



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 04-01-2017

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 58

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. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή: **1)** της λυθείσας και υπό εκκαθάριση τελούσας εταιρεία με την επωνυμία ".....", ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, και όπως νόμιμα εκπροσωπείται από τον πρώην διαχειριστή και νυν εκκαθαριστή, **2)** του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής χρήσης 1993, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής χρήσης 1993, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής: 1) της λυθείσας και υπό εκκαθάριση τελούσας εταιρεία με την επωνυμία ".....", και 2) 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:

Σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου ΤΜΗΜΑ, η οποία **ακύρωσε λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης** (η συνταχθείσα έκθεση κατάσχεσης δεν πληροί τους όρους της έγκυρης κατά το άρθρο 36 του Κ.Β.Σ. εκθέσεως για την αφαίρεση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, αφού δεν υπογράφεται από τα δικαιούμενα σύμφωνα με το νόμο πρόσωπα – διενεργήσαντες την κατάσχεση υπαλλήλους και νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας), **την υπ' αρ. προσωρινή & μερική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 1/1-31/12/1993, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εκδόθηκε η υπ' αριθμ. & εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για επανάληψη διαδικασίας προκειμένου να θεραπευτεί η ως άνω παράβαση ουσιώδους τύπου.**

Σύμφωνα δε, με την υπ' αριθμ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου ΤΜΗΜΑ, ακυρώνεται η προσβαλλόμενη πράξη και η υπόθεση αναπέμπεται κατ' άρθρο 79 παρ. 3 περ. β' του Κ.Διοικ.Δικ. στη φορολογική αρχή και ειδικότερα στη Δ.Ο.Υ., προκειμένου να τηρηθεί νομίμως ο απαιτούμενος ουσιώδους τύπος της διαδικασίας κατά τα ειδικότερα διαλαμβανόμενα στο σκεπτικό.

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1993, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 1.183.370 δρχ (3.472,84 €), πλέον 1.420.044 δρχ (4.167,41 €) (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), ήτοι σύνολο 2.603.414 δρχ (7.640,25 €).

Οι παραπάνω διαφορές φόρων προέκυψαν μετά από επανάληψη διαδικασίας, συνεπεία της υπ' αριθμ. απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου ΤΜΗΜΑ

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. παραγραφή δικαιώματος του Δημοσίου
2. παράνομη η μη λήψη υπ' όψιν αμετάκλητων αθωωτικών αποφάσεων, αντίθετη της προσβαλλομένης με την ΕΣΔΑ, το τεκμήριο της αθωότητας και την αρχή «NE BIS IN IDEM»
3. παρά τον νόμο η επιβολή φόρου για λογαριασμό των φερόμενων ως ανύπαρκτων εκδοτών
4. ανεπίτρεπτη επί προσωρινής πράξεως προσδιορισμού φπα η επέκταση του ελέγχου σε στοιχεία πέραν των βιβλίων & στοιχείων του υποχρέου.
5. παράβαση ουσιώδους τύπου, άλλως αναιτιολόγητη η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού φπα
6. άρνηση των φερόμενων παραβάσεων, καλή πίστη και έλλειψη εικονικότητας των συναλλαγών, αναπόδεικτος ο δόλος για την εφαρμογή της διάταξης του ν. 1882/1990
7. παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2238/1994, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 84. Παραγραφή

§1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

§6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.

Επειδή, βάσει των διατάξεων του [Ν. 4174/2013 \(ΦΕΚ Α' 170\)](#)

άρθρο 36. Παραγραφή

§1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.....

§2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) β) γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Επειδή, ως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η με αριθμ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου ΤΜΗΜΑ, κοινοποιήθηκε στην αρμόδια φορολογική αρχή στις, η υπ' αριθμ. προσβαλλομένη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, η οποία εκδόθηκε συνεπεία της ως άνω απόφασης, επιδόθηκε στο νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας την, ήτοι εντός της ταχθείσης προθεσμίας που ορίζουν οι ως άνω διατάξεις.

Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας περί παραγραφής δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τη αριθμ. 3965/2012 απόφαση του ΣτΕ, *“.....το άρθρο 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ορίζει ότι «1. ... 2. Τα δικαστήρια δεσμεύονται ... από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη ... 4. Το δικαστήριο λαμβάνει υπόψη το δεδικασμένο και αυτεπαγγέλτως, εφ' όσον τούτο προκύπτει από τα στοιχεία της δικογραφίας». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, όταν το διοικητικό δικαστήριο κρίνει επί διοικητικής παραβάσεως, δεσμεύεται μεν, ως προς την ενοχή του δράστη, από την τυχόν προηγηθείσα, επί της οικείας ποινικής υποθέσεως, αμετάκλητη καταδικαστική απόφαση, δεν δεσμεύεται δε από την αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, την οποία, όμως, υποχρεούται να συνεκτιμήσει κατά την διαμόρφωση της κρίσεώς του. Η συνεκτίμηση αυτή δεν απαιτείται να εξαγγέλλεται ρητώς αλλά αρκεί να συνάγεται από το όλο περιεχόμενο της αποφάσεως του δικαστηρίου της ουσίας (πρβλ. ΣτΕ 2067/2011 7μ., 1522/2010 7μ., ΣτΕ 2978/2011, ΣτΕ 2447/2009, ΣτΕ 422/2007, ΣτΕ 990/2004 Ολ. κ.α.)”.*

Επειδή, από την αθωωτική απόφαση των ποινικών δικαστηρίων δεν παράγεται δεδικασμένο για τα διοικητικά δικαστήρια (ΣτΕ 2771/1972, 1515/1974) όταν κρίνει επί της διοικητικής παράβασης, ανεξαρτήτως αν η αθώωση έλαβε χώρα λόγω διαγνώσεως από το ποινικό δικαστήριο της ανυπαρξίας των στοιχειοθετούντων την αντικειμενική υπόσταση του αντίστοιχου ποινικού αδικήματος πραγματικών περιστατικών ή για άλλους λόγους.

Επειδή, σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή Σύμβαση για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών όπως τροποποιήθηκε με τα Πρωτόκολλα Νο. 11 και Νο. 14 [όπως κυρώθηκε με το

Ν.Δ. 53 της 19/20 Σεπτεμβρίου 1974 : περί κυρώσεως της εν Ρώμη την 4ην Νοεμβρίου 1950 υπογραφείσης Συμβάσεως «δια την Προάσπισιν των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών», ως και του Προσθέτου εις αυτήν Πρωτοκόλλου των Παρισίων της 20ης Μαρτίου 1952. (ΦΕΚ 256, τ. Α') και τροποποιήθηκε με το Ν. 2400 της 29.5/4.6.1996 : [Κύρωση του Πρωτοκόλλου Νο. 11](#) στη Σύμβαση για την Προστασία των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, στο πλαίσιο της αναμόρφωσης του μηχανισμού ελέγχου που θεσπίστηκε από τη Σύμβαση (ΦΕΚ 96, τ. Α') και το Ν. 3344/2005: Κύρωση του Πρωτοκόλλου υπ' αριθ. 14 στη Σύμβαση για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, το οποίο τροποποιεί το σύστημα ελέγχου της Σύμβασης (ΦΕΚ 133, τ. Α')]

Άρθρον 6. Δικαίωμα στην χρήση και απονομή Δικαιοσύνης.

§2. Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθών μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του.

Επειδή, σύμφωνα με το 7ο Πρωτόκολλο της Σύμβασης για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, [όπως κυρώθηκε με τον Ν. 1705 της 5/12 Ιουνίου 1987: Κύρωση Πρωτοκόλλου υπ' αριθμό 7 της Σύμβασης για την προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών (ΦΕΚ 89, τ. Α')] και τροποποιήθηκε με το Ν. 2400 της 29.5/4.6.1996 : Κύρωση του Πρωτοκόλλου Νο. 11 στη Σύμβαση για την Προστασία των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, στο πλαίσιο της αναμόρφωσης του μηχανισμού ελέγχου που θεσπίστηκε από τη Σύμβαση (ΦΕΚ 96, τ. Α')].

