



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

Θεσσαλονίκη, 28/12/15

Αριθμός απόφασης: 316

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 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 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 του «.....», κατοίκου «.....», με ΑΦΜ «.....», αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ «.....», κατά της υπ.αρ. «.....» **Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....», ποσού 107.190,14 ευρώ,
4. Την υπ.αρ. «.....» **Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....», ποσού 107.190,14 ευρώ,
5. Τις από «.....» απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από «.....» εισήγηση του Γραφείου Επανεξέτασης του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Με την υπ.αρ. «.....» εντολή επανελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» διενεργήθηκε επανέλεγχος σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ 2 Ν 2238/1994 και αφού περιήλθαν σε γνώση της ως άνω Υπηρεσίας νέα στοιχεία για τον προσφεύγοντα, με βάση την από «.....» έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» που αφορά τον «.....» (ΑΦΜ «.....») και την από «.....» έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» που αφορά τον «.....» (ΑΦΜ «.....»).

Με βάση την από «.....» έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (πδ 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....», η οποία βασίστηκε στις ως άνω αναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, κρίθηκε ότι ο ελεγχόμενος-προσφεύγων έλαβε α)20 εικονικά φορολογικά στοιχεία (ΤΔΑ), για τη χρήση 2004, εκδόσεως «.....» (ΑΦΜ «.....»), συνολικής καθαρής αξίας 100.060,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 18.011,00 ευρώ, και β)5 εικονικά φορολογικά στοιχεία (ΤΔΑ) και 6 εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.), για τη χρήση 2005, εκδόσεως «.....» (ΑΦΜ «.....»), συνολικής καθαρής αξίας 53.595,07 ευρώ πλέον ΦΠΑ 10.183,05 ευρώ. Με βάση την ως άνω έκθεση εκδόθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος η υπ.αρ. «.....» απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....», για τη χρήση 2005, συνολικού ποσού 107.190,14 ευρώ, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με το υπ.αρ.πρωτ. «.....» έγγραφο της Δ.Ο.Υ. «.....».

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της υπ.αρ. «.....» **Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» ποσού 107.190,14 ευρώ, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

1. Κακή ερμηνεία και εφαρμογή των σχετικών διατάξεων και κακή εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού από τη Φορολογική αρχή,
2. Μη απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών και της κακοπιστίας του προσφεύγοντος,
3. Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης και αοριστία της έκθεσης ελέγχου
4. Μη αναφορά του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που την εξέδωσε
5. Παραβίαση των αρχών δημοσίου δικαίου, της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας και του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ
6. Μη νόμιμη η προσβαλλόμενη πράξη λόγω οριστικής περαίωσης και παραβίαση των σχετικών διατάξεων, λόγω μη ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων
7. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου.
8. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω στήριξης της προσβαλλόμενης πράξης αποκλειστικά στις εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ των Προϊσταμένων της «.....» Δ.Ο.Υ και της «.....» Δ.Ο.Υ. , και μη επίδοσης αυτών στον προσφεύγοντα.

Επί της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, εισηγούμαστε τα ακόλουθα:

1.ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΚΑΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΛΟΓΩ ΠΑΡΑΝΟΜΟΥ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ ΠΕΡΑΙΩΘΕΙΣΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΜΗ ΥΠΑΡΞΗΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Επειδή σύμφωνα με το **Ν 3888/2010 και ειδικότερα στο άρθρο 7** αυτού ορίζεται ότι «1. Η περαίωση καθεμιάς ανέλεγκτης υπόθεσης φορολογίας εισοδήματος συνεπάγεται αυτοδίκαια και την περαίωση ως ειλικρινών των ανέλεγκτων υποθέσεων των λοιπών φορολογικών αντικειμένων, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις επόμενες παραγράφους», **ενώ στο άρθρο 9 αυτού ορίζεται «...3. Ο επιτηδευματίας που επιθυμεί να ρυθμιστούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις του σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, υποχρεούται να καταβάλλει το είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από πεντακόσια (500) ευρώ, εκτός αν το ποσό της συνολικής οφειλής είναι κατώτερο από το ποσό αυτό. Η καταβολή από τον επιτηδευματία του αναφερόμενου στο προηγούμενο εδάφιο ποσού συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων, η οποία και επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Η κατά το πρώτο εδάφιο καταβολή δεν μπορεί να γίνει μετά την ημερομηνία που καθορίζεται με την υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13. Μετά την παρέλευση της ημερομηνίας αυτής δεν επιτρέπεται η υπαγωγή φορολογικών υποθέσεων στις ρυθμίσεις του παρόντος Κεφαλαίου.** 4. **Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13, αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.».**

Επίσης, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1147/2010** «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 έως 13 του ν.3888/2010 σχετικά με την εκούσια κατάργηση των φορολογικών διαφορών», που εκδόθηκε για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.3888/2010 σχετικά με την περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, ορίζεται ότι «...4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ. Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την 13.10.2010 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση

των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που είχαν παραληφθεί ή κατασχεθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχε ολοκληρωθεί ο έλεγχος τους μέχρι την ημερομηνία αυτή.

