



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Θεσσαλονίκη, 27/01/2016

Αριθμός απόφασης: 43

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2310554268
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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ:....., κατοίκου επί της οδού, κατά της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1-1-2001 έως 31-12-2001 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τη με ημερομηνία επίδοσης 18-1-2016 εξώδικη δήλωση πρόσκληση διαμαρτυρία-επισήμανση του προσφεύγοντα

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 20/01/2016 εισήγηση του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της υπ.αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής 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:

Με το υπ' αριθμ..... έγγραφο της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων , Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών (Ε.Δ.Ε.Υ.Α.), απεστάλη στη ΔΟΥ η από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (σχετικός αριθμός υπόθεσης) που αφορούσε τον προσφεύγοντα. Με βάση την ανωτέρω έκθεση ελέγχου εκδόθηκε η υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου. Κατά της ανωτέρω απόφασης ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου το οποίο με την υπ' αριθμ..... απόφασή του έκρινε νομικά πλημμελή την υπ' αριθμ..... Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ επειδή η φορολογική αρχή όφειλε να εξασφαλίσει στον ελεγχόμενο , κατά το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος , την άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης , κοινοποιώντας του σχετικό σημείωμα με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις , καλώντας τον ταυτόχρονα για παροχή εξηγήσεων.

Σε εκτέλεση της ως άνω δικαστικής απόφασης , η οποία ακυρώνει την προσβαλλόμενη πράξη και αναπέμπει την υπόθεση στη φορολογική αρχή για να ενεργήσει τα νόμιμα και δεδομένου ότι η ΥΠ.Ε.Ε. Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών που διενήργησε τον αρχικό έλεγχο έχει παύση να υφίσταται, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ εξέδωσε την υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου, προκειμένου να διενεργηθεί επανάληψη διαδικασίας για την υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 2001 ήτοι επίδοση σημειώματος διαπιστώσεων-κλήση προς ακρόαση, σύμφωνα με τα άρθρα 28 και 62 του ν 4174/2013 όπως ισχύει από 1-1-2014 και το άρθρο 6 του 2690/1999 ώστε να αρθούν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε και επιδόθηκε στις 5-6-2015 στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ..... Σημείωμα Διαπιστώσεων-Κλήση προς ακρόαση των άρθρων

28 και 62 του ν 4174/2013 και εν συνεχεία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ..... Πράξη επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων , η οποία επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις 31-8-2015.

Συγκεκριμένα εκδόθηκε η αριθμ..... Πράξη **Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων** με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικής αξίας **11.435,00€** για τη **φορολογική περίοδο 1-1-2001 έως 31-12-2001**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα λόγω της ζήτησης , λήψης και καταχώρησης στα λογιστικά βιβλία οκτώ εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν 2523/97 έκδοσης της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:..... κατά παράβαση των άρθρων 6 , 7 παρ. 1 , 12 παρ.1 , 11 παρ.1 και παρ.5 , 18 παρ. 3 , 30 παρ.4 και 2 παρ.1 του ΠΔ 186/92. Ειδικότερα τα οκτώ εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι τα κατωτέρω:

A/A	No	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΣΕΙΡΑ	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ
1	12/02/2001	Α΄	Δ.Α.-ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Π.	546.000δρχ	98.280δρχ
2	28/02/2001	Α΄	Δ.Α.-ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Π.	277.345δρχ	49.922δρχ
3	28/02/2001	Α΄	Δ.Α.-ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Π.	100.520δρχ	18.093δρχ
4	28/02/2001	Α΄	Δ.Α.-ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Π.	502.777δρχ	90.499δρχ
5	28/02/2001	Α΄	Δ.Α.-ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Π.	196.872δρχ	35.437δρχ
6	11/03/2001	—	Δ.Α.-ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Π.	217.764δρχ	39.198δρχ
7	14/03/2001	—	Δ.Α.-ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Π.	106.000δρχ	19.080δρχ
8	28/06/2001	—	Δ.Α.-ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Π.	100.500δρχ	18.090δρχ
ΣΥΝΟΛΟ					2.047.778δρχ	368.599δρχ

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του , ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση της υπ' αριθμ..... πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ και ισχυρίζεται ότι:

