



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Θεσσαλονίκη 29/01/16

Αριθμός απόφασης:51

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333260
ΦΑΞ : 2313333258

**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 π.δ.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 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. 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 της....., ΑΦΜ , κατά των με αριθμ. πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικών περιόδων 01/01/2004-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 4.Τις με αριθμ. πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/07/2004-30/06/2006 των οποίων ζητείται η ακύρωση, και της οικείας έκθεσης ελέγχου.
- 5.Τις απόαπόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 6.Την από εισήγηση του ΑυτοτελούςΤμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσία μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της», 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 τις υπ' αριθμ. α)πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 πρόστιμο Κ.Β.Σ. ποσού 54.564,00 € ,για λήψη τριών (3)εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικού ποσού 27.282,00 € πλέον ΦΠΑ 4.910,76 € ,β) πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 πρόστιμο Κ.Β.Σ.ποσού 43.200,00 €, για λήψη τριών (3) εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων συνολικού ποσού 21.600,00 € πλέον ΦΠΑ 2.808,00 € και γ) 511/221/31.08.2015 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 πρόστιμο Κ.Β.Σ.ποσού 29.690,00 €, για λήψη τριών (3) εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων συνολικού ποσού 14.845,00 € πλέον ΦΠΑ 1.929,85 € , κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων: των άρθρων 2§1, 18§2 & 9 του Π.Δ. 186/92, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 11 και 12 του ιδίου Π.Δ/τος που επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§1,2,&10β',9,19§1 & 4,20§2,21§2,24§2,25§1 και 38§3,5 & 6 του Ν.2523/1997.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα έλαβε α) κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 -31/12/2004 από τις επιχειρήσεις 1) με ΑΦΜ, φορολογικό στοιχείο σε μία (1) περίπτωση καθαρής αξίας 9.790,00 € πλέον ΦΠΑ.1.762,20 € και 2) με ΑΦΜ φορολογικά στοιχεία σε δύο(2)περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 17.492,00 € πλέον € ΦΠΑ 3.148,56 € , β) κατά την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2005-31/12/2005 από την επιχείρησημε ΑΦΜ φορολογικά στοιχεία σε τρεις (3) περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 21.600,00 € πλέον Φ.Π.Α.2.808,00 € και γ)κατά την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2006 -31/12/2006 από την επιχείρησημε ΑΦΜ φορολογικά στοιχεία σε τρεις (3) περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 14.845,00 πλέον ΦΠΑ 1.929,85 € ,**τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά στο σύνολό τους.**

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει περαιώσει οριστικά τις χρήσεις 2004,2005 και 2006 με βάσει τον Ν.3697/2008 καταβάλλοντας το σύνολο της οφειλής.

Επίσης η προσφεύγουσα γνωστοποίησε εγγράφως στην πρόσκληση του ελέγχου για προσκόμιση των βιβλίων και των στοιχείων και η προσφεύγουσα δήλωσε ότι τα κατέστρεψε βάσει του άρθρου 12 παρ.5 του ν.3888/2010.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω πράξεων **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

- 1) Η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη της εικονικότητας-δεν στοιχειοθετείται η παράβαση αν ο επιτηδεύματίας αποδείξει ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της κρινόμενης συναλλαγής.
- 2) Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για την έκδοση και την κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου για τις χρήσεις μέχρι και 2007.

Ως προς τον πρώτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97: «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 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 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, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.*»

Εν προκειμένω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι εσφαλμένα χαρακτηρίζονται τα τιμολόγια ως εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι νόμω και ουσία αβάσιμος, καθότι αποδεικνύεται η παράβαση της λήψης

εικονικών φορολογικών στοιχείων βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο, την συνολική αξιολόγησή τους στις συνημμένες εκθέσεις ελέγχου των πραγματικών περιστατικών και των σχετικών εγγράφων, συναξιολογούμενων των διαπιστώσεων άλλων αρχών, συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται σ' αυτά είναι εικονικές.