Άρθρο 4.-Δικαίωμα κάθε προσώπου να μη δικάζεται ή να τιμωρείται δύο φορές για το ίδιο αδίκημα

1. Κανένας δεν μπορεί να διωχθεί ή καταδικασθεί ποινικά από τα δικαστήρια του ίδιου Κράτους, για μια παράβαση για την οποία ήδη αθώωθηκε ή καταδικάσθηκε με αμετάκλητη απόφαση σύμφωνα με το νόμο και την ποινική δικονομία του Κράτους αυτού.

Επειδή, η Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας με την με αριθμό 1741/2015 απόφασή της, έκρινε ότι, “δεν προσκρούει στην ευρωπαϊκή και ελληνική νομοθεσία, αλλά ούτε στις αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) και του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων η διπλή ποινή (χρηματικό πρόστιμο και ποινική καταδίκη) για τις περιπτώσεις της λαθρεμπορίας, αλλά δεν αποτελεί διπλή κύρωση για το ίδιο αδίκημα και δεν παραβιάζεται έτσι η αρχή «*ne bis in idem*» δηλ. «**κανείς δεν διώκεται, ούτε τιμωρείται ποινικά δις για το ίδιο αδίκημα**»”.

Το ΣΤΕ έκρινε ότι το πολλαπλό τέλος που προβλέπει ο Τελωνειακός Κώδικας «δεν συνιστά ποινή του ποινικού δικαίου, που επιβάλλεται από τα ποινικά δικαστήρια υπό τους όρους και τις προϋποθέσεις της ποινικής διαδικασίας με σκοπό αυτόν που χαρακτηρίζει την "ποινή", δηλαδή τη γενικότερη νομική, ηθική και κοινωνική αποδοκιμασία της συμπεριφοράς του δράστη, αλλά έχει χαρακτήρα, όπως ρητώς άλλωστε διαλαμβάνεται στη διάταξη του άρθρου 89 παρ.2 του Τελωνειακού Κώδικα, διοικητικής κυρώσεως που επιβάλλεται από διοικητικά όργανα -υπό τον ουσιαστικό έλεγχο των διοικητικών δικαστηρίων- και εξυπηρετεί διαφορετικό σκοπό, που είναι η διασφάλιση της εισπράξεως κοινοτικών και εθνικών πόρων καθώς και η τήρηση και ομαλή εφαρμογή των κανόνων της τελωνειακής διαδικασίας».

Περαιτέρω η με αριθμό 1741/2015 απόφασή του ΣΤΕ αναφέρει ότι «το πολλαπλό τέλος όχι μόνο κατά τον τυπικό χαρακτηρισμό του στην ελληνική νομοθεσία αλλά και κατά τη φύση και τον χαρακτήρα του διαφέρει από τις κυρώσεις ποινικής φύσεως». Εξάλλου, αναφέρει το Σ.τ.Ε στην με αριθμό 1741/2015 απόφασή του ότι «εφ' όσον η κύρωση του πολλαπλού τέλους δεν έχει ποινικό χαρακτήρα, δεν ανακύπτει ζήτημα εφαρμογής της αρχής *ne bis in idem* που διαλαμβάνεται στο άρθρο 4 παράγραφος 1 του 7ου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ καθώς και στο άρθρο 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ένωσης».

.....Συγκεκριμένα, προκειμένου να εξασφαλίζουν την είσπραξη του συνόλου των εσόδων από ΦΠΑ και, κατ' επέκταση, την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, τα κράτη μέλη διαθέτουν

ελευθερία επιλογής των κυρώσεων που επιβάλλουν... Οι κυρώσεις αυτές μπορούν συνεπώς να λαμβάνουν τη μορφή διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων ή ενός συνδυασμού των δύο.....

Τέλος, αναφέρει η με αριθμό 1741/2015 απόφασή του ΣτΕ ότι η αμετάκλητη αθώωση του κατηγορουμένου από τα ποινικά δικαστήρια δεν αποκλείει την -κατόπιν συνεκτιμήσεως της αθώωσής του αυτής- αιτιολογημένη διαφορετική κρίση στο πλαίσιο της διοικητικής δίκης περί επιβολής πολλαπλού τέλους λόγω λαθρεμπορίας, πολύ περισσότερο μάλιστα όταν η αθώωση είναι λόγω αμφιβολιών.

