τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία πώλησης στις αξίες και στις τιμές που είχαν συμφωνήσει, όπως αυτές αναφέρονται στα στελέχη που τηρεί και τα οποία καταχωρήθηκαν κανονικά στα βιβλία του, έχει ενσωματωθεί, κατά περιεχόμενο στην από 11/10/2003 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., και αποτελεί νόμιμο αποδεικτικό μέσο και προϊόν ελευθέρως βουλήσεως αυτού ενώπιον των ελεγκτικών οργάνων και όχι προϊόν εξαναγκασμού ή πιέσεως (ΔΕΦ ΑΘ 5292/2013).

Επειδή, τα αντίστοιχα παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών (φωτοαντίγραφα) που επικαλείται η προσφεύγουσα αφορούν σε αθεώρητα εντάλματα-αποδείξεις πληρωμής για τη λογιστική τακτοποίηση του λογαριασμού 38.00 (Ταμείο), με βάση τις οποίες προκύπτει ότι σε όλα τα παραπάνω εντάλματα πληρωμής εμφανίζονται πληρωμές με μετρητά όσον αφορά τα μεγαλύτερα ποσά εξόφλησης, όπως λόγου χάρη για την εξόφληση του υπ' αριθμ. .../02-11-1993 Τιμολογίου Πώλησης, εκδόθηκε το υπ' αριθμ. .../31-10-1993 ένταλμα πληρωμής συνολικής αξίας 11.012.350 δρχ., στο οποίο

Συγκεκριμένα από την από .../2003 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα φέρεται να έλαβε, κατασκεύασε σε πλαστά και καταχώρησε στα βιβλία της, φορολογικά στοιχεία (Τ.Δ.Α., Δ.Α. και Τ.Π.Υ.), τα οποία παραλήφθηκαν νομότυπα. Βάσει δήλωσης του εκδότη και από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την ΥΠ.Ε.ΔΑ.-ΠΑΡ/ΜΑ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οποιεσδήποτε αλλοιώσεις, διαφορές στις τιμές και στις ποσότητες που εμφανίζουν τα πρωτότυπα φύλλα αυτών των στελεχών δεν έγιναν από τον εκδότη, αλλά από την λήπτρια επιχείρηση, η οποία και φέρει στο ακέραιο την ευθύνη. Εξάλλου οι δυνατότητες της επιχείρησης του εκδότη ήταν περιορισμένες και ήταν αδύνατο να ανταποκριθεί σε παραγγελίες εκατομμυρίων. Πληρώθηκε στην αξία που εμφανίζουν τα στελέχη των φορολογικών στοιχείων.

Συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο ότι η επιβληθείσα εις βάρος της υπόχρεης κύρωση έλαβε χώρα κατά παράβαση της ΕΣΔΑ και ότι παραβιάζεται η αρχή της δικαστικής προστασίας, η αρχή της χρηστής διοίκησης και η αρχή της αναλογικότητας

Επειδή, το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι «Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σ' αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει», συναφώς δε προβλέπει το άρθρο 6 παρ. 1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α' 256) Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) ότι «1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα, όπως η υπόθεσίς του δικασθῇ δικαίως ... υπό ... δικαστηρίου ..., το οποίον θα αποφασίση είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως ...».

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σ

παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣΤΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνομένων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή της μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην

στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στην προσφεύγουσα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος της.

Επειδή, η φορολογική αρχή τήρησε όλες τις νόμιμες διαδικασίες, δεδομένου ότι διενήργησε επανάληψη της διαδικασίας βάσει των παραπάνω δικαστικών αποφάσεων. Δεδομένου ότι οι σχετικές πράξεις της φορολογικής αρχής είναι προσβλητές ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, εξασφαλίζεται πλήρως η δυνατότητα δικαστικού ελέγχου της νομιμότητας της πράξεων, τις οποίες εξέδωσε η διοικητική αρχή με βάση την κατά το νόμο αρμοδιότητά της, δεν στερείται δε η προσφεύγουσα του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας.

Συνεπώς ουδόλως παραβιάζονται οι παραπάνω αρχές και ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από .../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» – **Α.Φ.Μ.** ...,

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α.Φ.Π.Α.

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/1993 – 31/12/1993	
Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	29.925.912 δρχ. (87.823,66 €)
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	0,00 €

Β. Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.