



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 9-2-2017

Αριθ. Πρωτ.:487

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : **Κ. Μαβινίδου**
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.
gr
Url : www.aade.gr

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 17§1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή: α) της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, που εδρεύει στο, νόμιμα εκπροσωπούμενης, β) του, κατοίκου, (ΑΦΜ), ατομικά και ως νόμιμου διαχειριστή της ως άνω ομόρρυθμης εταιρίας κατά των με αριθμ.: α) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους, ύψους 423.350,47 ευρώ β) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους, ύψους 29.381,29 ευρώ, γ)οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου, ύψους 1.691.255,10 ευρώ, δ) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου, ύψους 128155,32 ευρώ, ε) πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ χρήσης, ύψους 685.283,37 ευρώ στ) πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ χρήσης, ύψους 21.074,61 ευρώ, του Προϊσταμένου της

4.Τις ως άνω πράξεις της

5.Τις από 19/10/2016 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, και του νόμιμου διαχειριστή της,, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την

αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Κατόπιν της με αριθμ. εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., που εκδόθηκε με αφορμή την έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992) και την πληροφοριακή έκθεση ΦΠΑ (ν.2859/2000), του Σ.Δ.Ο.Ε., σύμφωνα με τις οποίες, η επιχείρηση είναι εκδότης εικονικών τιμολογίων, διενεργήθηκε έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), της φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994) και του φόρου προστιθέμενης αξίας (ν.2859/2000). Πρόκειται για Ομόρρυθμη Εταιρεία με ημερομηνία έναρξης Αντικείμενο εργασιών της προσφεύγουσας επιχείρησης είναι η κατασκευή παλετών, κιβωτιοειδών, πλαισίων στοιβασίας και άλλων σανίδων μεταφοράς φορτίων από ξυλεία. Διαχειριστής της εταιρίας όπως φαίνεται στο υποσύστημα του μητρώου της Δ.Ο.Υ. είναι ο

Από τον έλεγχο πρόέκυψαν οι εξής παραβάσεις:

ΧΡΗΣΗ

- Έκδοση εικονικού τιμολογίου πώλησης – δελτίου αποστολής σε τριακόσιες δέκα έξη (316) περιπτώσεις με φερόμενη λήπτρια επιχείρηση, καθαρής αξίας εκάστης άνω των 880€, συνολικής καθαρής αξίας 720.493,81€ πλέον ΦΠΑ 148.485,12€, κατά παράβαση του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/92, σε συνδυασμό με τα άρθρα 2 παρ. 1, του ίδιου Π Δ/τος, και 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97 επιβαλλομένων των κυρώσεων που προβλέπονται από τα άρθρα 5 παρ. 10β, και 19 παρ. 1,2 του ν. 2523/97.
- Έκδοση εικονικού τιμολογίου πώλησης – δελτίου αποστολής σε εκατόν εβδομήντα τρεις (173) περιπτώσεις με φερόμενη λήπτρια επιχείρηση καθαρής αξίας εκάστης άνω των 880€, συνολικής καθαρής αξίας 417.687,72€, πλέον ΦΠΑ 79.836,81€, κατά παράβαση του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/92, σε συνδυασμό με τα άρθρα 2 παρ. 1 του ίδιου Π Δ/τος , και 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97 επιβαλλομένων των κυρώσεων που προβλέπονται από τα άρθρα 5 παρ. 10β, και 19 παρ. 1,2 του ν. 2523/97.
- Έκδοση εικονικού τιμολογίου πώλησης – δελτίου αποστολής σε μία (1) περίπτωση με φερόμενη λήπτρια επιχείρηση την, καθαρής αξίας 588,14€ πλέον ΦΠΑ 105,86€, κατά παράβαση του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/92, σε συνδυασμό με τα άρθρα 2 παρ. 1 του ίδιου Π Δ/τος, και 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97 επιβαλλομένων των κυρώσεων που προβλέπονται από τα άρθρα 5 παρ. 10β, και 19 παρ. 1,2 του ν. 2523/97.
- Μη υποβολή συγκεντρωτικής κατάστασης τιμολογίων πελατών – προμηθευτών κατά παράβαση του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92, σε συνδυασμό με τα άρθρα 2 παρ. 1 και 12 παρ. 1 , του ίδιου Π. Δ/τος, επιβαλλομένων των κυρώσεων που προβλέπονται από το άρθρο 5 παρ. 2 του ν. 2523/97.