1. Με την υπ' αριθμ..... αμετάκλητη απόφαση του Μονομελούς Πλημ/κείου, κηρύχθηκε αθώος για το ποινικό αδίκημα της αποδοχής εικονικών τιμολογίων.
2. Η προσβαλλόμενη απόφαση είναι αυθαίρετη αφού δεν στηρίζεται σε διαπιστώσεις από ουσιαστικό έλεγχο της επιχείρησής του αλλά ούτε και σε οποιοδήποτε άλλο νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο αλλά σε υποθέσεις, παραλείψεις ή φορολογικές παραβάσεις άλλων επιχειρήσεων.
3. Τα εμπορεύματα που προμηθεύτηκε από την «.....» δεν ήταν αναλώσιμα που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για την αύξηση των εξόδων της επιχείρησης και τη μείωση των καθαρών εσόδων αλλά ήταν εμπορεύματα απολύτως συναφή με το αντικείμενο της επιχείρησής του, τα οποία αγόρασε για μεταπώληση.
4. Η φορολογική αρχή προσπαθεί να αντιστρέψει το βάρος της απόδειξης και επιβάλλει σε αυτόν να αποδείξει την εικονικότητα των συναλλαγών παραβιάζοντας το νόμο, τις αρχές της καλής πίστης και της χρηστής διοίκησης.
5. Τελούσε σε καλή πίστη μη γνωρίζοντας την τυχόν παραβατική συμπεριφορά της εκδότριας

εταιρίας, καθώς αυτή ήταν εταιρία υπαρκτή από νομική και φορολογική άποψη, είχε κάνει κανονικά δήλωση έναρξης και άσκησης επιτηδεύματος, είχε ΑΦΜ και ασκούσε έντονη και εμφανή εμπορική δραστηριότητα. Όλες οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν και παραδόθηκαν με μεταφορικές εταιρίες και κατέβαλε το αντίστοιχο τίμημα, ενώ σε κάποιες περιπτώσεις εκδόθηκαν και πιστωτικά τιμολόγια με τα οποία αποδεικνύεται η επιστροφή κάποιων εμπορευμάτων.

6. Από την ημέρα έκδοσης των τιμολογίων έχει παρέλθει χρόνος τουλάχιστον δεκαπέντε (15) ετών και ως εκ τούτου το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή οποιουδήποτε προστίμου υπέπεσε σε παραγραφή.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999), μόνο οι αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων αποτελούν δεδικασμένο στα πλαίσια της διοικητικής δίκης ως προς την ενοχή του δράστη.

Επειδή, η συνταγματικότητα της ως άνω διάταξης έχει ήδη κριθεί με την υπ' αριθμ.2067/2011 απόφαση του ΣτΕ. Σύμφωνα με αυτήν το διοικητικό δικαστήριο δεν δεσμεύεται από την τυχόν προηγηθείσα ποινική απόφαση. Το ποινικό δικαστήριο, προκειμένου να καταλήξει σε καταδικαστική απόφαση, πρέπει να είναι απολύτως σίγουρο για την ενοχή του δράστη, ενώ προκειμένου να καταλήξει σε αθωωτική απόφαση δεν απαιτείται κατ' ανάγκην να έχει τον αυτό βαθμό βεβαιότητας, εφόσον μπορεί μεν να αθώσει κάποιον γιατί πείστηκε ότι είναι αθώος, μπορεί όμως να τον αθώσει ελλείψει σχετικών αποδείξεων. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, η διαφοροποίηση αυτή δικαιολογεί τη ρύθμιση του άρθρου 5 παρ.2 του Κ.Δ.Δ. υπό την έννοια ότι, κατά το μέρος που η σχετική διάταξη δεν αναφέρεται και σε αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις λόγω ελλείψεως αποδεικτικών στοιχείων, αυτή δεν αντίκειται στην απορρέουσα από το Σύνταγμα (άρθρα 4 παρ.1 και 20 παρ.1) αρχή της ισότητας των διαδίκων. Κατά συνέπεια, το διοικητικό δικαστήριο, κρίνοντας επί της διοικητικής παράβασης, πολλώ μάλλον η φορολογική διοίκηση κατά το στάδιο της επιβολής προστίμων του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, δεν δεσμεύονται από τυχόν προηγηθείσα αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου (σχετ. 2168/2003 ΣτΕ).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η με αριθμ. επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα αθωωτική απόφαση Μονομελούς Πλημμελειοδικείου δεν δεσμεύει το διοικητικό δικαστήριο καθώς μόνο οι αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων αποτελούν δεδικασμένο στα πλαίσια της διοικητικής δίκης ως προς την ενοχή του δράστη.