Επίσης σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1100/10-04-2001** (Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων), με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ² τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους: «Κατά την έννοια των [άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94](#) και [39 παράγραφος 3 ν. 1642/86](#) όπως κωδικοποιήθηκε με το [άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000](#), τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων».

Ειδικότερα κατά το σκεπτικό της ως άνω γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.: «Ωσαύτως κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδημάτων ΣτΕ 279/92, 14/94, 1425-26/2000, 2448/50/87, 2677/86. Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000)» (Σχετ. και η με αριθμό 2122/2012 απόφαση του ΣτΕ.).

Στην προκειμένη περίπτωση το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005), περαιώθηκε με τις διατάξεις του ν 3888/2010. Κατά συνέπεια έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ 2 ν 2238/1994, δεδομένου ότι οι «.....» έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» που αφορά τον «.....» και η από «.....» έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» που αφορά τον «.....», σύμφωνα με τις οποίες ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του εικονικά φορολογικά στοιχεία, αποτελούν «συμπληρωματικό στοιχείο». Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν παράνομου επανελέγχου, είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

2. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΜΗ ΝΟΜΙΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΟΡΙΣΤΙΑ ΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΒΣ

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει λόγω έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας και η έκθεση ελέγχου ΚΒΣ είναι αόριστη, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας της διοικητικής πράξης 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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε της πράξης αυτής θεωρείται νόμιμη όταν είναι ειδική, πλήρης ή επαρκής. Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία της διοικητικής πράξεως επιβάλλεται να προκύπτει από το σώμα της μόνο όταν προβλέπεται ρητώς από το νόμο (άρθρο 17 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ν. 2690/1999), στην αντίθετη περίπτωση, που είναι και η συνηθέστερη, η αιτιολογία αρκεί να περιέχεται στον φάκελο που συνοδεύει την πράξη (ΣτΕ 208/2012, 4027/2004). Πάντως, και στις περιπτώσεις πράξεων αιτιολογητέων στο σώμα τους, γίνεται δεκτό ότι η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992), η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα μαζί με το σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων και αποτελεί την αιτιολογία της υπό κρίση απόφασης επιβολής προστίμου ΚΒΣ (οριστικός προσδιορισμός προστίμου ΚΒΣ) (*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 ως άνω έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων που στοιχειοθετούν τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα, αλλά και γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η υπό κρίση πράξη και η συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ στερούνται επαρκούς αιτιολογίας δεν ευσταθούν, καθότι η εν λόγω έκθεση ελέγχου ΚΒΣ συνιστά την αναγκαία αιτιολογία της υπό κρίση οριστικής πράξης (απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ), και τη δικαιολογητική βάση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, προσδιορίζοντας επαρκώς και πλήρως τα επιβαλλόμενα πρόστιμα σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους και διατάξεις.

3. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΟΥ ΑΡ 6 ΤΗΣ ΕΣΔΑ ΚΑΙ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΤΗΤΑΣ (ΑΡ 25 ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ)

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη **αρχή της αναλογικότητας** (άρθρ. 25 παρ. 1 Σ) **και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη** (άρθρο 6 Ε.Σ.Δ.Α), καθώς οι διατάξεις αυτές δε λαμβάνουν υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες τέλεσης της κάθε παράβασης, τη συμπεριφορά και τα κίνητρα του φερόμενου παραβάτη, αποστερούν δε από τον διοικητικό δικαστή τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την επιμέτρηση του προστίμου, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Αρχικά, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, 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). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις του ΠΔ 186/1992 που ρυθμίζουν τον ΚΒΣ, μολονότι περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, **δεν αντίκεινται** στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζει μέτρο

προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Αντίστοιχα, 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.

Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. 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 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής (βλ. ΣτΕ 2402/2010).

Με βάση τα ως άνω εκτεθέντα, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν τηρήθηκε **η αρχή της αναλογικότητας και η αρχή των ορίων της διακριτικής ευχέρειας της διοίκησης** αποδεικνύεται αβάσιμος και αλυσιτελής, καθόσον η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα, ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη περίπτωση όμως, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν **δέσμια αρμοδιότητα** της διοίκησης και δεν αντιβαίνουν στο άρθρο 5 του Συντάγματος, διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

4.ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΒΙΣΗ ΑΡΧΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχου διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης (απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ) η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος.

5. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΟΤΙ ΥΠΑΡΧΕΙ ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΤΥΠΟΥ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΓΙΑΤΙ Η ΠΡΑΞΗ ΣΤΗΡΙΖΕΤΑΙ ΣΕ ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΥΝΑΡΜΟΔΙΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ, ΟΙ ΟΠΟΙΕΣ ΔΕΝ ΕΠΙΔΟΘΗΚΑΝ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ

Επειδή, όσο αφορά το 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 και Δι.Δικ.. 1995, 1027). Περαιτέρω, 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 εάν 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, ΔΝΦ2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Σε κάθε περίπτωση πάντως, δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη επίδοσης των εν λόγω εκθέσεων ελέγχου των Προϊσταμένων της Δ.Ο.Υ. «.....» και Δ.Ο.Υ. «.....», καθόσον με την υπ.αρ. «.....» πράξη επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. «.....», επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η από «.....» έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....», κάθε δε άλλο στοιχείο που χρησιμοποιήθηκε στον εν λόγω έλεγχο δεν ήταν απαιτούμενο να συγκοινοποιηθεί, η δε έλλειψη κοινοποίησής τους δεν επιφέρει σε καμιά περίπτωση παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθιστώντας άκυρη την προσβαλλόμενη πράξη.

6.ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΤΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΚΑΛΗΣ ΠΙΣΤΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 του Κ.Β.Σ.** (Π.Δ. 186/92) στον Κώδικα ορίζονταν οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 2 παρ. 1 του ΚΒΣ** (ΠΔ 186/1992): «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 12 παρ. 1 του ΚΒΣ** (ΠΔ 186/1992) «Για την πώληση αγαθώνκαι την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματίαγια την άσκηση του επαγγέλματός του ή την εκτέλεση του σκοπούεκδίδεται τιμολόγιο».

Επειδή στις διατάξεις του **άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997**, όπως οι διατάξεις αυτές συμπληρώθηκαν και ίσχυαν, οριζόταν: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή) ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεν αλλά από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).»

Επειδή στις διατάξεις του **άρθρου 19 παρ 1 του Ν 252/1997** οριζόταν η έκδοση ή η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως αδίκημα φοροδιαφυγής και ειδικότερα « Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και β) με κάθειρξη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ. Όταν η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την πλαστότητα ή εικονικότητα των οποίων καταδικάζεται ο δράστης, υπερβαίνει το ποσό των διακοσίων τριάντα πέντε χιλιάδων (235.000) ευρώ, επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού μέχρι ένα (1) μήνα. Η εκτέλεση της παρεπόμενης αυτής ποινής ουδεμία ασκεί επίδραση στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία με τους μισθωτούς που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας».

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του εν λόγω 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 στο άρθρο 5 § 1 εδάφιο 1^ο του ν. 2523/1997 οριζόταν 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 ιδιόζουσα 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, 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 προκύπτει με σαφήνεια ότι ο προσφεύγων βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτής και του φερόμενου εκδότη, ενώ αντιθέτως αυτός μόνο γενικά και παρελκυστικά στο δικόγραφο του αναφέρει ότι εφόσον δεν κατονομάζεται και δεν προσδιορίζεται ποιο είναι το διαφορετικό πρόσωπο, δεν μπορεί η φορολογική αρχή να ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή είναι εικονική, καθώς αυτό δεν προκύπτει ούτε από καμία διάταξη νόμου, ούτε από τη νομολογία. Επίσης, όπως διαφαίνεται από το δικόγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν χωρεί ανάλυση, ούτε εξειδίκευση, με την έννοια της απόδειξης, των λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, αλλά απλή αναφορά και επίκλησή τους, καθόσον ο προσφεύγων αναφέρεται επιγραμματικά στο ιστορικό της υπόθεσης, χωρίς όμως να αιτιολογείται για ποιο λόγο η κρίση της φορολογικής αρχής ήταν εσφαλμένη κατά την εκτίμηση των συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, αρκούμενη σε γενικόλογες αιτιάσεις, ενώ η επιταγή της νομολογίας για ειδικότερη αξιολόγηση των ισχυρισμών και των επιχειρημάτων προϋποθέτει συγκεκριμένους λόγους με τους οποίους επιχειρείται να κλονισθεί η αιτιολογία της κρίσης της φορολογικής αρχής για τη μη συνδρομή των προϋποθέσεων της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, που στο δικόγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής της δεν αναφέρονται.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι 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 στη συνημμένη έκθεση ελέγχου των πραγματικών περιστατικών και των σχετικών εγγράφων, συναξιολογουμένων 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.

