



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 22-10-2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: 149

Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333249

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 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 Β165/19-01-2015) «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 1052867ΕΞ2015/21-04-2015 (ΦΕΚ Β' 815/07-05-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης-2015** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή** της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας, με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, και έδρα επί του, στην Ν., κατά των με αριθμό α)-2015 **πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008** και β)-2015 **πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις με αριθμό α)-2015 **πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008** και β)-2015 **πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009**, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

5. Την από-2015 **έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.**

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής διά της από-2015 **Εισήγησης της Δ.Ο.Υ.**, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την από-2015 **εισήγηση του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.**

Επί της από-2015 και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής** της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο

σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό-2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 187.394,96 € για τη **διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 β' του Ν. 2523/97, λόγω παράβασης των άρθρων 2 παρ. 1, 6, 12, 13, 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 3 του Ν. 2523/97.

Η παράβαση αφορά στην **έκδοση δύο (2) πλαστών φορολογικών στοιχείων**, καθαρής αξίας **28.109,24 €** (πλέον Φ.Π.Α. 5.340,76 €) και **65.588,24 €** (πλέον Φ.Π.Α. 12.461,76 €).

- Με την με αριθμό-2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 187.394,96 € για τη **διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2009**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 β' του Ν. 2523/97, λόγω παράβασης των άρθρων 2 παρ. 1, 6, 12, 13, 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 3 του Ν. 2523/97.

Η παράβαση αφορά στην **έκδοση ενός (1) πλαστού φορολογικού στοιχείου**, καθαρής αξίας **93.697,48 €** (πλέον Φ.Π.Α. 17.802,52 €).

- Οι ως άνω-2015 και-2015 Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν βάσει της από-2015 Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Κ.Β.Σ., κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ.-2014 εντολής τακτικού του Προϊσταμένου της, με αφορμή το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1117055 ΕΞ 2012/21.08.2012 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών περί διενέργειας ελέγχων σε μη κυβερνητικές οργανώσεις (ΜΚΟ), ύστερα από το υπ' αρ. πρωτ.2010 έγγραφο του Γ.Ε.Δ.Δ..

Από την ως άνω έκθεση προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση «.....» - Α.Φ.Μ. εξέδωσε προς το **(Ν.Π.Δ.Δ.) - Α.Φ.Μ.** τρία (3) πλαστά φορολογικά στοιχεία, εφόσον το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία των πρωτοτύπων (ως προς την καθαρή αξία και τον αναλογούντα Φ.Π.Α.) είναι διαφορετικά από τα αναγραφόμενα στο στέλεχος, και συγκεκριμένα : α) του Τ.Π.Υ.-2008, καθαρής αξίας 28.109,24 € πλέον Φ.Π.Α. 5.340,76 €, δη συνολικής αξίας 33.450, 00 € β) του Τ.Π.Υ. No-2008, καθαρής αξίας 65.588,24 € πλέον Φ.Π.Α. 12.461,76 €, δη συνολικής αξίας 78.050,00 € και γ) του Τ.Π.Υ. No-2009, καθαρής αξίας 93.697,48 € πλέον Φ.Π.Α. 17.802,52 €, δη συνολικής αξίας 111.500,00 €.

Συγκεκριμένα, τα ως άνω φορολογικά στοιχεία επί του στελέχους, όπου αρχικώς αναγράφονταν ποσά καθαρής αξίας, Φ.Π.Α. και συνολικής αξίας, φέρουν διόρθωση με μολύβι ως προς την καθαρή αξία, με αναγραφή του ποσού της τελικής (συνολικής) αξίας, διαγραφή του ποσού Φ.Π.Α. και σημείωση ότι «απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., άρθρο 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/00)».