ΧΡΗΣΗ

- Έκδοση εικονικού τιμολογίου πώλησης – δελτίου αποστολής σε δέκα (10) περιπτώσεις με φερόμενη λήπτρια επιχείρηση, καθαρής αξίας εκάστης άνω των 880€,

συνολικής καθαρής αξίας 25.087,81€ πλέον ΦΠΑ 4.515,82€, κατά παράβαση του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/92, σε συνδυασμό με τα άρθρα 2 παρ. 1 και 12 παρ. 1, του ιδίου Π. Δ/τος, επιβαλλομένων των κυρώσεων που προβλέπονται από το άρθρο 5 παρ. 2 του ν. 2523/97.

- Έκδοση εικονικού τιμολογίου πώλησης – δελτίου αποστολής σε πέντε (5) περιπτώσεις με φερόμενη λήπτρια επιχείρηση, καθαρής αξίας εκάστης άνω των 880€, συνολικής καθαρής αξίας 13939,13€ πλέον ΦΠΑ 2.509,05€, κατά παράβαση του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τα άρθρα 2 παρ. 1 και 12 παρ. 1, του ιδίου Π. Δ/τος, επιβαλλομένων των κυρώσεων που προβλέπονται από το άρθρο 5 παρ. 2 του ν. 2523/97.
- Μη υποβολή συγκεντρωτικής κατάστασης τιμολογίων πελατών – προμηθευτών κατά παράβαση του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92, σε συνδυασμό με τα άρθρα 2 παρ. 1 και 12 παρ. 1, του ιδίου Π. Δ/τος, επιβαλλομένων των κυρώσεων που προβλέπονται από το άρθρο 5 παρ. 2 του ν. 2523/97.

ΧΡΗΣΗ

- Μη διαφύλαξη των τηρουμένων βιβλίων (σχετική πρόσκληση, και σχετική υπ. Δήλωση), σε επτά (7) περιπτώσεις κατά παράβαση του άρθρου 21 του Π.Δ. 186/92, σε συνδυασμό με το άρθρο 2§1 του ιδίου Π. Δ/τος, επιβαλλομένων των κυρώσεων που προβλέπονται από το άρθρο 5§8 του ν. 2523/97
- Μη διαφύλαξη των τηρούμενων στοιχείων έκδοσης (σχετική πρόσκληση, και σχετική υπ. δήλωση), σε ογδόντα έξη (86) περιπτώσεις (διαιρούμενου του αριθμού των στοιχείων ανά πενήντα (50) φύλλα), κατά παράβαση του άρθρου 21 του Π.Δ. 186/92, σε συνδυασμό με το άρθρο 2§1 του ιδίου Π.Δ/τος, επιβαλλομένων των κυρώσεων που προβλέπονται από το άρθρο 5§8 του ν. 2523/97.

Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρία δεν υπέβαλε δηλώσεις ΦΠΑ και Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων (Φ.Ε.Ν.Π.) για τις χρήσεις και Συνέπεια όλων των παραπάνω παραβάσεων, ήταν να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή σύμφωνα με την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και Εισοδήματος.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων για τις χρήσεις του Προϊσταμένου της, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Ουδεμία ζημιά επωμίστηκε το Δημόσιο, από τις παράνομες δραστηριότητες της εταιρίας, διότι τα εικονικά τιμολόγια τα οποία εξέδωσε, ουδέποτε απεστάλησαν προς τις φερόμενες ως λήπτριες εταιρίες, συνεπώς οι εταιρίες αυτές δεν χρησιμοποίησαν τα εικονικά αυτά τιμολόγια για την έκπτωση δαπανών και άρα τη μείωση της φορολογητέας τους ύλης. Ταυτόχρονα ούτε η εκδότρια επιχείρηση ζημίωσε το Δημόσιο αφού εξέδιδε πιστωτικά τιμολόγια ακυρώνοντας στην ουσία την υποτιθέμενη συναλλαγή και καθιστώντας έτσι απολύτως αζήμια για το Δημόσιο τα ήδη εκδοθέντα τιμολόγια.

2. Οι συγκεκριμένες διοικητικές κυρώσεις συνιστούν ιδιαίτερη αποδοκιμασία του παραβάτη, ουσιωδώς όμοια με εκείνη της χρηματικής ποινής του ποινικού κώδικα και επιφέρουν σε βάρος αυτού συνέπειες, ισοδύναμες με ποινική καταδίκη.
3. Παραβίαση του δικαιώματος σε δίκαιη δίκη κατά το αρ. 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ και 20 παρ. 1 του Συντάγματος, του δικαιώματος στην ειρηνική απόλαυση της περιουσίας του αρ. 1 του πρώτου πρόσθετου πρωτοκόλλου ΕΣΔΑ και της αρχής της αναλογικότητας.
4. Παραβίαση της αρχής «μία ποινή για κάθε αδίκημα»
5. Παραγραφή της αξίωσης του δημοσίου κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97, όπως ίσχυε για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος 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 νομικό 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 το αρ. 5§8 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε: «8.Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).α)... ζ) Η καθεμία καταχώρηση ανύπαρκτης πώλησης ή ανύπαρκτου εσόδου και στοιχείου απογραφής. Κατ' εξαίρεση παραβάσεις της περίπτωσης αυτής και των περιπτώσεων δ', ε' και στ' θεωρούνται γενικές μέχρι ποσού συνολικής διαφοράς, κατά περίπτωση, οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ...».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 5§10 περ.β: «Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερη φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο

κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. ...»

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός περί μη ζημίας του Δημοσίου λόγω του ότι τα επίμαχα τιμολόγια δεν απεστάλησαν τελικά στις λήπτριες επιχειρήσεις, δεν αναιρεί την αντικειμενική υπόσταση της παράβασης, αφού δεν απαιτούνται πρόσθετες προϋποθέσεις, όπως η πρόθεση απόκρυψης φορολογητέας ύλης, που αναφέρεται στο διάφορο ζήτημα της στοιχειοθέτησης και της δίωξης του ποινικού αδικήματος της φοροδιαφυγής (ΣτΕ 722, 3966/2014, 4390/2012, 2984/2011, 853/2006, 2936, 1402/2005 κ.α.)

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου 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, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, η εικονικότητα των τιμολογίων δεν αμφισβητείται από την εκδότρια εταιρεία, και τον διαχειριστή της, ο οποίος καταδικάστηκε για απάτη και πλαστογραφία σε βαθμό κακουργήματος με την υπ' αριθμ. πρωτόδικη απόφαση του σε κάθειρξη 8 ετών. Επιπλέον, για την έκδοση εικονικών τιμολογίων ασκήθηκε εις βάρος του ποινική δίωξη σε βαθμό κακουργήματος κατά το άρθρο 19 ν. 2523/1997 και σε βαθμό πλημμελήματος σύμφωνα με τον ν. 1882/1992. Επί των ποινικών αυτών διώξεων καταδικάστηκε με την υπ' αριθμ. απόφαση του σε ποινή φυλάκισης 4 ετών και με την υπ' αριθμ. σε ποινή φυλάκισης 2 ετών.