Ως εκ τούτου ο δεύτερος προβαλλόμενος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν ευσταθεί και απορρίπτεται, ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 12 του ν.1882/1990 ορίζεται ότι: « Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούνται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφόσον δεν αποδόθηκε για οποιοδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων».

Επειδή, το Γ' τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με τη γνωμοδότηση 86/2001 διατύπωσε κατά πλειοψηφία την άποψη, η οποία έγινε αποδεκτή, ότι η διάταξη της παρ 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990, αναφερόμενη σε ειδική κύρωση, χρηματικού μεν περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως από το νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, έχουσα δε κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, συνεχίζει να ισχύει και μετά την έναρξη ισχύος του Ν. 2523/1997 με τις διατάξεις του οποίου καταργείται κάθε άλλη διάταξη που προβλέπει την επιβολή μόνο πρόσθετων φόρων και προστίμων, ενώ δεν θίγονται διατάξεις που προβλέπουν <<άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας>>. ΥΠ ΟΙΚ 1090559/5360/673/Α0014/ΠΟΛ. 1226/28-9-2001.»

Ως εκ τούτου, ορθώς επεβλήθη το επίδικο πρόστιμο, και ο τρίτος προβαλλόμενος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή εφήρμοσε ορθά την υπ' αριθμ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου ΤΜΗΜΑ, με την οποία ακυρώνεται η προσβαλλόμενη πράξη (.....) και η υπόθεση αναπέμπεται κατ' άρθρο 79 παρ. 3 περ. β' του Κ.Διοικ.Δικ. στη φορολογική αρχή και ειδικότερα στη Δ.Ο.Υ., προκειμένου να τηρηθεί νομίμως ο απαιτούμενος ουσιώδης τύπος της διαδικασίας κατά τα ειδικότερα διαλαμβανόμενα στο σκεπτικό.

Ορθώς ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., εξέδωσε την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1993, συνεπεία της ως άνω απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου, στηριζόμενος στην από οικεία έκθεση ελέγχου φπα – επανάληψη διαδικασίας και στην από έκθεση τακτικού ελέγχου φπα .

Ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη σε καμία περίπτωση δεν είναι προσωρινή, αλλά οριστική, όπως αναγράφεται και στο σώμα αυτής, και επομένως ο τέταρτος προβαλλόμενος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, συνεπεία της ως άνω προαναφερόμενης απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, στηριζόμενη στην από οικεία έκθεση ελέγχου φπα – επανάληψη διαδικασίας και στην από έκθεση τακτικού ελέγχου φπα. Τόσο στο σώμα της υπ' αριθμ. πράξης προσδιορισμού φπα όσο και στον υπ' αριθμ. προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φπα, αναγράφεται ότι εκδίδονται για λογαριασμό των ανύπαρκτων εκδοτών α. β., ενώ και από την έκθεση ελέγχου φπα των

ελεγκτών της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. (σελ) προκύπτει ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αφορά τους προαναφερθέντες εκδότες.

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία, η αιτιολογία της διοικητικής πράξης μπορεί να εμπεριέχεται και να συμπληρώνεται και από την έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2615/1993), καθώς και από τα στοιχεία του φακέλου (4444/2013 ΔΕΦ ΑΘ), και επομένως ο πέμπτος προβαλλόμενος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, η προσφεύγουσα, ήταν λήπτης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 3 του ν. 2523/97 *.Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.....*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 *Εικονικά 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 φορολογικά 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.*

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, έχει γίνει άλλωστε δεκτό νομολογιακά, αναφορικά με την εικονικότητα και την πλαστότητα φορολογικών στοιχείων, η οποία έχει διαπιστωθεί από την ελέγχουσα αρχή, ότι μετά από έλεγχο στην εκδότρια των ως άνω στοιχείων επιχείρηση, για την νομιμότητα της ένδικης πράξεως επιβολής προστίμου δεν απαιτείτο να διενεργηθεί έλεγχος και στην επιχείρηση του προσφεύγοντος. (ΔΕΦΑΘ 2435/2015, ΣτΕ 1262/2011).