- Σύμφωνα με την από-2014 Έκθεση Αντιπαραβολικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. (Δ.Ο.Υ. ελέγχου του αντισυμβαλλόμενου Ν.Π.Δ.Δ.), που συντάχθηκε κατόπιν του υπ'αρ. πρωτ.-2014 σχετικού εγγράφου της Δ.Ο.Υ. προς αυτήν, τα πρωτότυπα των ως άνω φορολογικών στοιχείων (που παρελήφθησαν από το), στα οποία αναγράφονται ποσά καθαρής αξίας, Φ.Π.Α και συνολικής αξίας, δεν φέρουν καμία διόρθωση και καμία σημείωση.
- Τα ως άνω Τ.Π.Υ. εκδόθηκαν για υπηρεσίες που παρείχε η «.....» προς το, σε εκτέλεση της κατά την-2008 Προγραμματικής Σύμβασης καθώς και της κατά την-2009 Ανανέωσης αυτής, που υπεγράφησαν μεταξύ του α) Υπουργείου Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης β) του ως άνω Ν.Π.Δ.Δ. και γ) της ως άνω Αστικής Μη Κερδοσκοπικής Εταιρείας, για την υλοποίηση του Προγράμματος «.....».

Με την από-2008 Προγραμματική Σύμβαση, το Υπουργείο ανέλαβε να επιχορηγήσει το με το συνολικό ποσό των 111.500 €, συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. (όπως ρητά αναφέρεται στο άρθρο 3 της συμβάσεως), για τη χρονική περίοδο από-2008 μέχρι-2008 για το ανωτέρω Πρόγραμμα, και το επιχορηγούμενο Ν.Π.Δ.Δ. ανέλαβε να καταβάλλει στην «.....» τα κόστη λειτουργίας, διενέργειας του προγράμματος και παρεχόμενης εργασίας.

Με την από-2009 Προγραμματική Σύμβαση ανανεώθηκε η αρχική για τη χρονική περίοδο από-2009 μέχρι-2009, με συνολικό ποσό εκ 111.500,00 €.

- Η προσφεύγουσα, με το υπ' αρ. πρωτ.-2008 έγγραφό της, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. (Δ.Ο.Υ. της έδρας της) ερώτημα αν η εν λόγω δράση της συμβουλευτικής υποστήριξης που παρείχε η «.....» στο ανωτέρω Ν.Π.Δ.Δ. υπάγεται στις απαλλαγές του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. και συγκεκριμένα της παραγράφου 1 περ. δ και θ' ή θα πρέπει να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. με όλες τις προβλεπόμενες υποχρεώσεις.
- Απαντώντας η Δ.Ο.Υ., με το υπ'αρ. πρωτ.-2008 έγγραφό της, αποφαινεται ότι «το συγκεκριμένο πρόγραμμα υπάγεται στις απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.2859/00 περί Φ.Π.Α.».

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Έκδοση των οριστικών πράξεων κατά παράβαση της κατά χρόνον αρμοδιότητας της Φορολογικής Αρχής, και συγκεκριμένα:

- Η προβλεπόμενη από το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 προθεσμία είναι αποκλειστική.

➤ Το αρ. 28 του Ν. 4174/2013 προβλέπει αποκλειστική προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση των πορισμάτων του ελέγχου για τον φορολογούμενο, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του και, εν συνεχεία, αποκλειστική προθεσμία ενός (1) μηνός από την

παραλαβή των εγγράφων απόψεων του φορολογούμενου για τη Φορολογική Διοίκηση ώστε να προβεί στην έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Ο χαρακτήρας των ανωτέρω προθεσμιών ως αποκλειστικών προκύπτει τόσο από την αδιάσπικτη διατύπωση του νόμου, ο οποίος ούτε ενδεικτικό χαρακτήρα απονέμει ρητώς, ούτε προβλέπει δυνατότητα παρατάσεώς τους, όσο και από τη συστηματική τους ερμηνεία ως εντασσόμενων σε ένα νομοθέτημα (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), το οποίο, ρυθμίζον κατά τρόπο ενιαίο, οριζόντιο και αποκλειστικό την τηρητέα διαδικασία σε όλο το φάσμα της φορολογίας, δεν δύναται παρά να έχει αυστηρό χαρακτήρα στις τιθέμενες από αυτό προθεσμίες.