Επειδή η έκδοση πιστωτικών τιμολογίων που κατά τα λεγόμενα του προσφεύγοντα «ακύρωνε» την υποτιθέμενη συναλλαγή δεν είναι αρκετή για να δικαιολογήσει την διάπραξη του εγκλήματος της φοροδιαφυγής με την έκδοση εικονικών τιμολογίων. Σύμφωνα με την νομολογία έχει κριθεί ότι η εικονικότητα μιας συναλλαγής δεν αίρεται ακόμα και αν μετέπειτα ακολουθήσει η πραγματική συναλλαγή, πόσο μάλλον που στην περίπτωση αυτή πραγματική συναλλαγή δεν έλαβε ποτέ χώρα. : «13. Επειδή, τέλος, την κρίση της περί εικονικότητας της επίμαχης συναλλαγής μεταξύ του αναιρεσείοντος και της εταιρείας «.....» η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση στήριξε στο ότι, όπως συνομολόγησε και ο αναιρεσείων με την ένορκη κατάθεσή του ενώπιον του ελέγχου, τα εμπορεύματα για τα οποία εκδόθηκε το ένδικο τιμολόγιο πώλησης - δελτίο αποστολής δεν παραλήφθηκαν με το φορολογικό τούτο στοιχείο, η

έκδοση του οποίου αποσκοπούσε αποκλειστικώς και μόνο στη χρηματοδότηση της εκδότριας επιχείρησης, από την εταιρεία «.....», το δε υπ' αριθμ. δελτίο αποστολής εκδόθηκε από τον αναιρεσείοντα για την κατ' επίφαση επιστροφή μη παραληφθέντων εμπορευμάτων, καθώς και στο ότι η εικονικότητα της ως άνω συναλλαγής δεν αναιρείται από την τυχόν παραλαβή των αναφερομένων στο τιμολόγιο πώλησης-δελτίο αποστολής εμπορευμάτων εντός της ίδιας χρήσεως με τα τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής που προσκόμισε και επικαλέσθηκε πρωτοδίκως ο αναιρεσείων, γιατί πρόκειται περί νέων φορολογικών στοιχείων που ανταποκρίνονται πλέον σε πραγματικές παραλαβές, ανεξαρτήτως του αν ο αναιρεσείων είχε δεσμευθεί για την εξόφληση της αξίας τους έναντι της χρηματοδοτικής εταιρείας κατά την έκδοση του αρχικού τιμολογίου πώλησης-δελτίου αποστολής. Η κρίση αυτή είναι νόμιμη, εφόσον, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, το ένδικο τιμολόγιο - δελτίο αποστολής δεν αντικατόπτριζε πραγματική συναλλαγή μεταξύ του αναιρεσείοντος και της εταιρείας «.....», αλλά χρησίμευσε ως τέχνασμα για την εξόφληση του, μέσω της εταιρείας «.....», με την οποία η τελευταία εταιρεία είχε συνάψει σύμβαση πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (.....). Η εικονικότητα του εν λόγω τιμολογίου δεν αίρεται, όπως ορθώς έκρινε η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, άνευ ετέρου από το γεγονός ότι στη συνέχεια επακολούθησε η πραγματική συναλλαγή μεταξύ του αναιρεσείοντος και της εταιρείας «.....», όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα πρωτοδίκως από τον αναιρεσείοντα φορολογικά στοιχεία, εφόσον αυτή στηρίχθηκε σε νέα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η παραπάνω εταιρεία. (ΣΤΕ 3704/2012).

Επιπρόσθετα, αναπόδεικτα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα τιμολόγια μετά την αποστολή αντιγράφων στην χρηματοδότρια εταιρία ακυρώνονταν με την έκδοση αντίστοιχων πιστωτικών τιμολογίων, χωρίς να κυκλοφορούν στις λήπτριες εταιρίες ώστε οι εικονικές συναλλαγές ν' απέβαιναν αζήμιες για το Δημόσιο. Οπότε ο ισχυρισμός κρίνεται απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 55§3 του ν. 4174/2013: «Η επιβολή προστίμων και όλες οι διαδικασίες που προβλέπονται σύμφωνα με τον Κώδικα είναι ανεξάρτητες από τυχόν ποινικές κυρώσεις και οποιαδήποτε ποινική διαδικασία προβλέπεται από οποιονδήποτε άλλο νόμο.»