Τέλος, ούτε από τις προαναφερθείσες διατάξεις, ούτε από οποιαδήποτε άλλη διάταξη αποκλείεται ο έλεγχος να στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων ή εκθέσεων ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής ή οποιασδήποτε άλλης δημόσιας υπηρεσίας, τα οποία μπορεί να προέκυψαν ακόμη και από έλεγχο άλλων φορολογικών οργάνων, ο οποίος έγινε επ' ευκαιρία έρευνας βιβλίων και στοιχείων ετέρου φορολογουμένου και συνετάχθη από αυτά πληροφοριακό δελτίο περί των διαπιστώσεων και των συμπερασμάτων του ελέγχου των διαβιβασθέντων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. –τις διαπιστώσεις των οποίων υιοθετεί η έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Οικονομικής Υπηρεσίας (ΣτΕ 2633/2002, 3101/1994, 4505/1995).

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή

(οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του περί καλής πίστης.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ "..... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Η φορολογική αρχή, που έχει το βάρος αποδείξεως της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της ανυπαρξίας του φερομένου ως εκδότη των τιμολογίων, η δε λήπτρια φέρει το βάρος αποδείξεως της καλής πίστης ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ΣτΕ 394/2013).

Στην προκειμένη περίπτωση όμως, η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία των αντίστοιχων συναλλαγών, ως λεπτομερώς αναλύεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, η δε προσφεύγουσα από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν απέδειξε το αντίθετο, και ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης της προσφεύγουσας, ούτε κατ' επέκταση, απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή η κακοπιστία αυτής. Στην μη προσκόμιση εξάλλου από τους αντισυμβαλλόμενους φορολογικών στοιχείων αποδεικνυόντων την πραγματοποίηση των αντίστοιχων συναλλαγών, στηρίχθηκε επίσης η εκτίμηση της φορολογικής διοικήσεως (ΣτΕ 116/2013)".

Επειδή η προσφεύγουσα όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή της πίστη ως προς τους εκδότες με κάθε νόμιμο μέσο, (βλ. ΣτΕ 3151/2006, 3411/2004, 1553, 1264/2003, 881/2002).

Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, " Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες....."

Επειδή τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία δεν είναι μόνο πλαστά αλλά και εικονικά, η λήψη του κάθε εικονικού τιμολογίου αποτελεί αυτοτελή παράβαση για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο η φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως, η δε καταχώρηση του ίδιου τιμολογίου στα βιβλία του λήπτη αποτελεί αυτοτελή παράβαση διαφορετική από την προηγούμενη, για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο επίσης η φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως (ΣτΕ 591/2013).

Επειδή, περαιτέρω, έχει κριθεί παγίως από τη νομολογία ότι: «Από το πνεύμα των διατάξεων του Κ.Β.Σ., προκύπτει ότι οι προβλεπόμενες από τον Κώδικα αυτό παραβάσεις οι οποίες επισύρουν την κύρωση του προστίμου εις βάρος του παραβάτη, είναι τυπικές, υπό την έννοια ότι δεν εξετάζεται η υπαιτιότητα του παραβάτη, αλλά η πραγμάτωση της αντικειμενικής υποστάσεως της παραβάσεως. Εξ αυτού παρέπεται ότι η πράξη επιβολής προστίμου, που εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., πρέπει να εκθέτει, όχι αόριστα, αλλά συγκεκριμένα τα πραγματικά περιστατικά της παραβάσεως και να προκύπτει απ' αυτά ότι έλαβε χώραν η παράβαση. ..., χωρίς να απαιτείται για τη θεμελίωσή τους η συνδρομή άλλων προϋποθέσεων, όπως η υπαιτιότητα εκ μέρους του υποχρέου, ο δόλος εκ μέρους του υποχρέου ή η επέλευση ζημίας του Δημοσίου εξαιτίας της παραβάσεως » (ΔΕφΑθ 5504/1998, ΣτΕ 3198/1996 ΣτΕ 1253/1992, ΣτΕ 1253/1992).

