



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333237

ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, 2/12/2016

Αριθμός απόφασης: 1461

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

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

δ. 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».

ε. 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».

στ. 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 Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων 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».

η. 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.».

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

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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 της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αρ. οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

4. Την υπ' αρ. οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, 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 με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ύψους 225.524,66€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009. Η προσφεύγουσα επιχείρηση την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο υπέπεσε στις ακόλουθες παραβάσεις:

Α. Ζήτηση, λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της σε έξι (6) περιπτώσεις ήτοι: 1) Το υπ' αριθ. Τιμολόγιο Τεχνικών Έργων καθαρής αξίας 185.000,00 € πλέον Φ.Π.Α., 2) Το υπ' αριθ. Τιμολόγιο Τεχνικών Έργων καθαρής αξίας 74.000,00 € πλέον Φ.Π.Α., 3) Το υπ' αριθ. Τιμολόγιο Τεχνικών Έργων καθαρής αξίας 80.000,00€ πλέον Φ.Π.Α., 4) Το υπ' αριθ. Τιμολόγιο Τεχνικών Έργων καθαρής αξίας 120.000,00 € πλέον Φ.Π.Α., 5) Το υπ' αριθ. Τιμολόγιο Πώλησης καθαρής αξίας 44.760,00 € πλέον Φ.Π.Α., 6) Το υπ' αριθ. Τιμολόγιο Πώλησης καθαρής αξίας 51.750,00 € πλέον Φ.Π.Α., εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με διακριτικό τίτλο «.....» και **Α.Φ.Μ.**, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο της, κατά παράβαση των

διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§2,9 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 66 του ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περίπτωση ε΄ του Ν. 4337/2015.

Β. Ανακριβής καταχώριση στο τηρούμενο βιβλίο φορολογικών στοιχείων αγορών και δαπανών σε εξήντα τρεις (63) περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, και 6§1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περίπτωση ζ΄ του Ν. 4337/2015.

Γ. Μη καταχώριση σε μία περίπτωση στο τηρούμενο βιβλίο των αποσβέσεων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, και 6§4 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περίπτωση ζ΄ του Ν. 4337/2015.

Τα ανωτέρω πρόστιμα επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα επιχείρηση κατόπιν μερικού ελέγχου, που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, δυνάμει των υπ' αρ.&εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της, στα πλαίσια του οποίου συντάχθηκε η απόέκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., η οποία αποτελεί και την αιτιολογία των προσβαλλόμενων, δια της παρούσης, πράξεων.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν:

Α. Το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, Δ/ση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση «.....» με διακριτικό τίτλοκαι Α.Φ.Μ., είναι εκδότης φορολογικών στοιχείων.

Β. Το γεγονός ότι υφίσταντο στο αρχείο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. αποφάσεις επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ. που αφορούσαν τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους για παραβάσεις που σύμφωνα με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/92 επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων.

Γ. Οι υπ' αριθ. πρωτ. και υποβληθείσες στη Δ.Ο.Υ. αιτήσεις για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ καθώς και η απόέκθεση προσωρινού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί, άλλως και επικουρικώς να μεταρρυθμιστεί στο ορθό, η υπ' αρ.οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

Α. Οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια ήταν υπαρκτές. Άρνηση της εικονικότητας. Οι τεχνικές εργασίες, οι παρασχεθείσες υπηρεσίες και τα πωληθέντα αγαθά για τα οποία εξεδόθησαν τα επίμαχα παραστατικά είναι απολύτως υπαρκτές και αληθείς, ανεξάρτητα από την ενδεχόμενη σε άλλες συναλλαγές παραβατικότητα της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας, Πρόκειται, δε, για τις εργασίες κατασκευής, διαμόρφωσης και οικοδομικού εξοπλισμού του το οποίο εκμεταλλεύεται η προσφεύγουσα και το οποίο κατασκευάστηκε και διαμορφώθηκε πράγματι κατά την περίοδο προ της εκδόσεως των επίμαχων τιμολογίων και λειτουργεί, έως σήμερα, στο

Β. Νόμω αβάσιμο του καταλογισμού της διοικητικής παράβασης της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων στην εταιρεία μας: Έλλειψη νομίμων προϋποθέσεων καταλογισμού παράβασης - Έλλειψη αιτιολογίας ως προς την εταιρεία μας - παράνομη de facto μετακύλιση του βάρους απόδειξης.

Γ. Επικουρικώς δύναται η Φορολογική Διοίκηση να χαρακτηρίσει τα τιμολόγια ως μερικώς εικονικά.

Δ. Αυθαίρετος και παράνομος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων (κερδών) και των συνεπαγόμενων οφειλομένων φόρων των επίμαχων χρήσεων.

