



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα

30/12/2015

Αριθμός απόφασης:

4938

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604-563

ΦΑΞ : 213 1604-567

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 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».
 - γ. 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».
 - δ. 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από της από και με αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του έδρα στην οδό- , κατά της: υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχ/κής περιόδου 2005 του κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΠΑΛΛΗΝΗΣ, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 477.256,00 ευρώ προς εφαρμογή της με αριθ..... Απόφασης Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας (17ο Μονομελές) .
5. Την αρ. απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχ/κής περιόδου 2005 του κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΠΑΛΛΗΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 477.256,00 ευρώ προς εφαρμογή της με αριθ..... Απόφασης Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας (17ο Μονομελές) της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από εισήγηση του Α6 τμήματος Υπηρεσίας

Επί δυο από από και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής τουη οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων δυο ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αρ. απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχ/κής περιόδου 01/101-31/12/2005 του κ. Προϊσταμένου δυο ΔΟΥ ΠΑΛΛΗΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 477.256,00 ευρώ για :

- Λήψη δύο (2) Τ.Π.Υ εικονικών για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο δυο ,από την εκδότρια επιχείρηση «..... αξίας 119.500,00 ευρώ πλέον το Φ.Π.Α 22.705,00 ευρώ ,κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1,18παρ.2,19 παρ.1-4 και 33παρ.4 του Π.Δ 186/92.

- Εκδοση δύο (2) Τ.Π.Υ εικονικών για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ,αξίας 119.128,00 ευρώ πλέον το Φ.Π.Α 22.643,32 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1,18παρ.2,19 παρ.1-4 και 33παρ.4 του Π.Δ 186/92.

Η επιβολή προστίμων προέκυψε από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη ΔΟΥ ΠΑΛΛΗΝΗΣ για επανάληψη διαδικασίας για εφαρμογή της με αριθ..... Απόφασης Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας (17^ο Μονομελές) .

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με τη με αριθμό απόφαση του Πρωτοδικείου Αθηνών ακυρώθηκε η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ διαχ/κής περιόδου 2005 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ , και ανέπεμψε την υπόθεση στη Διοίκηση λόγω νομικής πλημμέλειας προκειμένου να διενεργηθούν τα νόμιμα σύμφωνα με το αιτιολογικό της ,δηλαδή ότι η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί κατά παράβαση ουσιώδους τύπου δυο διαδικασίας καθώς ο προσφεύγων δεν έλαβε γνώση δυο κλήσης δυο ακρόαση, προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος δυο προηγούμενης ακρόασης και παροχής εξηγήσεων για δυο διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Στην συνέχεια συντάχθηκε από την ΔΥΟ ΠΑΛΛΗΝΗΣ η από έκθεση μερικού ελέγχου γραφείου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (κατά επανάληψη διαδικασίας) και εκδόθηκε η με αριθμό οριστική πράξη επιβολής προστίμου (κατά επανάληψη διαδικασίας).

Η προσβαλλόμενη πράξη στηρίχθηκε στην από πρωταρχική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ των εφοριακών υπαλλήλων και Της ΥΠ.Ε.Ε. Ε.Δ.Ε.Υ.Α. ΤΜΗΜΑ Γ' .

Κατά δυο ανωτέρω πράξης ο προσφεύγων κατέθεσε την ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά την ακύρωση δυο για δυο εξής λόγους:

➤ Στην συγκεκριμένη περίπτωση οι ένδικες συναλλαγές δεν είναι ανύπαρκτες ούτε στο σύνολό δυο ούτε σε μέρος αυτών, γεγονός που αποδεικνύεται και δεν αμφισβητείται από τον φορολογικό έλεγχο, πολλώ δε μάλλον που δυο προέκυψε, η εργολήπτρια και ελεγχόμενη επιχείρηση , πράγματι εκτέλεσε μεταξύ των άλλων έργων για λογαριασμό της εργοδότριας επιχείρησης «..... και το έργο κατασκευής μεζονέτων στα Λουτρά Ωραίας Ελένης. Για το έργο αυτό προσκόμισε αντίγραφα των Τ.Π.Υ. που εξέδωσε προς την «.....», αντίγραφα των τιμολογίων αγοράς υλικών, δυο καταχωρήσεις αυτών στο Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων και αντίγραφα τεσσάρων δίγραμμων επιταγών που εξέδωσε σε διαταγή της η εργοδότρια επιχείρηση. Κατά συνέπεια, αποδεικνύεται το υπαρκτόν της συναλλαγής και

αποδεικνύεται και ο λόγος για τον οποίον μειώθηκε το τίμημα δυο, χωρίς αν στοιχειοθετείται και να περιγράφεται μερικώς ή ολικώς εικονική συναλλαγή, και τελικώς δέον να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη ελλείπει νομικού και πραγματικού ερείσματος.