Επιπρόσθετα, έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία ότι: «αβασίμως προβάλλεται ότι, για την επιβολή του ένδικου προστίμου, έπρεπε να έχει προηγουμένως αποδειχθεί ο δόλος της αναιρεσειούσας ή η πρόθεσή της προς απόκρυψη φορολογητέας ύλης, καθόσον, όπως έχει ήδη εκτεθεί, η διάγνωση του σκοπού αυτού δεν αποτελεί προϋπόθεση για τη στοιχειοθέτηση της φορολογικής παραβάσεως της αποδοχής πλαστού και εικονικού τιμολογίου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 33 παρ. 4 του Κ.Β.Σ., αλλά του ποινικού αδικήματος της φοροδιαφυγής, η οποία αποτελεί διάφορο ζήτημα, προβλεπόμενο από τη διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 περ. η' του ν.1591/1986.» (ΣτΕ 116/2013 61/2007, 851-853/2006, 2936, 1402/2005, 2586/2002, ΔΕφΑθ 4072/2013).

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε και το πρόστιμο επιβλήθηκε βάσει αντικειμενικών κριτηρίων (κατά δέσμια ενάσκηση της αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής), μη επηρεαζομένων κατά νόμο από την υποκειμενική (υπαίτια) συμπεριφορά της προσφεύγουσας (ΣτΕ 4037/2008, 1501/2008, 2862/2006, 1724/2005).

Επειδή, η αρχή της Προστατευόμενης Εμπιστοσύνης (άρθρο 5 § 1 Σ), παρέχει προστασία στους πολίτες και εγγυάται ότι τα δικαιώματα και τα έννομα συμφέροντα που θεμελιώνονται στη νόμιμη δράση τους θα διατηρηθούν στο μέλλον και δεν θα μεταβληθούν από το νομοθέτη δυσμενώς, αιφνιδίως και βέβαια χωρίς τη συνδρομή αποχρώντος λόγου δημοσίου συμφέροντος (πρβλ. Α. Μανιτάκη, Ανάκληση διοικητικής άδειας και αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, Αρμ. 38 (1984), σ. 185 επ., Ευ. Κουτούπα-Ρεγκάκου, Η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, Αρμ. 49 (1995), σ. 1382 επ. και από τη νομολογία ΣτΕ 602/2003 και ΣτΕ 247/1980).

Στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή εφήρμοσε ορθά την υπ' αριθμ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου ΤΜΗΜΑ, με την οποία ακυρώνεται η προσβαλλόμενη πράξη (.....) και η υπόθεση αναπέμπεται κατ' άρθρο 79 παρ. 3 περ. β' του Κ.Διοικ.Δικ. στη φορολογική αρχή και ειδικότερα στη Δ.Ο.Υ., προκειμένου να τηρηθεί νομίμως ο απαιτούμενος ουσιώδης τύπος της διαδικασίας κατά τα ειδικότερα διαλαμβανόμενα στο σκεπτικό.

Επειδή, οι αρχές της χρηστής διοίκησης επιβάλλουν στα διοικητικά όργανα, κατά την άσκηση της διακριτικής τους εξουσίας, να ενεργούν σύμφωνα με το περί δικαίου αίσθημα, ώστε κατά των αρχών της την εφαρμογή των σχετικών νομοθετικών διατάξεων σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση να αποφεύγονται ανεπιεικείς και άδικες λύσεις.

Τέλος η φορολογική αρχή κατά την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων & έκδοσης στοιχείων, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τα επίδικα ποσά φόρων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι παραβιάζονται οι αρχές χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου δεν ευσταθεί και είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά

αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής **1)** της λυθείσας και υπό εκκαθάριση τελούσας εταιρεία με την επωνυμία ".....", και **2)** του, και την επικύρωση:

της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής χρήσης 01.01.-31.12.1993, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Χρεωστικό υπόλοιπο	1.183.370 δρχ	3.472,84 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.420.044 δρχ	4.167,41 €
Σύνολο για βεβαίωση	2.603.414 δρχ	7.640,25 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησης της (άρθρ. 126 ν. 2717/99).