Ε. Παραγραφή των επίμαχων βεβαιωθέντων ποσών φόρων και προστίμων - παραγραφή δικαιώματος κοινοποίησης φύλλου ελέγχου - αλλά και συνεπαγόμενη παράβαση της Αρχής του Κράτους Δικαίου και των εξ αυτής πηγαζουσών επί μέρους Διοικητικών Αρχών.

ΣΤ: Παραβίαση ουσιώδους τύπου διαδικασίας – δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Ζ: Παραβίαση αρχής αναλογικότητας - ιδίως από τα προσωρινώς προσδιορισθέντα ποσά προστίμων (επικουρικώς με τα ανωτέρω).

Η: Δέουσα η εφαρμογή των ηπιότερων διατάξεων που ίσχυσαν από τις επίμαχες χρήσεις έως σήμερα - Αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης (ποινικής ή διοικητικής) κύρωσης.

Ως προς τρεις πρώτους ισχυρισμούς- Άρνηση της εικονικότητας - Έλλειψη αιτιολογίας - παράνομη de facto μετακύλιση του βάρους απόδειξης- Αποδοχή εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης της μερικής εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 **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.
- **Επειδή**, στο άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84),

ορίζονται τα εξής: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....».

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **18§9 του ΠΔ 186/92**: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου».
- **Επειδή**, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».
Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»
- **Επειδή**, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»
- **Επειδή**, στο άρθρο **65 του Ν. 4174/2013**, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»
- **Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια. Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της υπό κρίση πράξης(Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν.

Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στην προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των προστίμων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης δεν είναι ελλιπής, όπως αναπόδεικτα υποστηρίζει η προσφεύγουσα επιχείρηση.

- **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, 1404/2015)).
- **Επειδή**, 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 (ΣτΕ 1126/2010).
- **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**, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου ή επιβολής φόρου 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 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**, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος. Τόσο η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας όσο και η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης (που αφορά την επιχείρηση– εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων), περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επιχείρησης, αναφέρουμε τους παρακάτω λόγους:
 - ✓ Η εκδότρια επιχείρηση δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση. Η επαγγελματική της έδρα ήταν πάντα κλειστή κατά τις επανειλημμένες μεταβάσεις των υπαλλήλων των φορολογικών αρχών (.....) και ουδέποτε ανταποκρίθηκε στις επανειλημμένες προσκλήσεις που έχουν κοινοποιηθεί (ή θυροκολληθεί)
 - ✓ Από το υποσύστημα μητρώου του συστήματος TAXIS, προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν διέθετε άλλες εγκαταστάσεις απ' όπου πραγματοποιούνταν οι συναλλαγές της.
 - ✓ Η εκδότρια επιχείρηση δεν διέθετε, αυτοκίνητα φορτηγά ή επιβατικά, παρά μόνο το υπ' αριθμ. (αγορά) για το οποίο δεν έχουν καταβληθεί τα τέλη κυκλοφορίας έως και σήμερα. Επίσης δεν έχει στην κατοχή της μηχανήματα έργου όπως προκύπτει από τα σχετικά έγγραφα τα οποία έστειλε το ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας: Προς Δ/νση Τεχνικών Υπηρεσιών Νομαρχίας Θεσ/νίκης και προς το Υπουργείο Υποδομών Μεταφορών & Δικτύων. Από τα ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να εκτελεί έργα ούτε να αναλαμβάνει υπεργολαβίες.
 - ✓ Σε κανένα από τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφεται μεταφορικό μέσο των εμπορευμάτων. Στα παραστατικά, η κίνηση των εμπορευμάτων φαίνεται να πραγματοποιείται από την έδρα της επιχείρησης, η οποία δεν ανταποκρίνεται σε τέτοιου

είδους συναλλαγές, καθώς πρόκειται για χώρο μόλις 35 τ.μ. και ούτε υφίσταται αποθηκευτικός χώρος.