Ως εκ τούτου, αν η Φορολογική Διοίκηση δεν προβεί στην έκδοση των οριστικών πράξεων εντός της προαναφερθείσας αποκλειστικής προθεσμίας, θεωρείται ότι έχει αποδεχθεί σιωπηρώς τις απόψεις του φορολογούμενου και δεν επιτρέπεται πλέον να εκδώσει τέτοιες πράξεις.

➤ Στην προκειμένη περίπτωση, στις-2014 κοινοποιήθηκε το υπ' αρ. πρωτ.-2014 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα, η οποία με τη σειρά της, νομίμως και εμπροθέσμως, υπέβαλε τις με αρ. πρωτ.-2014 Έγγραφες Απόψεις της προς τη Φορολογική Αρχή.

Οι οριστικές πράξεις της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκαν στις-2015, ήτοι μετά την παρέλευση της προθεσμίας του ενός μηνός από την υποβολή των ως άνω έγγραφων απόψεων.

• **Πρόκληση εύλογης πεποίθησης περί σιωπηρής αποδοχής από την πλευρά της Διοίκησης των απόψεών της**

➤ Όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, μετά την υποβολή των έγγραφων απόψεών της προς τη Δ.Ο.Υ., της δημιουργήθηκε η εύλογη πεποίθηση ότι είχε πλήρως καταρρίψει τις αιτιάσεις του ελέγχου, ότι η Φορολογική Αρχή σιωπηρώς είχε αποδεχθεί τις απόψεις της και, κατά συνέπεια, δεν είχε παραμείνει κανένα νόμιμο έδαφος καταλογισμού της οποιασδήποτε διαφοράς φόρου ή προστίμου εις βάρος της.

• **Μη έκδοση προσωρινών πράξεων επιβολής προστίμου**

➤ Για κάποιες εκ των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού δεν εκδόθηκαν αντίστοιχες προσωρινές πράξεις, με αποτέλεσμα να μην έχει τηρηθεί η προβλεπόμενη στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013 διαδικασία.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν παράνομες και ακυρωτέες.

2. Παράνομο και εσφαλμένο συμπέρασμα περί πλαστότητας των εκδοθέντων Τ.Π.Υ., και συγκεκριμένα:

• **Μη συντέλεση αξιόποινης νόθευσης, λόγω μη αλλοίωσης του διανοήματος ή της αποδεικτικής ισχύος του φορολογικού στοιχείου και μη παραπλάνησης οιαδήποτε**

➤ Οι διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του Ν. 2523/97 ρυθμίζουν, μεταξύ άλλων, και το ζήτημα της επιβολής προστίμου επί παραβάσεως εκδόσεως πλαστού φορολογικού στοιχείου.

➤ Οι διατάξεις του άρθρου του 6 παρ. 1 εδ. α' του Ν. 2523/97 ρυθμίζουν το ζήτημα επιβολής και του ειδικού προστίμου Φ.Π.Α., επί παραβάσεως εκδόσεως πλαστού φορολογικού στοιχείου.

- Στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 3 του Ν. 2523/97 δίδεται ο ορισμός του πλαστού φορολογικού στοιχείου ως : α) εξ υπαρχής κατάρτιση πλαστού φορολογικού στοιχείου ή β) εκ των υστέρων νόθευση του αρχικού του περιεχομένου.
- Κοινή προϋπόθεση και για την επιβολή διοικητικής κυρώσεως κατ' άρθρο 5 παρ. 10 περ. β' του Ν. 2523/97 και για τη στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης του εγκλήματος κατ' άρθρο 19 παρ. 1 του Ν. 2523/97 είναι, μεταξύ άλλων, και η νόθευση του φορολογικού στοιχείου.
- Ως νόθευση ενός (αρχικώς γνήσιου) φορολογικού στοιχείου νοείται η μεταγενέστερη της εκδόσεώς του, μεταβολή του περιεχομένου του πρωτοτύπου ή του αντιτύπου του, διά προσθήκης εξαλείψεως ή αντικαταστάσεως λέξεων, αριθμών ή άλλων στοιχείων του, υπό την αναγκαία προϋπόθεση ότι η συντελεσθείσα μεταβολή αλλοιώνει το νόημα του φορολογικού στοιχείου (Γ.Δημήτρινας, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011 σελ. 187, 188).
- Η έννοια της νοθεύσεως ενός, αρχικώς γνήσιου, φορολογικού στοιχείου ταυτίζεται με την αντίστοιχη της νοθεύσεως οποιουδήποτε εγγράφου κατ' άρθρο 216 παρ. 1 του ΠΚ περί πλαστογραφίας. Σύμφωνα με αυτή, για να υπάρχει αξιόποινη νόθευση απαιτείται να αλλοιώνεται το ενσωματωμένο στο έγγραφο ή φορολογικό στοιχείο διανόημα ή η αποδεικτική του ισχύς, ήτοι να προσδίδεται σε αυτό ένα νέο και διαφορετικό περιεχόμενο έναντι εκείνου, που αρχικά είχε (Χ.Μυλωνόπουλος, Ποινικό Δίκαιο – Ειδικό Μέρος, Σάκκουλας, Αθήνα, 2005, σελ. 56, 57).
- Νομολογιακά έχει κριθεί ότι δεν αποτελούν νόθευση οι προσθήκες, σε ένα έγγραφο, λέξεων ή επισημειώσεων, που δεν επέφεραν την αλλοίωση ή ματαίωση της αποδεικτικής ισχύος του (ΣυμβΑΠ 722/1996, ΠΧρ ΝΖ/362) (ΑναφΕισΠλημΛαρ 170/1995, Υπερ. 1995/560) (ΑΠ 189/86 ΝοΒ 86/114).
- Η σημείωση στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία δεν συνιστά νόθευση εγγράφου, ούτε το καθιστά πλαστό, καθώς αποστερείται κάθε μονιμότητας, αφού η σχετική εγγραφή μπορεί να απαλειφθεί με μια απλή γόμα και συνακόλουθα δεν συνιστά σταθερή μεταβολή ή αλλοίωση.
- Η σημείωση δεν διενεργήθηκε προς παραπλάνηση οποιουδήποτε, που αποτελεί επιπρόσθετη προϋπόθεση της αξιόποινης νοθεύσεως εγγράφου (ΑΠ 1289/2007, ΑΠ 1090/2008 και 1774/2008). Εάν υπήρχε σκοπός παραπλάνησης, τότε η σχετική προσθήκη θα γινόταν με στυλό, που να προσομοιάζει με εκείνο, διά του οποίου είχαν γίνει οι αρχικές εγγραφές στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.
- Δεν πρόκειται, κατ' ουσία για «διόρθωση», αλλά για σημείωση προς ορθή λογιστική παρακολούθηση, που υπαγορεύτηκε από λόγους εναρμονίσεως προς τα διαλαμβανόμενα στην υπ' αριθμ. πρωτ.-2008 απάντηση της Δ.Ο.Υ. προς το ερώτημα της προσφεύγουσας επιχείρησης, δη προς εσωτερική χρήση των λογιστών της Εταιρείας.
- Η σημείωση στερείται κάθε έννομης συνέπειας, διότι δεν αλλοιώνει ή ματαιώνει την αποδεικτική ισχύ των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, ούτε και τους προσδίδει έννοια διάφορη εκείνης, που είχαν προ της σημειώσεως τούτης, αφού, σε κάθε περίπτωση, οι περιγραφόμενες στα επίμαχα Τ.Π.Υ. υπηρεσίες απαλλάσσονται του Φ.Π.Α.. κατ' άρθρο 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. και

κατόπιν της ρητής θέσης επ' αυτού της Δ.Ο.Υ.