Επειδή, εξάλλου, στο άρθρο 94 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Στο Συμβούλιο της Επικρατείας και τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια υπάγονται οι διοικητικές διαφορές, όπως νόμος ορίζει ...» και στο άρθρο 96 παρ. 1 του Συντάγματος ότι: «Στα τακτικά ποινικά δικαστήρια ανήκει η τιμωρία των εγκλημάτων και η λήψη όλων των μέτρων που προβλέπουν οι ποινικοί νόμοι». Ενόψει των διατάξεων αυτών του Συντάγματος, η επίλυση των φορολογικών διαφορών ανατέθηκε στα διοικητικά δικαστήρια και των ποινικών στα ποινικά. Περαιτέρω, στο άρθρο 5 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, υπό τον τίτλο «Δέσμευση από αποφάσεις άλλων Δικαστηρίων» ορίζεται ότι: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται... καθώς και από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη».

Επειδή, οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), του ν. 2523/1997 και του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), σε συνδυασμό ερμηνευόμενες, έχουν την έννοια ότι η διοικητική διαδικασία επιβολής προστίμου λόγω της έκδοσης ή της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου είναι αυτοτελής σε σχέση με την αντίστοιχη ποινική διαδικασία.

Επειδή, η Ελλάδα, η οποία έχει κυρώσει με το ν.δ. 53/1974 (ΦΕΚ Α' 256) την Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.), κύρωσε με το ν. 1705/1987 (ΦΕΚ Α' 89) και το Πρόσθετο Πρωτόκολλό της, που, με διάταξη ανάλογη του άρθρου 57 παρ. 1 του Κώδικα της Ποινικής Δικονομίας (π.δ. 258/1986, ΦΕΚ Α' 121), κατά το οποίο: «Αν κάποιος έχει καταδικαστεί αμετάκλητα ή έχει αθωωθεί ή έχει παύσει ποινική δίωξη εναντίον του, δεν μπορεί να ασκηθεί και πάλι σε βάρος του δίωξη για την ίδια πράξη, ακόμη και αν δοθεί σ' αυτή διαφορετικός χαρακτηρισμός», στο άρθρο 4 παρ. 1 ορίζει ότι: «Κανένας δεν μπορεί να διωχθεί ή καταδικαστεί ποινικά από τα δικαστήρια του ίδιου Κράτους για μια παράβαση για την οποία ήδη αθώωθηκε ή καταδικάστηκε με αμετάκλητη απόφαση, σύμφωνα με το νόμο και την ποινική δικονομία του Κράτους αυτού». Το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (Ε.Δ.Δ.Α.) ερμηνεύει τη διάταξη αυτή με τρόπο ανάλογο εκείνου με τον οποίο ερμηνεύει το άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, που αναφέρεται σε «κατηγορία ποινικής φύσεως». Πιο συγκεκριμένα, προκειμένου οποιοδήποτε κράτος να μη διαφεύγει των υποχρεώσεών του, μεταμφιέζοντας καταδίκες και δίωξεις, που, εκ της φύσεώς τους, είναι πράγματι ποινικές, σε άλλης μορφής κυρώσεις, όπως π.χ. σε διοικητικές, έκρινε ότι η ένταξη μιας κύρωσης στην ύλη του διοικητικού δικαίου κατά την εσωτερική έννομη τάξη δεν αρκεί για να αποκλείσει την υπαγωγή της στις «κατηγορίες ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ. Προς τούτο χρησιμοποίησε τρία κριτήρια, τα γνωστά και ως «κριτήρια Engel» και συγκεκριμένα α. αν η σχετική νομοθετική διάταξη ανήκει στην ύλη του εθνικού ποινικού δικαίου, β. τη φύση της παράβασης και, τέλος, γ. τη φύση και το βαθμό σοβαρότητας της κύρωσης που κινδυνεύει να υποστεί ο ενδιαφερόμενος. Κατά την εφαρμογή της νομολογίας αυτής οι δύο διαδικασίες, διοικητική και ποινική, δεν εμποδίζονται να κινηθούν παράλληλα, όμως η πρώτη που οριστικοποιείται, οποιαδήποτε, καθιστά επιβεβλημένη την ακύρωση της άλλης, λόγω παράβασης της αρχής non bis in idem (1096/2012 Δ.Εφ.Αθ.).