➤ Σε περίπτωση δε που υφίσταται οιασδήποτε μορφής αμφισβήτηση για την τέλεση των ένδικων συναλλαγών, επειδή αφορούν πραγματικά, τεχνικά έργα, αιτούμαι να προβείτε σε Αυτοψία κατ' άρθρον 156 κ.επ. ΚΔΔ, ή Πραγματογνωμοσύνη, κατ' άρθρον 159 ΚΔΔ.

➤ Υπήρχαν στις αποθήκες του και οικοδομικά υλικά από τις εν λόγω κατασκευές, και αποδεικτικά των επίμαχων συναλλαγών και συνεργασίας του με τον, ως εκ τούτου δεν προκύπτει θέμα εικονικότητας της επίδικης συναλλαγής.

➤ Η υπόνοια εικονικότητας και όχι η απόδειξή της, είναι γεγονός που πλήττει βάνουσα τη βασική συνταγματική αρχή του τεκμηρίου δυο αθωότητας του διοικούμενου το δε βάρος απόδειξης βαρύνει τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, στην δε προκειμένη περίπτωση κάτι τέτοιο δεν συμβαίνει, καθώς από τα πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι έγινε η συναλλαγή με το τίμημα που αρχικώς συμφωνήθηκε, πλην για λόγους που ήδη αναφέρθηκαν, έγινε μείωση του τιμήματος και αναπροσαρμογή του συνόλου δυο συναλλαγής, και όχι εικονική συναλλαγή.

➤ Η πράξη είναι νομικώς πλημμελής γιατί δεν επιβάλλεται ενιαίο πρόστιμο για λήψη και καταχώρηση εικονικού τιμολογίου

➤ Υποχρεωτική επίδοση δυο εντολής ελέγχου.

➤ Μη νόμιμη πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων.

➤ Παραβίαση ουσιώδους τύπου δυο διαδικασίας-Άκυρη επανάληψη διαδικασίας-Παραβίαση αρχής «ne bis in idem»: _παρανόμως επεβλήθη για την ίδια νόμιμη αιτία αρχικώς η προσβαλλόμενη Προσωρινή Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., και ήδη η προσβαλλόμενηΟριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου, ως επανάληψη διαδικασίας προτού ακυρωθεί αμετακλήτως η υπ' αριθμόν Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., καθώς η αρχική διαδικασία δεν έχει ακυρωθεί, και δέον είναι να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου

Επειδή αναφορικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί αοριστίας και αναιτιολόγητης της από έκθεσης ελέγχου που συνοδεύει την προσβαλλόμενη πράξη επισημαίνεται ότι αυτή, ως έχουσα παρακολουθηματικό χαρακτήρα, αφορά την λήψη και την έκδοση και καταχώρηση στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους που προσδιορίζονται πρωτογενώς στην από την άρχική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ στην οποία και ρητά αναφέρεται και δεν υπεισέρχεται στην ουσία της πράξης, η οποία έχει προσδιοριστεί ήδη με την από τηςέκθεση ελέγχου της ΥΠ.Ε.Ε. Ε.Δ.Ε.Υ.Α. ΤΜΗΜΑ Γ'

Άρα ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ότι η αιτιολογία τόσο της έκθεσης όσο και των υπό κρίση πράξεων είναι αόριστη, είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή από επιδόθηκε με θυροκόλληση στην οικία του προσφεύγοντα, με την με αριθμόν έκθεση επίδοσης της δικαστικής επιμελήτριας το υπ. αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 62 του Ν.4174/2013 προκειμένου να εκφράσει ο προσφεύγων δυο απόψεις του κατά των διαπιστωθεισών παραβάσεων καθώς του επιδόθηκε και η υπ. αριθ. προσωρινή πράξη προσδιορισμού προστίμου του Ν.4174/2013,επι του

οποίου ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το αριθ. πρωτ. /24.07.2015 γραπτό υπόμνημά του.