Ως προς τον δεύτερο, τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη απόφαση είναι αυθαίρετη αφού δεν στηρίζεται σε διαπιστώσεις από ουσιαστικό έλεγχο της επιχείρησής του, αλλά ούτε και σε οποιοδήποτε άλλο νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο, αλλά

σε υποθέσεις, παραλείψεις ή φορολογικές παραβάσεις άλλων επιχειρήσεων , ισχυρισμός που πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος και ανυποστήρικτος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

Στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου 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 , Δι.Δικ. 1995, 1027 Διοικ.Εφ. Θεσ/νίκης 41/2002).

Επίσης, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Στην προκείμενη περίπτωση, ο έλεγχος δεν προέβη σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά η διοίκηση έπραξε υπαγόμενη στην αρχή της νομιμότητας που συνδέεται άρρηκτα με την αρχή του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ.1 Σ) η οποία επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος φορολογούμενου , όταν από τον διενεργούμενο έλεγχο διαγιγνώσκονται αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν τη φορολογική παράβαση , με την προϋπόθεση της υπαγωγής της διοικητικής δράσης στους κανόνες δικαίου και τις επιταγές του νόμου.

Επιπροσθέτως, για την επιβολή προστίμου για παράβαση διατάξεων του Κ.Β.Σ. απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας η προηγούμενη σύνταξη εκθέσεως ελέγχου έστω και αν η έκθεση ελέγχου συνετάγη επ' ευκαιρία ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων επιχειρήσεως άλλης από εκείνη στην οποία επιβάλλεται το πρόστιμο (ΣτΕ 1262-3/2011 και 4503-4/1995)

Ειδικότερα , ο έλεγχος βασίστηκε στο γεγονός ότι η εικονικότητα των συναλλαγών αποδεικνύεται πλήρως από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών (Ε.Δ.Ε.Υ.Α.) της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) στις επιχειρήσεις «.....» με ΑΦΜ:..... , «.....» με ΑΦΜ:..... και «.....» με ΑΦΜ:.....

Από την επεξεργασία των φορολογικών στοιχείων που έχει εκδώσει η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι είναι εικονικά στο σύνολό τους. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία η «.....» είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντα

Περαιτέρω, ως προς τα βήματα ελέγχου που ακολουθήθηκαν προκειμένου να διαπιστωθεί η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων, αυτά αναφέρονται αναλυτικά στο Κεφάλαιο Πραγματικά Περιστατικά-Διαπιστώσεις Ελέγχου , της με αριθμό υπόθεσης έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από έκθεσης ελέγχου του προϊστάμενου της ΔΟΥ

Επειδή, σύμφωνα με το 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 για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται 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§2 του ΠΔ 186/92: *«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 τόσον ο εκδότης, όσον 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.»*

Επειδή , όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά

το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης τού τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερομένου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).(ΣΤΕ 1404/2015)

Επειδή, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως από την από 21-7-2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η Δ.Ο.Υ. για τον προσφεύγοντα για τους κάτωθι λόγους:

- Όλα τα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει η επιχείρηση «.....» είναι εικονικά για τους παρακάτω λόγους:
 - Από τον επιτόπιο έλεγχο που διενήργησε η Ε.Δ.Ε.Υ.Α. της ΥΠΕΕ Αθηνών στις με την υπ' αριθμ..... εντολή ελέγχου στην δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης επί της οδού, διαπίστωσε ότι ο χώρος ήταν εγκαταλελειμμένος και κλειστός. Από πληροφορίες που συνέλεξε το συνεργείο προέκυψε ότι στο χώρο αυτό δεν λειτουργούσε η επιχείρηση. Από τα βιβλία και τα στοιχεία που παρελήφθησαν αλλά και από το περιεχόμενο των κατασχεθέντων στοιχείων (από την εταιρεία) διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση της λειτουργούσε στην στην έδρα της Από τον έλεγχο θυροκολλήθηκε η υπ' αριθμ..... πρόσκληση για προσκόμιση των βιβλίων και των στοιχείων της επιχείρησης. Αν και παρήλθε η ημερομηνία που είχε θέσει ο έλεγχος για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων, η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε.
 - Από τα στοιχεία της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση, έως την ημέρα του ελέγχου δεν είχε υποβάλλει δηλώσεις εισοδήματος , ΦΠΑ , ή άλλων φορολογιών. Χρησιμοποιείται μόνο για την έκδοση τιμολογίων και αυτό αποδεικνύεται τόσο από τον έλεγχο στην εταιρεία, όπου βρέθηκαν βιβλία και στοιχεία της, όσο και από τις σημειώσεις στα ανεπίσημα στοιχεία που κατασχέθηκαν στην εταιρεία
 - Την 23-10-2006 η ΥΠΕΕ Αθηνών κάλεσε τον βοηθό λογιστή της επιχείρησης, προκειμένου να διευκρινίσει τη σχέση της εταιρείας με την επιχείρηση Ο υπέβαλλε την υπ' αριθμ..... δήλωση στην οποία αναφέρει : «προαιρετικά στο πρόγραμμα ΚΕΦΑΛΑΙΟ τηρούσαμε αποθήκη. Κάθε τέλος του μήνα συγκεντρώναμε τα αρνητικά υπόλοιπα των ειδών και τα δίναμε στον Αυτός μετά από μια εβδομάδα μας έφερνε τιμολόγια αγοράς από την εταιρεία με

ημερομηνία την πρώτη του μήνα που παρουσιαζόταν τα αρνητικά. Δεν γνωρίζω ούτε που εκδιδόταν τα τιμολόγια ούτε ποιος τα προμήθευε.

- Την 26-10-2006 άλλο συνεργείο ελέγχου της Ε.Δ.Ε.Υ.Α. της ΥΠΕΕ Αθηνών, με την υπ' αριθμ..... εντολή, μετέβη εκ νέου στην οδό προκειμένου να ελέγξει την επιχείρηση της «.....». Αφού το συνεργείο διαπίστωσε τα ίδια στοιχεία όπως και ο προηγούμενος έλεγχος, θυροκόλλησε την υπ' αριθμ..... πρόσκληση με την οποία καλούσε την επιχείρηση εκ νέου να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία της για έλεγχο.
- Στα τιμολόγια εκδόσεως αναφέρεται ως τόπος φόρτωσης η οδός και μέσο μεταφοράς φορτηγό της επιχείρησης. Στο χώρο της έδρας της δεν λειτούργησε η επιχείρηση ούτε διαθέτει φορτηγό αυτοκίνητο. Σε ορισμένα δε τιμολόγια υπάρχουν καταγεγραμμένα πολλά εμπορεύματα πολύ μεγάλου βάρους και όγκου που καθιστά αδύνατη τη μεταφορά με οποιοδήποτε όχημα.

Επιπροσθέτως, από τον τακτικό έλεγχο που διενεργήθηκε από το ΔΕΚ για την «.....» κατόπιν της υπ' αριθμ..... εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επιχείρηση κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2001, 2002, 2003, 2004, και 2005 εξέδωσε μεγάλης αξίας εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Ειδικότερα η στοιχειοθέτηση της εικονικότητας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....» προέκυψε αθροιστικά από τους παρακάτω λόγους:

- Από τις διαπιστώσεις που αναφέρονται στο Δελτίο Πληροφοριών της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών (Ε.Δ.Ε.Υ.Α.) της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) και στα με αριθμό πρωτ.ΕΜΠ και Δελτία Πληροφοριών που επισυνάπτονται στο Δελτίο Πληροφοριών του ΔΕΚ Αθηνών.
- Από τη μη προσκόμιση στο Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (ΔΕΚ) των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους (2001, 2002, 2003, 2004 και 2005) για τη διενέργεια και ολοκλήρωση του τακτικού ελέγχου, παρά το γεγονός ότι κοινοποίησε προς την ελεγχόμενη και τις υπ' αριθμ..... και προσκλήσεις του άρθρου 66 του Ν 2238/1994 και του άρθρου 36 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) όπως ισχύει με τον Ν 3052/2002ι
- Από το γεγονός ότι η επιχείρηση «.....», σύμφωνα με τους ελέγχους που διενεργήθηκαν μέχρι τώρα από τις ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, ήταν μια μικρή επιχείρηση επί της οδού στο Δήμο Αττικής, με αντικείμενο εργασιών το εμπόριο οικοδομικών εργαλείων, χυμάτων κλπ. Η επιχείρηση στεγαζόταν σε μισθωμένο μικρό ισόγειο χώρο επιφάνειας 90τμ. Στον εν λόγω χώρο ήταν αδύνατο να αποθηκεύει τόσες μεγάλες ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται ότι διέθεσε με τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε τις