Επειδή, είναι αναμφισβήτητο ότι η αρχή του non bis in idem έχει πεδίο εφαρμογής όταν ο πολίτης, που εύλογα πιστεύει ότι κατόπιν μιας αμετάκλητης δικαστικής απόφασης έληξε οριστικά η δικαστική του εμπλοκή, βρίσκεται ξαφνικά και πάλι αντιμέτωπος με νέα, αυτό, όμως, δεν συμβαίνει, ώστε να τίθεται θέμα καταπάτησης των ανθρωπίνων δικαιωμάτων του, όταν αυτός εξ αρχής γνωρίζει ότι, λόγω του θεσπισμένου δικονομικού συστήματος, ένα μέρος της ευθύνης του θα κριθεί από ένα κλάδο δικαστηρίων και ένα άλλο μέρος από άλλο, όπως επί τόσες δεκαετίες συμβαίνει στην Ελλάδα. Περαιτέρω, εφόσον το ρητό γράμμα του άρθρου 4 παρ. 1 του Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ αναφέρεται σε «ποινική καταδίκη και δίωξη» και σε «ποινική δικονομία» των Κρατών, η Ελλάδα, προσχωρώντας σε αυτό και αποβλέποντας στο γράμμα της σχετικής διάταξης, ανάλογης, όπως προαναφέρθηκε, της ρύθμισης του άρθρου 57 παρ. 1 της Ποινικής Δικονομίας, δεν μπορούσε να διανοηθεί ότι μέσω μιας συνεχώς σε βάθος χρόνου εξελισσόμενης νομολογίας του ΕΔΔΑ, αναλάμβανε διεθνείς δεσμεύσεις αντίθετες σε πάγια