Επειδή με αυτό τον τρόπο, η Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ, θεράπευσε τον λόγο της μη κλήσης για παροχή εξηγήσεων πριν από την έκδοση, απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ , σε βάρος του προσφεύγοντα, καθότι αυτό προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 και εφαρμόζεται από 01/01/2014, όπου στην ουσία το Σημείωμα Διαπιστώσεων υπέχει θέση της προηγούμενης κλήσης προς ακρόαση, (για παροχή εξηγήσεων).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/97 «..... Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό δυο ή για μέρος δυο ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο»

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ «Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει : ... Όποιος... Αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.....από εκδότηπρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας δυο 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 την από έκθεση ελέγχου των υπαλλήλων δυο ΥΠ.Ε.Ε. Ε.Δ.Ε.Υ.Α. ΤΜΗΜΑ Γ' οι οποίοι διεξήγαγαν έρευνα επί των κριθέντων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προκύπτει ότι αφενός μεν τα φορολογικά στοιχεία που αποδέχθηκε-έλαβε και καταχώρησε ο προσφεύγων από τον ήταν ΕΙΚΟΝΙΚΑ και αφετέρου τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο προσφεύγων προς τον ήταν ΕΙΚΟΝΙΚΑ ,με σκοπό προφανώς να καλυφθούν επιταγές που ανταλλάχθηκαν μεταξύ τους ,ως αναλυτικά αναφέρεται στη σελ.2 δυο πρωταρχικής έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ .

Επειδή, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας της συναλλαγής, που καταγράφεται στην από έκθεση ελέγχου των υπαλλήλων της ΥΠ.Ε.Ε. Ε.Δ.Ε.Υ.Α. με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία η οποία καταδεικνύει την αδυναμία εκπλήρωσης της επίμαχης παροχής, καθόσον η φορολογική αρχή χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτει σ` αυτή τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι στοιχειοθετείται η αποδιδόμενη παράβαση τόσο για τη λήψη ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορ. Στοιχείων συνολικής αξίας 119.500,00 ευρώ όσο και για τη έκδοση ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορ. Στοιχείων συνολικής αξίας 119.128,00 ευρώ για την οποία ο προσφεύγων είχε ήδη λάβει γνώση τόσο για τα πραγματικά και νομικά περιστατικά όσο και για τις αποδείξεις της Φορολογικής Αρχής περί της ουσιαστικής ανυπαρξίας και δυο εικονικότητας των επίδικων συναλλαγών και, ως εκ τούτου η περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι. Συνεπώς, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος στην έκθεση ελέγχου

αναφέρονται αναλυτικά οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώσεις από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος απέκτησε τα στοιχεία εκείνα τα οποία θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν, τεκμηριώνουν δε με τρόπο συγκεκριμένο σε τι συνίσταται η εικονικότητα και αποδεικνύουν τη βρασιμότητα του χαρακτηρισμού των στοιχείων και των συναλλαγών ως εικονικών στο σύνολό τους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ «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, επιφύλασσομένων 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 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 δυο, δυο εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη δυο 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 επιτηδευματός 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 αυτο, 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, δεν 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 δυο συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή η έκθεση ελέγχου αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ αναγράφει στην σελίδα 3 οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή κατά την έκδοση της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου, σε εκτέλεση δυο απόφασης απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (17^ο Μονομελές) τήρησε την αρχή δυο φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε το επίδικο ποσό προστίμου σύμφωνα με την ήδη εκδοθείσα και κοινοποιηθείσα στην προσφεύγουσα με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ και ήδη ακυρωθείσα με την προαναφερόμενη δικαστική απόφαση, με αίσημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας που προβλέπεται από το άρθρο 25 του Συντάγματος είναι αβάσιμος, διότι δεν παραβιάζεται η αρχή δυο αναλογικότητας δεδομένου ότι τα πρόστιμα προβλέπονται ευθέως στο νόμο (άρθρο 5 του Ν. 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων) και η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή αυτών με βάση τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Κι αυτό επειδή το κρίσιμο στοιχείο που διέπει την αρχή δυο αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νομίμου σκοπού. Τη σχέση αυτή την έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του π.δ. 186/92 και ν. 2523/97, λαμβάνοντας υπόψη τον επιδιωκόμενο σκοπό, που δεν είναι άλλος από την πάταξη δυο φοροδιαφυγής, τη σύλληψη δυο φορολογητέας ύλης και την προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλομένων φόρων.