ελεγχόμενες χρήσεις 2001, 2002, 2003, 2004 και 2005.

- Από τις μέχρι τώρα διαπιστώσεις των διακλαδικών ελέγχων η επιχείρηση «.....» φέρεται να έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία για πωλήσεις διαφόρων εμπορευμάτων, κυρίως οικοδομικών εργαλείων και χημικών προϊόντων, τη χρήση 2001 τιμολόγια καθαρής αξίας 719.726.279δρχ (2.112.182,77€), τη χρήση 2002 τιμολόγια καθαρής αξίας 10.184.841,01€, τη χρήση 2003 τιμολόγια καθαρής αξίας 11.721.562,20€, τη χρήση 2004 τιμολόγια καθαρής αξίας 32.420.832,49€ και τη χρήση 2005 τιμολόγια καθαρής αξίας 15.692.853,87€. Τis αντίστοιχες χρήσεις οι αγορές της επιχείρησης «.....» ήταν τη χρήση 2001 ύψους 59.472.513δρχ (174.534,15€), τη χρήση 2002 ύψους 3.304,64€ και τις χρήσεις 2003, 2004 και 2005 δεν πραγματοποίησε καμία αγορά. Τα στοιχεία αυτά προέκυψαν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων των πελατών και των προμηθευτών της (αφού η ελεγχόμενη δεν υπέβαλλε τριπλότυπες καταστάσεις τιμολογίων των πελατών και των προμηθευτών της) που αξιοποιήθηκαν από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών καθώς επίσης και από το με αριθμ..... έγγραφο του ΠΕΚ, με το οποίο η εν λόγω ελεγκτική υπηρεσία γνωστοποίησε ότι η επιχείρηση «.....» έχει εκδώσει προς συγκεκριμένη τεχνική εταιρία τη χρήση 2001 τριάντα (30) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας με ΦΠΑ 1.379.824.740δρχ και τη χρήση 2002 δυο (2) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας με ΦΠΑ 108.937,60€
- Στις υποβληθείσες εκπρόθεσμες δηλώσεις εισοδήματος και συγκεκριμένα στο μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων (Ε3), η επιχείρηση «.....» δήλωσε αγορές εμπορευμάτων μόνο από το εσωτερικό της χώρας και συγκεκριμένα τη χρήση 2001 δήλωσε αγορές ύψους 1.080.663.780δρχ (3.171.427,09€), τη χρήση 2002 δήλωσε αγορές ύψους 11.189.201,45€, τη χρήση 2003 δήλωσε αγορές ύψους 12.516.836,00€, τη χρήση 2004 δήλωσε αγορές ύψους 34.038.443,00€ και τη χρήση 2005 δήλωσε αγορές ύψους 15.750.659,00€. Οι αγορές αυτές δεν προκύπτουν και δεν δικαιολογούνται από τα στοιχεία των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων των πελατών και των προμηθευτών της επιχείρησης «.....» που προαναφέρθηκαν και τα οποία ελήφθησαν από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων.
- Η επιχείρηση «.....» τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους δεν διέθετε προσωπικό απαραίτητο για τη διεκπεραίωση τέτοιου ύψους συναλλαγών, ούτε μεταφορικά μέσα με ωφέλιμο φορτίο τέτοιου μεγέθους, ικανού να μεταφέρει τις ποσότητες του μεγέθους που ανέγραφε στα εκδοθέντα δελτία αποστολής ή τα δελτία αποστολής-τιμολόγια πώλησης.
- Σημειώνεται από τον έλεγχο επίσης ότι από το σύνολο των φερόμενων ως πωλήσεων της επιχείρησης «.....», οι οποίες ανέρχονται στο συνολικό ποσό των 77.595.769,19€, η επιχείρηση «.....» εξέδωσε προς την επιχείρηση