➤ Στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. δηλώθηκαν οι αξίες, που αποτυπώνονται στα επίμαχα στοιχεία προ της σημειώσεως, ώστε, δια της σχετικής διασταυρώσεως, να προκύπτει ευχερώς ότι η επίμαχη σημείωση δεν είχε ως σκοπό την αλλοίωση του περιεχομένου τους.

• **Επιτρεπτή και αποδεκτή η διόρθωση επί των φορολογικών στοιχείων, αν το διαγεγραμμένο κείμενο είναι ευχερώς αναγνώσιμο**

➤ Από τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 συνάγεται ότι, όταν ένα φορολογικό στοιχείο εκδοθεί με λάθος ημερομηνία ή πελάτη ή περιεχόμενο, μπορεί να διορθωθεί, διαγραμμίζοντας το λανθασμένο και αναγράφοντας, πάνω ή κάτω, το ορθό, με τέτοιο τρόπο, που να διαβάζεται με ευχέρεια το κείμενο που διαγραμμίστηκε (Δ.Σταματόπουλος, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, 2005, σελ. 200, θέμα 42).

➤ Από τη νομολογία αναγνωρίζεται η δυνατότητα διορθώσεως των φορολογικών στοιχείων (Στε 5116/1995) καθώς και των εγγραφών στα βιβλία, ενώ παράβαση συνιστά η διόρθωση, όταν το διαγραφόμενο ποσό ή κείμενο δεν είναι ευχερώς αναγνώσιμα (ΣτΕ 4462/1997, ΔΔίκη 1999.466)

➤ Στα επίμαχα τιμολόγια, τα οποία εκδόθηκαν αρχικώς με διακριτή αναγραφή της καθαρής αξίας και του Φ.Π.Α., πραγματοποιήθηκε στη συνέχεια σημείωση με μολύβι της φράσεως «απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 22 του Φ.Π.Α.», καθώς και διόρθωση της καθαρής αξίας στο συνολικό ποσό, χωρίς Φ.Π.Α., με αποτέλεσμα, σε κάθε περίπτωση να διατηρηθούν απολύτως ευκρινή τα στοιχεία του Τ.Π.Υ. και να είναι απολύτως ευχερής η ανάγνωση του περιεχομένου του εγγράφου.

• **Μη στοιχειοθέτηση νόθευσης, σε περίπτωση συγκατάθεσης των συναλλασσομένων για τη μεταγενέστερη μεταβολή**

➤ Δεν στοιχειοθετείται νόθευση όταν για τη μεταγενέστερη μεταβολή έχει δοθεί η συγκατάθεση των συναλλασσομένων, που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, ήτοι εκείνων, που δικαιούνται να επικαλεσθούν το περιεχόμενό του (Γ.Δημήτρινας, σελ 187, Χ.Μυλωνόπουλος, σελ.60).

➤ Η σημείωση-διόρθωση έγινε σε πλήρη συνεννόηση με τον λήπτη των στοιχείων, ήτοι το, που παρείχε τη συγκατάθεσή του ως προς αυτή, ενώ ποτέ δεν αμφισβήτησε τα εν λόγω στοιχεία. Τούτο προκύπτει και από την αποστολή σχετικής τηλεομοιοτυπίας (fax) προς το Ν.Π.Δ.Δ., με το οποίο ενημερώθηκε για το έγγραφο της Δ.Ο.Υ., ενώ επακολούθησε περαιτέρω επικοινωνία, δια της οποίας γνωστοποιήθηκε και η επίμαχη σημείωση.

• **Μη επιβολή προστίμου στην περίπτωση διαπίστωσης τυπικών παραβάσεων**

➤ Σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 5 περ. ζ' του Ν. 2523/97 δεν επιβάλλεται πρόστιμο στην περίπτωση παραδρομής ή συγγνωστής πλάνης, καθώς και παραβάσεων που δεν θίγουν το κύρος των βιβλίων ή δεν καθιστούν εξαιρετικά δυσχερείς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις.