ριζωμένες νομικές παραδόσεις και στο ίδιο της το Σύνταγμα, όταν, μάλιστα, η διάταξη αυτή δεν έχει διατύπωση και σκοπό που συμπίπτουν κατ' ανάγκη με το αναφερόμενο στο δικαίωμα για χρηστή απονομή της δικαιοσύνης άρθρο 6 της ΕΣΔΑ, η οποία θεσπίστηκε σε άλλο χρονικό σημείο. Σε κάθε περίπτωση το άρθρο 7 παρ. 1 του Πρόσθετου Πρωτόκολλου της ΕΣΔΑ, όπως έχει ερμηνευτεί από το ΕΔΔΑ, δεν θα μπορούσε να τύχει εφαρμογής εν προκειμένω, γιατί θα αντέβαινε στα άρθρα 94 παρ. 1 και 96 παρ. 1 του Συντάγματος. Πράγματι, εφόσον σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν στην προηγούμενη σκέψη, το διοικητικό δικαστήριο, που διαπιστώνει ότι έχει υπάρξει αμετάκλητη καταδικαστική ή αθωωτική απόφαση ποινικού δικαστηρίου, υποχρεούται, εκ τούτου και μόνο, να ακυρώσει τη διοικητική πράξη επιβολής προστίμου για έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, το δε ποινικό δικαστήριο, σε ανάλογη περίπτωση, να παύσει, εκ τούτου και μόνο, την ποινική δίωξη, η διάταξη αυτή του 7ου Πρόσθετου Πρωτόκολλου, έτσι εφαρμοζόμενη, καταλήγει, κατ' ουσία, να στερεί το δικαστήριο, διοικητικό ή ποινικό, της υποχρέωσής του να κρίνει τη διαφορά, διοικητική ή ποινική, που του έχει αναθέσει το Σύνταγμα, το οποίο δεν αντιλαμβάνεται τους σχετικούς όρους με τον τρόπο που τους αντιλαμβάνεται το ΕΔΔΑ, κατά την ερμηνεία του Πρωτόκολλου αυτού. Και ναι μεν η ΕΣΔΑ και τα Πρωτόκολλά της έχουν στο ελληνικό δίκαιο, όπως κάθε διεθνής σύμβαση, την υπερνομοθετική ισχύ του άρθρου 28 παρ. 1 του Συντάγματος, αυτό, όμως, ούτε ορίζει, ούτε αφήνει να εννοηθεί ότι έχουν και υπερσυνταγματική ισχύ. Ετσι, μπορεί μεν εύλογα τα Κράτη που υπογράφουν μια διεθνή σύμβαση να περιμένουν την τήρησή της εκ μέρους των λοιπών συμβαλλομένων Κρατών, υπό την έννοια ότι αυτά δεν θα μπορούν να αντιτάξουν τα Συντάγματά τους, όμως από καμία διάταξη του Συντάγματος δεν συνάγεται ότι ο Έλληνας δικαστής μπορεί να το παραμερίσει, χωρίς να εξέρχεται του πλαισίου των υποχρεώσεων που του διαγράφουν τα άρθρα 87 παρ. 2 του Συντάγματος («Οι δικαστές κατά την άσκηση των καθηκόντων τους υπόκεινται μόνο στο Σύνταγμα και τους νόμους και σε καμία περίπτωση δεν υποχρεούνται να συμμορφώνονται με διατάξεις που έχουν τεθεί κατά κατάλυση του Συντάγματος») και 93 παρ. 4 αυτού («Τα δικαστήρια υποχρεούνται να μην εφαρμόζουν νόμο που το περιεχόμενό του είναι αντίθετο προς το Σύνταγμα»), τούτο δε έστω και αν η στάση του έχει ως συνέπεια να τεθεί ζήτημα διεθνούς ευθύνης της Ελλάδας (1096/2012 ΔΕΦ ΑΘ).

Επειδή, η αρχή «μία ποινή για κάθε αδίκημα» δεν έχει εφαρμογή όταν, η διοικητική «ποινικής φύσης» διαδικασία κινείται κατά του νομικού προσώπου, ενώ η ποινική διαδικασία κινήθηκε κατά του νομίμου εκπροσώπου του, έστω και αν πρόκειται για την ίδια ουσιαστικά επιχείρηση αφού τυπικά πρόκειται για δυο διακεκριμένα πρόσωπα. (ΣτΕ 4162/2012). Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας αποτελεί ειδικότερη αρχή της αρχής του κράτους δικαίου που καθιερώνεται και προστατεύεται από το άρθρο 2, το άρθρο 5 παράγραφος 1, το άρθρο 25 παράγραφος 1 και το άρθρο 26 του Συντάγματος.

Επειδή, στοιχείο που διέπει την **αρχή της αναλογικότητας** είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Τη σχέση δε αυτήν έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν.2523/1997 και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 20 παράγραφος 1 του Συντάγματος** ορίζεται ότι «Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σε αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 6 παράγραφος 1 της κυρωθείσας με το Ν.Δ.53/1974 Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για τα Δικαιώματα του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.)** ορίζεται ότι «Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δίκαιως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, 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, με τις διατάξεις του **άρθρου 25 παράγραφος 1 του Συντάγματος** ορίζεται ότι «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από τον νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας».