«.....» τιμολόγια πωλήσεων συνολικής αξίας 67.653.241,30€. Στην επιχείρηση «.....» πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος αλλά και βασικός μέτοχος είναι ο κος (αδερφός της) ενώ ως μέλη συμμετέχουν ο κος (αδερφός της) και ο κος (πατέρας της). Από τα ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι η επιχείρηση «.....» με την έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων διευκόλυνε την επιχείρηση «.....» ούτως ώστε αυτή να εμφανίζει εικονικές αγορές εμπορευμάτων και να καλύπτει και να νομιμοποιεί τις αντίστοιχες εικονικές πωλήσεις της.

Από όσα προαναφέρθηκαν, ο έλεγχος που διενεργήθηκε από το Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο έκρινε εικονικά στο σύνολό τους όλα τα εκδοθέντα από την επιχείρηση «.....» φορολογικά στοιχεία τις διαχειριστικές περιόδους 2001, 2002, 2003, 2004 και 2005.

Επειδή, σύμφωνα με τον διενεργηθέντα, στον προσφεύγοντα, έλεγχο διατάξεων Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., ελήφθησαν υπόψη οι διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΠ.Ε.Ε και αναπτύσσονται διεξοδικά οι διαπιστώσεις ελέγχου, ως προς τα επίμαχα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους.

Συνεπώς οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η προς τον προσφεύγοντα κατά τη χρήση 1-1-2001 έως 31-12-2001, καταγράφονται αναλυτικά και με πληρότητα στην από συνταχθείσα για τον προσφεύγοντα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, από την οποία τεκμαίρεται η αξιοποίηση των εικονικών τιμολογίων προς όφελος του λήπτη, ο οποίος μόνο καλόπιστα δεν ενήργησε καθ' όλη την διάρκεια των συναλλαγών του με την επιχείρηση της «.....». Επίσης οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, με την οποία στοιχειοθετείται η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων κατά τη χρήση 2001 προέβη σε αποδοχή – λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά του βιβλία των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Επειδή στο άρθρο 5 § 1 εδάφιο 1^ο του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι **όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α')** τιμωρείται με **πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 § 10 περ. β' του ν. 2523/97, όπως ίσχυε κατά τα εξεταζόμενα χρόνια, η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, θεωρείται **ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880,00) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 5 του ν.2523/1997.** 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 περίπτωση αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

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 ιδιόζουσα 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).

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης υποχρεώνει τα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημα τους, με αναλογικότητα και επιείκεια, στο πλαίσιο όμως της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Επομένως, η επιβολή των προστίμων δεν επαφίεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου.

Βάσει των ανωτέρω, έχει υπολογιστεί ορθώς το ύψος του προστίμου στην υπ. αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων που εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. , για τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία.

Επειδή , εν προκειμένω δεν αμφισβητείται η συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων , δεδομένου ότι η εκδότρια εταιρεία ήταν μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά αποδεικνύεται η ανυπαρξία των αναγραφόμενων στα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία συναλλαγών και συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι τελούσε σε καλή πίστη , προβάλλεται αλυσιτελώς.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, μέσω της χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων οι επιχειρήσεις επιδιώκουν τη μη καταβολή ή τη μείωση καταβολής των ποσών, τόσο των έμμεσων φόρων, όσο και των άμεσων φόρων και σε μερικές περιπτώσεις την τακτοποίηση λογιστικών και φορολογικών ατασθαλιών που πάντα προέρχονται από την προσπάθεια να μην καταβάλλουν τους αναλογούντες φόρους ή να καταβάλλουν αυτούς μειωμένους.

Επειδή, η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στον ΦΠΑ, με τη διόγκωση του ΦΠΑ των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με τον ΦΠΑ των εκροών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές. Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολών άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές που έχουν σαν αποτέλεσμα την μεταβολή των αποτελεσμάτων.

Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι έχει παρέλθει χρόνος τουλάχιστον δεκαπέντε (15) ετών από την έκδοση των εν λόγω τιμολογίων και ως εκ τούτου έχει ήδη υποπέσει σε παραγραφή το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή οποιουδήποτε προστίμου.

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν 2523/1997 ορίζεται ότι: *“Ειδικά, για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων, που προβλέπονται από το άρθρο 8 και για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του ν. [2238/1994](#). Για τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.”*

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994 *“ 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.”

Επειδή, στην παράγραφο 6 του άρθρου 84 του ν 2238/1994 ορίζεται ότι: “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, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 36 του Ν 4174/2013 “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.”

Επειδή, στην περίπτωση γ της παραγράφου 2 του ίδιου ως άνω άρθρου ορίζεται ότι “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, στην παράγραφο 7 του άρθρου 66 (όπως αυτό αναριθμήθηκε σε 72 και ισχύει) του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι: “ Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.”

Επειδή, η Διοίκηση διατηρεί κατά κανόνα το δικαίωμα επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης, “θεραπεύοντας” τη διαδικαστική πλημμέλεια, που αποτέλεσε την αιτία της ακυρωτικής δικαστικής κρίσης, κατά συμμόρφωση προς τα οριζόμενα στην ακυρωτική απόφαση (ΣτΕ 1752/11, 283/10, 274/10, 1376/09, 1298/09, 187/03 κλπ).

Επειδή εν προκειμένω, ύστερα από τη σύνταξη της ,με αριθμό υπόθεσης Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων, Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών, ακολούθησε η έκδοση της με αριθμ..... Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1-1-2001 έως 31-12-2001, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Εν συνεχεία, ασκήθηκε από τον ελεγχόμενο προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου κατά της προαναφερθείσας πράξης.

Επειδή, το Διοικητικό Πρωτοδικείο (Μεταβατική έδρα), μετά τη συζήτηση της ως άνω προσφυγής, εξέδωσε την υπ’αριθμ απόφασή του με την οποία δέχεται την προσφυγή, ακυρώνει την υπ’αριθμ..... απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ και αναπέμπει την υπόθεση στη ΔΟΥ προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος της επίδοσης στον προσφεύγοντα του προβλεπόμενου στο άρθρο 36 παρ. 7 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων υπηρεσιακού σημειώματος ελέγχου, με σχετική κλήση προς αυτόν για παροχή εξηγήσεων σχετικά με τις αποδιδόμενες παραβάσεις. Η εν λόγω απόφαση επιδόθηκε στη ΔΟΥ στις 16-1-2015.

Επειδή, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ , σε συμμόρφωση με την υπ' αριθμ..... απόφαση του τμήματος του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου (Μεταβατική έδρα), εξέδωσε την υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου, συνεπεία της οποίας συντάχθηκε η από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ελεγκτή της ΔΟΥ , επί της οποίας εδράζεται η υπ' αριθμ..... προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή, στις 05-06-2015 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμ..... σημείωμα διαπιστώσεων-κλήση προς ακρόαση (άρθρων 28 και 62, Ν 4174/2013) με το οποίο κλήθηκε να υποβάλλει εγγράφως στην υπηρεσία τις απόψεις και τις αντιρρήσεις του ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου, εντός προθεσμίας είκοσι ημερών.

Επειδή, η σύνταξη της από 21-7-2015 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ, διενεργήθηκε κατά την επανάληψη διαδικασίας που διέτασε η υπ' αριθμ..... απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, προκειμένου να εξασφαλίσει στον ελεγχόμενο, κατά το άρθρο 20 παρ.2 του Συντάγματος, την άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, κατά το χρόνο διενέργειας του αρχικού ελέγχου δεν είχε συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής και η έκδοση της προσβαλλόμενης αριθμ..... απόφασης επιβολής προστίμου έλαβε χώρα σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης έπειτα από ακύρωση της αρχικής πράξης για τυπικούς λόγους.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους απορρίπτεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος της φορολογικής αρχής για την επιβολή προστίμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:..... κατά της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1-1-2001 έως 31-12-2001.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 1-1-2001 έως 31-12-2001

Ως προς το πρόστιμο : Ύψος Προστίμου 11.435,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**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).