- ✓ Η εκδότρια επιχείρηση έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία από τους προμηθευτές «.....», «.....», και «.....» που σημαίνει ότι στην πραγματικότητα δεν υπήρχαν αγορές άρα και πωλήσεις.
- ✓ Η επιχείρηση «.....» προσήλθε στη ΦΑΕ Θεσσαλονίκης οικειοθελώς και περαίωσε σύμφωνα με το απόειδικό σημείωμα δήλωσης άρθρου 12 παρ. 6 ν.3888/2010, αποδεχόμενη ότι τα τιμολόγια που έλαβε από την επιχείρηση, είναι εικονικά.
- ✓ Δεν έχουν κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ιδιωτικά συμφωνητικά ή συμβάσεις έργων που να αφορούν στα έργα όπως αυτά φαίνεται να πραγματοποιήθηκαν και αναφέρονται στα εκδοθέντα παραστατικά.
- ✓ Η περιγραφή του είδους στα υπ' αριθ.εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης προς την προσφεύγουσα επιχείρηση «.....», δεν ανταποκρίνονται στις δραστηριότητες που δήλωσε στο Μητρώο της Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης η εκδότρια επιχείρηση.
- ✓ Η εκδότρια επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό, το οποίο είναι απαραίτητο για την πραγματοποίηση μεγάλων τεχνικών έργων».
- ✓ Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία συναλλαγών με άλλες επιχειρήσεις, από τα οποία ν' αποδεικνύεται ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές.
- ✓ Η προσφεύγουσα επιχείρηση για το σύνολο των εργασιών που περιγράφονται στα ληφθέντα από την τιμολόγια τεχνικών έργων, έλαβε φορολογικά στοιχεία από άλλους επιτηδευματίες που παρείχαν τις εν λόγω υπηρεσίες και εκτέλεσε με δικά της υλικά από εργάτες που η ίδια απασχόλησε. Το δε αποπερατώθηκε και λειτούργησε τον Δεκέμβριο του 2008, ενώ τα επίμαχα τιμολόγια εκδόθηκαν από τημεταγενέστερα δηλαδή τον Μάρτιο και Ιούνιο του 2009.
- ✓ Η εξόφληση των τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα από την εκδότρια επιχείρησηδεν έγινε μέσω δίγραμμων επιταγών σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ΠΔ 186/92. (άρθρο 18§2)

- **Επειδή**, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται επαρκώς ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση προέβη σε αποδοχή – λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, καθώς φέρεται να πραγματοποιήθηκαν με επιχείρηση που ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση. Ως εκ τούτου, καλύπτεται η υποχρέωση της φορολογικής Διοίκησης περί επαρκούς αιτιολογίας, έτσι όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 64 του Ν. 4174/13.
- **Επειδή**, η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών. Περαιτέρω, τα αναφερόμενα από την προσφεύγουσα περί πραγματικών συναλλαγών δεν

αποτελούν ισχυρά αποδεικτικά μέσα που δύνανται να λειτουργήσουν επαρκώς, σύμφωνα με το παραπάνω νομολογιακό πλαίσιο.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί πραγματικών συναλλαγών & ελλιπούς αιτιολογίας, παράνομη de facto μετακύλιση του βάρους της απόδειξης ή επικουρικώς περί μερικής εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης πρέπει να απορριφθούν ως αναπόδεικτοι.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων και επιβολή προστίμων.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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**».
- **Επειδή**, στο άρθρο 9§5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».
- **Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «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.....». Περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: «**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».

- **Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 4 του αριθ. πρωτ. Δ12Β 1171079 ΕΞ 17.12.2010 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.»
- **Επειδή**, στη υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε την υπ' αρ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2010 εκπρόθεσμα στις2011, με αποτέλεσμα να τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της δεκαπενταετούς παραγραφής της παραγράφου 5 του άρθρου 84 του Ν. 2238/94, ήτοι για οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 2009) η ημερομηνία παραγραφής του είναι η 31/12/2025.

Ως, εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση και κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης για την χρήση 2009, κρίνεται δια της παρούσης ότι προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

- **Επειδή**, στο άρθρο 28 του Ν. 4174/13 (Κώδικας φορολογικής διαδικασίας) ορίζεται η διαδικασία που θα πρέπει να ακολουθεί η φορολογική διοίκηση στα πλαίσια γνωστοποίησης των αποτελεσμάτων του εκάστοτε ελέγχου. Συγκεκριμένα, στη παράγραφο 1 αναφέρονται τα εξής: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος». Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό

διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης».

Σύμφωνα, επίσης, με το άρθρο 62 §1 του ίδιου νόμου: Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

Επειδή, στο άρθρο 62 του Ν. 4174/13 (Κώδικας φορολογικής διαδικασίας) ορίζεται ότι:

«1. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. **Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται** στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή

β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει **αυτοτελή αιτιολογία**.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων **τουλάχιστον "είκοσι (20)" ημέρες πριν την έκδοσή της**, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **6 του Ν. 2690/99** (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας): «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα».
- **Επειδή**, στην υπό κρίση υπόθεση τηρήθηκε ορθώς η ανωτέρω διαδικασία γνωστοποίησης στον φορολογούμενο των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου. Συγκεκριμένα, με την από έκθεση επίδοσης κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα επιχείρηση, το υπ' αρ. Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., καθώς και τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ. και ΦΠΑ. Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα επιχείρηση, ανταποκρινόμενη στο ανωτέρω σημείωμα προσήλθε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ελέγχου, προσκομίζοντας το υπ' αρ. υπόμνημά της, εκθέτοντας αναλυτικά τους ισχυρισμούς της.