➤ Η με μολύβι συντελεσθείσα σημείωση ευχερώς επιτρέπει την ανάγνωση όλων των δεδομένων των επίμαχων Τ.Π.Υ., κατά συνέπεια σε καμία περίπτωση δεν καθίστανται εξαιρετικώς δυσχερείς

οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

➤ Συνιστά - στη χειρότερη για την προσφεύγουσα εκδοχή – συγγνωστή πλάνη.

• **Μη επιβολή προστίμου στην περίπτωση συμμόρφωσης προς εγκύκλιο ή έγγραφη θέση Φορολογικής Διοίκησης**

➤ Σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 8 εδ. α' του Ν. 2523/97, πρόσθετος φόρος δεν επιβάλλεται στο φορολογούμενο που ακολούθησε εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών ή έγγραφες θέσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής

➤ Σύμφωνα με τη νομολογιακή κρίση (ΟΛΣΤΕ 3278/1992, ΝοΒ 1994.116), η επιβολή προστίμου σε φορολογούμενο, που συμμορφώθηκε προς εγκύκλιο της Φορολογικής Διοίκησης αντίκειται στις αρχές της χρηστής διοίκησης.

➤ Στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα συμμορφώθηκε προς ρητές θέσεις της Φορολογικής Αρχής σχετικά με τον τρόπο φορολογικής αντιμετώπισης συγκεκριμένης κατάστασης, και ως εκ τούτου απαλλάσσεται από την επιβολή προστίμου σε βάρος της.

• **Μη αποδοχή ελεγκτικού ισχυρισμού περί ύπαρξης κινήτρου για τη μη απόδοση του Φ.Π.Α.**

➤ Ο έλεγχος επιχειρεί παραπλανητικώς να πείσει ότι υπήρχε κίνητρο, να μην αποδοθεί ο Φ.Π.Α. που είχε εισπραχθεί στο Ελληνικό Δημόσιο, καθώς αφενός η ίδια η Δ.Ο.Υ. επιβεβαίωσε, διά του υπ'αρ. πρωτ.-2008 εγγράφου της, ότι οι σχετικές υπηρεσίες απαλλάσσονταν του Φ.Π.Α. και αφετέρου ο υφιστάμενος για την προσφεύγουσα Φ.Π.Α. εισροών, συμψηφιζόμενος, σχεδόν θα εξουδετέρωνε τον αποδοτέο Φ.Π.Α. των επίμαχων εκροών.

➤ Στα βιβλία της προσφεύγουσας οι σχετικές υπηρεσίες συγκαταλέχθηκαν στις απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. πράξεις.

• **Μη επιβεβαίωση της πλαστότητας των επίμαχων τιμολογίων από τις αρμόδιες Διευθύνσεις του Υπουργείου Οικονομικών**

➤ Καμιά από τις αρμόδιες Διευθύνσεις του Υπουργείου Οικονομικών, στις οποίες απευθύνθηκε ο έλεγχος (Διεύθυνση Ελέγχων, Διεύθυνση Κ.Β.Σ.) δεν επιβεβαίωσε την ορθότητα του συμπεράσματος περί πλαστότητας των επίμαχων στοιχείων, ως θα είχαν πράξει, εάν επρόκειτο για την κραυγαλέα περίπτωση πλαστότητας.

• **Εξόφληση των Τ.Π.Υ. καθ' όλα νομίμως και κανονικώς**

➤ Το αριθμ.-2008 Τ.Π.Υ. εξοφλήθηκε δυνάμει α) του υπ'αρ.-2008 χρηματικού εντάλματος του, ύψους 30.450,00 €, και διά της ισόποσης υπ' αρ. τραπεζικής επιταγής της Τραπέζης β) του υπ'αρ.-2008 χρηματικού εντάλματος του ανωτέρω, ύψους 3.000,00 €, και διά της ισόποσης υπ'αρ. τραπεζικής επιταγής της Τραπέζης

➤ Το αριθμ.-2008 Τ.Π.Υ. εξοφλήθηκε δυνάμει του υπ'αρ.-2008 χρηματικού εντάλματος του Ν.Π.Δ.Δ., ύψους 78.050,00 € και διά της ισόποσης υπ'αρ. τραπεζικής επιταγής της Τραπέζης