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, με την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο, πρόσωπο δηλαδή 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 αντισυμβαλλομένου του), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατό 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 εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο Δ.Εφ.Θεσ. 2234/2014, ΣτΕ 506/2012, 4037/2011, 1498/2011, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008 347/2006 κ.α.).

Επειδή σύμφωνα με την 116/2013 απόφαση 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)..."

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις ΠΟΛ 1249/21.11.2013 προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, που λειτουργεί και αναδρομικά. Επομένως, για τις παραβάσεις που διαπράττονται από τις 26 Ιουλίου 2013 και έπειτα, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή που απαιτεί τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, το αργότερο μέχρι το χρόνο αυτό, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν. Αξίζει να σημειωθεί ότι για τις

παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί πριν από την ανωτέρω ημερομηνία (26.7.2013), εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή που θα επιληφθεί πρώτη της υπόθεσης (π.χ., αρμόδια ΔΟΥ, Επιτροπή του άρθρου 70Ακ.λπ.), τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν.

Στην προκειμένη περίπτωση, εκτός των άλλων επιβαρυντικών στοιχείων, όπως καταγράφονται στις από 29/08/2015 (χρήσεις 2004,2005) και από 27/08/2015 (χρήση 2006) εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά στοιχεία για την εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων με την καταβολή μετρητών και συνεπώς δεν πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος “ Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου” και “ συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους” ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: “ Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.”

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα “δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη” αλλά αντίθετα “προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη” (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος 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, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, 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 κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣΤΕ 2402/2010).

Ως προς τον δεύτερο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους :

Σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ 5 ν 2523/97 που 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.»*,

Με το άρθρο 68 παρ 2 ν 2238/94 ρητά ορίστηκε ότι « φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.".

Σύμφωνα με το αρ.84 παρ. 4 του Ν.2238/94 : *«το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων ή πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο 10ετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εφόσον η μη ενάσκηση του δικαιώματος αυτού οφείλεται έστω και κατά ένα μέρος :α)στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με την σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου και β)σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην § 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε., δηλαδή στην περίπτωση που από τα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου σε φόρου είναι ανώτερο από εκείνο που περιλήφθηκε στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου και στην περίπτωση που η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα ειδικά έντυπα ή καταστάσεις που συνοδεύουν αυτήν αποδεικνύονται ως ανακριβή. Επίσης όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέχονται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στο τελευταίο έτος της παραγραφής παρατείνεται για ένα ακόμα ημερολογιακό έτος, γίνεται δηλαδή 11ετής(σχετ.1018050/189/Α0012/ΠΟΛ1042/08.02.1993 διαταγή)».*

Με διαδοχικούς νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου και ειδικότερα :

-Σύμφωνα με το άρθρο 82 Ν.3842/2010, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010,

ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010

-Σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 7 Ν.3888/2010, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011

-Σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν.4002/2011, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012

-Σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.4098/2012, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2012, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013,

Επιπρόσθετα :

Σύμφωνα με το άρθρο 37 παρ. 5 του Ν.4141/2013, από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται η χρέος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες **έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου** μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4203/13 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος **ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013** εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης

Εν προκειμένω η αρχική εντολή ελέγχου με α/α 408 που αφορά τις χρήσεις 2004 και 2005 εκδόθηκε στις 07/11/2013 , και σε συνδυασμό των διατάξεων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του Ν.2238/94, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου δεν έχει παραγραφεί και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος .

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 18/08/2015 (χρήσεις 2004 και 2005) και 27/08/2015 (χρήση 2006) εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ.....επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου , κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας», ΑΦΜ

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

Α. ΓΙΑ ΤΗΝ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 01/01/2004-31/12/2004

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 27.282,00 X 2 = 54.564,00 €

Β. ΓΙΑ ΤΗΝ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 01/01/2005-31/12/2005

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 21.600,00 X 2 = 43.200,00 €

Γ. ΓΙΑ ΤΗΝ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 01/01/2006-31/12/2006

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 14.845,00 X 2 = 29.690,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).