Η αρμόδια Οικονομική Υπηρεσία αφού έλαβε υπ' όψιν και εξέτασε επιμελώς τις αιτιάσεις της προσφεύγουσας, συνέταξε τις από Εκθέσεις ελέγχου (ΚΒΣ, Εισόδημα, Φ.Π.Α.), στις οποίες, κατά πρώτον, αντικρούονται εμπεριστατωμένα οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της

προσφεύγουσας και κατά δεύτερον, αιτιολογείται και τεκμηριώνεται με σαφήνεια η ορθότητα και ακρίβεια των διαπιστώσεων του με αριθμό Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης κρίνεται δια της παρούσης απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας.

- **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.
- **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 τη 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**, η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, δεν μπορεί να τεθεί.
- **Επειδή**, σε κάθε περίπτωση και όλως επικουρικώς, ο έλεγχος της συνταγματικότητας νομοθετικών διατάξεων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας στερείται βασιμότητας και απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη εφαρμογής των ηπιότερων διατάξεων που ίσχυσαν από τις επίμαχες χρήσεις έως σήμερα.

- **Επειδή**, από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 3§4 και 7§9 του Ν. 4337/2015 προκύπτει ότι η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, με την οποία επιβάλλονταν διοικητικές κυρώσεις στις παραβάσεις φοροδιαφυγής της παρ. 1 του ίδιου άρθρου (έκδοση- λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, παύει να ισχύει από 17/10/2015,
- **Επειδή**, στην παράγραφο 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/15 ορίζονται τα εξής: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. γ) δ) ε)στ)ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.».
- **Επειδή**, από τα ανωτέρω εκτεθέντα προκύπτει σαφώς ότι η μη επιβολή διοικητικής κύρωσης για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αφορά αποκλειστικά παραβάσεις που διαπράττονται από 17.10.2015 και έπειτα, ενώ για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο (2009) εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

Σύμφωνα δε με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 2014, σελ. 667)».

- **Επειδή**, για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι

μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣΤΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣΤΕ 3935/2012).

Επιπρόσθετα, νεότερη ευμενέστερη διάταξη – η οποία μάλιστα δεν ίσχυε κατά την έκδοση των αρχικώς προσβαλλόμενων πράξεων- δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει αναδρομική ισχύ εάν ορίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις, οι οποίες δεν καταλαμβάνονται από τη νεότερη διάταξη εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι καταργούμενες διατάξεις, διότι από τη ρύθμιση αυτή προκύπτει κατά ρητό ορισμό του νόμου, ότι στις εκκρεμείς κατά τη δημοσίευση του νόμου υποθέσεις έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του παλαιότερου νόμου (ΣΤΕ 2672/84).

- **Επειδή,** εν προκειμένω ορθώς η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό των προστίμων επέβαλε τις κυρώσεις που ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015. Ο ισχυρισμός δε της προσφεύγουσας επιχείρησης, ότι κακώς η Δ.Ο.Υ. δεν εφάρμοσε την ισχύουσα νομοθεσία, κρίνεται δια της παρούσης ότι προβάλλεται αλυσιτελώς, καθώς εάν ο νομοθέτης όντως επιθυμούσε η νέα ρύθμιση, περί μη επιβολής διοικητικών κυρώσεων, να αφορά και προγενέστερες χρήσεις θα το είχε ορίσει **ρητώς** στις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 του νόμου 4337/15. Αντιθέτως, προκύπτει σαφώς από τις ανωτέρω διατάξεις ότι για τις προηγούμενες περιόδους οι κυρώσεις για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων και για λοιπές παραβάσεις Κ.Β.Σ. εξακολουθούν να υφίστανται, τροποποιούμενες ωστόσο προς όφελος του παραβάτη.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας επιχείρησης περί μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, αυτός δεν εξετάζεται δια της παρούσης, καθώς αφορά αποκλειστικά τις πράξεις προσδιορισμού εισοδήματος και Φ.Π.Α., οι οποίες προσβάλλονται με άλλες ενδικοφανείς προσφυγές και για τις οποίες θα εκδοθούν χωριστές αποφάσεις της υπηρεσίας μας.

**Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε
ΤΗΝ ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ.**

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009

ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	ΠΟΣΟ
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92)	225.524,66€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα επιχείρηση.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α.α.

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).