➤ Το αριθμ.-2009 Τ.Π.Υ., ύψους 111.500,00 €, εξοφλήθηκε διά της υπ'αρ. ισόποσης τραπεζικής επιταγής της Τραπέζης

Προς επίρρωση των ανωτέρω προβαλλόμενων λόγω της εν λόγω ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα επιχείρηση επικαλείται και τα παρακάτω:

- **Επιτυχής ολοκλήρωση και άρτια εκτέλεση του έργου της Προγραμματικής Σύμβασης**, όπως προκύπτει από:

➤ Την υπ'αρ. πρωτ.-2009 συγχαρητήρια επιστολή του Γενικού Γραμματέα του Υπουργείου Υγείας & Κοινωνικής Αλληλεγγύης

➤ Τη σχετική Έκθεση Αξιολόγησης του

- **Διαχειριστική επάρκεια του φορέα**, όπως προκύπτει από:

➤ Την υπ'αρ. πρωτ.-2010 Επιβεβαίωση Διαχειριστικής Επάρκειας Δικαιούχου.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε στο Ζ' Τμήμα Κ.Φ.Α.Σ. της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών το υπ' αριθ. πρωτ.-2015 έγγραφο, εκθέτοντας τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης και ζητώντας διευκρινίσεις ως προς τη στοιχειοθέτηση ή μη – στην προκειμένη περίπτωση – της παράβασης που προβλέπεται στο άρθρο 19 παρ. 3 του Ν. 2523/ 97 της νόθευσης και ως εκ τούτου έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων.

Έως την ημέρα σύνταξης και υπογραφής της παρούσας εισήγησης, η Υπηρεσία μας δεν έλαβε απάντηση από την ως άνω υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών.

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί έκδοσης των οριστικών πράξεων κατά παράβαση της κατά χρόνον αρμοδιότητας της Φορολογικής Αρχής, και συγκεκριμένα:

- **Ως προς τον (επιμέρους) ισχυρισμό περί αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός για τη Διοίκηση να εκδώσει τις οριστικές πράξεις.**

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : *«η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. ...Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».*

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η*

οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση».

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, το άρθρο 10 του Ν. 158/1999 «Ο περί των Γενικών Αρχών του Διοικητικού Δικαίου Νόμος του 1999» ορίζει ότι : «Το διοικητικό όργανο πρέπει να ασκεί την αρμοδιότητά του μέσα σε εύλογο χρόνο, ώστε η απόφασή του να είναι επίκαιρη σε σχέση με τα πραγματικά ή νομικά γεγονότα στα οποία αναφέρεται. Ο καθορισμός του εύλογου χρόνου εξαρτάται από τις εκάστοτε ειδικές συνθήκες».

Επειδή, το άρθρο 11 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες που τάσσονται για έκδοση μιας διοικητικής πράξης είναι ενδεικτικές, εκτός αν ορίζεται ρητά ότι είναι ανατρεπτικές. Όμως η πράξη δεν μπορεί νόμιμα να εκδοθεί, αν από τη λήξη της προθεσμίας πέρασε υπέρμετρο χρονικό διάστημα που επιδρά ουσιαστικά στις νομικές ή πραγματικές προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης».

Επειδή, το άρθρο 79 παρ. 3 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας», ως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζει ότι : «Το δικαστήριο ακυρώνει την πράξη και αναπέμπει την υπόθεση στη Διοίκηση για να ενεργήσει τα νόμιμα: α. αν η πράξη έχει εκδοθεί από αναρμόδιο όργανο ή από συλλογικό όργανο που δεν έχει νόμιμη συγκρότηση ή σύνθεση, ή β. αν συντρέχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που έχει ταχθεί για την έκδοση της πράξης, ή γ. αν η Διοίκηση δεν έχει ασκήσει τη διακριτική της εξουσία».