7.ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΟΤΙ ΔΕΝ ΑΝΑΦΕΡΕΤΑΙ Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ Δ.Ο.Υ. ΠΟΥ ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΗΝ ΠΡΑΞΗ

Σύμφωνα με το **άρθρο 9 παρ 2 του ΚΒΣ**, όπως ίσχυε, οριζόταν ότι «το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται..»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 16 ν 2690/1999** ορίζεται ότι «1. Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη Αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης.».

Επειδή, όπως προκύπτει η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολή προστίμου ΚΒΣ φέρει όλα τα κατά νόμο στοιχεία, δηλαδή αριθμό («.....»), τόπο («.....»), ημεροχρονολογία εκδόσεως («.....»), την εκδούσα την πράξη φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. «.....») καθώς και το ονοματεπώνυμο και υπογραφή του Προϊσταμένου («.....») της αρμόδιας φορολογικής αρχής, ενώ ως ακριβές αντίγραφο εκ του πρωτοτύπου φέρει νομίμως την υπογραφή του επικυρούντος αυτό υπαλλήλου καθώς και τη στρογγυλή σφραγίδα του Ελληνικού Δημοσίου (από τη φορολογική αρχή). (ΔΕΦΑΘ 4193/2013), ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος ο σχετικός ισχυρισμός.

8.ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση συμπληρωματικών πράξεων προσδιορισμού φόρων και προστίμων, πρέπει αυτό να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμο για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους.

Επειδή, στην **παράγραφο 1 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994** ορίζεται ότι: *“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 4 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994** ορίζεται ότι: *“Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:*

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.”

Επειδή, στην **παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν 2238/1994** ορίζεται ότι: “ Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν 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).....”

Επειδή, στην **παράγραφο 5 του άρθρου 9 του Ν 2523/1997** ορίζεται ότι: “ Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.”

Επειδή, σε κάθε περίπτωση **επικουρικά** στην παράγραφο 1 του δεύτερου άρθρου του Ν 4098/2012 ορίζεται ότι: “ Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013”.

Επειδή, στην **παράγραφο 5 του άρθρου 37 του Ν 4141/2013** ορίζεται ότι: “ Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος 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.”

Επειδή, στο **άρθρο 22 του Ν 4203/2013** ορίζεται ότι: “ 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.....

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.”

Με την υπ.αρ. «.....» εντολή επανελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» διενεργήθηκε επανέλεγχος σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ 2 Ν 2238/1994 και αφού περιήλθαν σε γνώση της ως άνω Υπηρεσίας νέα στοιχεία για τον προσφεύγοντα, με βάση την από «.....» έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» που αφορά τον «.....» και την από «.....» έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» που αφορά τον «.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η προθεσμία για την κοινοποίηση συμπληρωματικών πράξεων, φύλλων ελέγχου ή προστίμων με βάση το άρθρο 68 παρ 2 ν 2238/1994 για τη χρήση 2005 ήταν δεκαετής και επομένως δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου, σε κάθε περίπτωση δε και επικουρικός με βάση τις

ως άνω παρατάσεις παραγραφής δεν παραγράφηκε το εν λόγω δικαίωμα του Δημοσίου, καθόσον η υπ' αριθμ. «.....» εντολή ελέγχου εκδόθηκε, σε χρόνο προγενέστερο της 31-12-2013, και η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου παρατάθηκε για δυο ακόμη χρόνια δηλαδή μέχρι 31-12-2015.

Συνεπώς, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει την προσβαλλόμενη πράξη δεν είχε παραγραφεί στις 31-7-2015, ημερομηνία κατά την οποία αυτή επιδόθηκε στον ελεγχόμενο και άρα ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία βάσιμος.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων κατά τη χρήση 2005 προέβη σε αποδοχή – λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά του βιβλία τα υπό έλεγχο εικονικά φορολογικά στοιχεία, όπως αυτό εμπεριστατωμένα ορίζονται στην από «.....» έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....», αλλά και στις από «.....» έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» που αφορά τον «.....» και την από «.....» έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» που αφορά τον «.....».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από «.....» και με αρ.πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ.αρ. «.....» Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (οριστικός προσδιορισμός προστίμου ΚΒΣ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....»,

Οριστικό φορολογικό αποτέλεσμα του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση

A/ A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία Κοινοποίησης πράξης	Είδος φόρου ή προστίμο υ	Οικονομικό έτος	Συνολικό ποσό καταλογι- σμού
1	Η υπ' αριθμ. «.....» πράξη επιβολής προστίμου	30/07/2015	31/07/2015	ΚΒΣ	2005	107.190,14 €

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**

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΜΑΥΡΙΔΟΥ

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).