Επειδή, με τον Ν.2523/1997 «Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων» θεσπίστηκε το αντικειμενικό σύστημα επιβολής φορολογικών κυρώσεων. Κατά συνέπεια, τα πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) καθορίζονται σε όλες τις περιπτώσεις με αντικειμενικό τρόπο, δηλαδή για κάθε παράβαση είναι καθορισμένο το ακριβές ύψος του προστίμου που αντιστοιχεί σε αυτήν. Η δε Φορολογική Διοίκηση δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να καταλογίσει κυμαινόμενα πρόστιμα στις παραβάσεις του Κ.Β.Σ., αναλόγως ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, της συμπεριφοράς και των κινήτρων του παραβάτη. Αντίστοιχα, ο διοικητικός δικαστής δεν έχει τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την εκδίκαση της υπόθεσης και την εξουσία να προσδιορίσει αναλόγως το ύψος του προστίμου.

Επειδή, η θέσπιση με τις διατάξεις του αρ. 5 (όπως ίσχυε) του ν. 2523/1997 του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ

φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (βλ. ΣτΕ 1402, 2938/2005, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή την φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

► Για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της έκδοσης από την προσφεύγουσα εταιρία των τετρακοσίων ενενήντα (490) υπό κρίση ΤΠΥ στη διαχειριστική περίοδο και των δεκαπέντε (15) υπό κρίση φορολογικού στοιχείου αξίας στη διαχειριστική περίοδο, επιβλήθηκαν σε βάρος της, δια του αντικειμενικού συστήματος επιβολής φορολογικών κυρώσεων, τα προβλεπόμενα από τον Ν.2523/1997 πρόστιμα για τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους.

► Τα επιβληθέντα πρόστιμα δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως προδήλως ακατάλληλα και απρόσφορα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (πάταξη φοροδιαφυγής, κολασμός του παραβάτη και

αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων), ούτε οι δυσμενείς συνέπειες των μέτρων μπορούν να θεωρηθούν ότι τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο τρίτος προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντα, με τον οποίο επικαλείται **παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας** (άρθρο 28 παράγραφος 1 εδάφιο δ' του Συντάγματος) και του δικαιώματος σε δίκαιη δίκη (άρθρο 6 της Ε.Σ.Δ.Α.), **στερείται βασιμότητας, απορρίπτεται δε ως νόμω αβάσιμος και αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος.**

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§5 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/1994) ορίζεται ότι: 5.Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 9§5 του ν. 2523/1997 : «5.Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.11 του Ν.4174/13 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου

εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ 57§1,2 του ν. 2859/2000: Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία δεν υπέβαλε δηλώσεις ΦΠΑ και ΦΕΝΠ, και κατά συνέπεια ισχύουν οι προαναφερόμενες διατάξεις, σύμφωνα με τις οποίες η φορολογική αρχή ενήργησε ορθά μέσα στα χρονικά πλαίσια που ορίζει ο νόμος. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών ή προστίμων είναι αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και του διαχειριστή αυτής, και την κύρωση των παρακάτω πράξεων. α) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους, ύψους 423.350,47 ευρώ β) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους, ύψους 29.381,29 ευρώ, γ) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου, ύψους 1.691.255,10 ευρώ, δ) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου, ύψους 128.155,32 ευρώ, ε) πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ χρήσης, ύψους 685.283,37 ευρώ στ) πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ χρήσης, ύψους 21.074,61 ευρώ, του Προϊσταμένου της

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ με βάση την παρούσα απόφαση:

A. Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, αριθμ., διαχειριστικής περιόδου , ύψους 128.155,32 ευρώ.

B Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αριθμ., οικ. έτους , ύψους 29.381,29 ευρώ,

Γ Πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ αριθμ. χρήσης , ύψους 21.074,61 ευρώ

Δ. Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, αριθμ., διαχειριστικής περιόδου , ύψους 1.691.255,10 ευρώ

Ε. Πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ αριθμ. χρήσης , ύψους 685.283,37 ευρώ

Στ. Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αριθμ. οικονομικού έτους , ύψους 423.350,47 ευρώ

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
α.α

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.