Επειδή, με βάση δυο διατάξεις του άρθρου 5 παρ.10 παρ. β ν. 2523/97 «..... η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο δυο αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 8 και 9».

Επειδή το επιβληθέν πρόστιμο έχει προσδιορισθεί βάσει των διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας άρθρου 5 του Ν. 2523/1997:

Το πρόστιμο αφορά:

α) Την έκδοση εικονικών στοιχείων και β) για τη λήψη εικονικών στοιχείων ορίζεται πρόστιμο στο 2πλάσιο δυο αξίας του στοιχείου μη συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ και όταν η αξία αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ.

Εν προκειμένω η αξία των εικονικών στοιχείων, στα οποία ο προσφεύγων είναι και λήπτης και εκδότης, είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ.

Επειδή, ορθώς εκδόθηκαν από την φορολογική αρχή οι προσβαλλόμενες πράξεις σύμφωνα με τις διαδικασίες και τα στοιχεία που προβλέπει ο νόμος για τον προσφεύγοντα λήπτη -εκδότη εικονικών τιμολογίων.

Επειδή είχε εκδοθεί η με αριθ. εντολή μερικού ελέγχου γραφείου, η οποία αναγραφόταν επί του Σημειώματος διαπιστώσεων που επιδόθηκε στον προσφεύγοντα, λόγω επανάληψης διαδικασίας βάσει δικαστικής απόφασης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η Φορολογική Αρχή καταλόγισε σε βάρος του φόρους χωρίς την έκδοση εντολής ελέγχου είναι αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, κατ' άρθρο 198 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, οι διοικητικές αρχές οφείλουν να συμμορφώνονται δυο το περιεχόμενο των αποφάσεων οι οποίες εκδίδονται για διαφορές που άγονται στην επίλυση με άσκηση προσφυγής. Κατά γενική αρχή, ωστόσο, του

διοικητικού δικαίου, σε περίπτωση ακύρωσης της πράξης για τυπικούς λόγους, ειδικότερα δε πλημμέλειες της αιτιολογίας, η διοίκηση μπορεί να επανέλθει επί δυο υπόθεσης και να εκδώσει πράξη με το ίδιο περιεχόμενο, απαλλαγμένη δυο από τη διαπιστωθείσα νομική πλημμέλεια, υπό τον όρο, δηλαδή, να είναι προσηκόντως αιτιολογημένη, σύμφωνα με τα κριθέντα με την ακυρωτική απόφαση (ΣτΕ 5765/1995, 5133/1995, 2975/1981).

Επειδή δεν προκύπτει από το σύστημα TAXIS η με αριθ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ να έχει ακυρωθεί από την ΔΟΥ ΠΑΛΛΗΝΗΣ και συγκεκριμένα έχει γίνει διαγραφή του ποσού των 47.725,65 ευρώ, που αφορούσε την βεβαίωση του 10 % επί του συνολικού επιβληθέντος προστίμου με την εν λόγω Α.Ε.Π Κ.Β.Σ λόγω προσφυγής (Α.Φ.Ε.Κ).

Ως εκ τούτου η εν λόγω Α.Ε.Π δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα εις βάρος του προσφεύγοντα.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά σύννομο τρόπο και σε αντικατάσταση της ακυρωθείσας με δικαστική απόφαση πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ με αριθ.....

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του «.....κατά της υπ' αριθ. απόφασης επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχ/κής περιόδου 01/01-31/12/2005 του κ. Προϊσταμένου της Δ Ο ΥΠΑΛΛΗΝΗΣ .

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση.

Α) Πρόστιμο αρθ. 5 Ν.2523/97 (διαχ/κή περίοδος 2005) 119.500,00x2=239.000,00 ευρώ

β) Πρόστιμο αρθ. 5 Ν.2523/97 (διαχ/κή περίοδος 2005) 119.128,00x2=238.256,00 ευρώ

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ 477.256,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης	ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α/α ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ
--------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).