Επειδή, το αρ. 66 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», ως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζει ότι : «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί

φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

Επειδή, το αρ. 9 παρ. 5 του Ν. 2523/97 «Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων» ορίζει ότι : «Οι διατάξεις περί παραγραφής του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής 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, το αρ. 84 παρ. 1 του Ν. 2238/94 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» ορίζει 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, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Η προβλεπόμενη από το αρ. 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 προθεσμία δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του Ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 & 11 του Ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

➤ Η Δ.Ο.Υ, μετά την υποβολή των εγγραφών απόψεων της προσφεύγουσας, και στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης – όπως χαρακτηριστικά αναφέρει στις έγγραφες απόψεις της – προέβη στις ακόλουθες ενέργειες:

α) Με το υπ' αρ. πρωτ.-2014, έγγραφό της προς τη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών ζήτησε διευκρινίσεις – μεταξύ άλλων – για το αν τα επίμαχα παραστατικά θεωρούνται πλαστά. Ανταποκρινόμενη η ανωτέρω Υπηρεσία, με το υπ' αρ. πρωτ.-2014 έγγραφό της, απάντησε ότι «η διερεύνηση των πραγματικών περιστατικών και ειδικότερα το αν τα, μνημονευόμενα στο έγγραφο της Υπηρεσίας σας, παραστατικά εμπίπτουν στην έννοια του πλαστού φορολογικού στοιχείου κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 19 του Ν.2523/1997 αποτελεί θέμα της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής».

β) Με το υπ' αρ. πρωτ.-2014 έγγραφό της προς τη (15^η) Διεύθυνση Βιβλίων και Στοιχείων του Υπουργείου Οικονομικών (Τμήμα Β') υπέβαλε εκ νέου ερώτημα για το αν τα εν λόγω παραστατικά θεωρούνται πλαστά, για το οποίο ως την ημερομηνία υποβολή των εγγράφων απόψεων της ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (.....-2015) δεν είχε λάβει απάντηση.

γ) Με το υπ' αρ. πρωτ.-2015 έγγραφό της προς το Αυτοτελές Τμήμα Β' Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών Κ.Φ.Α.Σ. της Διεύθυνσης Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας του Υπουργείου Οικονομικών έθεσε το ίδιο ως άνω ερώτημα, για το οποίο ως την ημερομηνία υποβολής των εγγράφων απόψεων της ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (.....-2015) επίσης δεν είχε λάβει απάντηση.

Διά της αναφοράς των ανωτέρω ενεργειών της, σε συνδυασμό με την επισήμανση της αναμονής απάντησης από την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών, η Δ.Ο.Υ., εμμέσως πλην σαφώς, δικαιολογεί την έκδοση των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου σε βάρος της προσφεύγουσας μετά το πέρας της προβλεπόμενης προθεσμίας.

➤ Το δικαίωμα του Δημοσίου να προβεί σε έλεγχο και να εκδώσει και να κοινοποιήσει τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου στις-2015 (ημερομηνία έκδοσης των πράξεων) και στις-2015 (ημερομηνία κοινοποίησης των πράξεων στον εκπρόσωπο της προσφεύγουσας) δεν είχε παραγραφεί.

• Ως προς τον (επιμέρους) ισχυρισμό περί εύλογης πεποίθησης της προσφεύγουσας ως προς την σιωπηρή αποδοχή των απόψεων της από τη Φορολογική Αρχή.

Επειδή, το άρθρο 79 παρ. 5 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας», ως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζει ότι : «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: ... β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποίθησής αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στην προσφεύγουσα ότι αποδέχεται σιωπηρώς τις απόψεις της και δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος της.
- Από την προσφεύγουσα δεν έγινε επίκληση πρόκλησης βλάβης σε βάρος της από την (πεντάμηνη) καθυστέρηση έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, η οποία (βλάβη) δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση των πράξεων (άρθρο 79 παρ. 5 Κ.Δ.Δ.), ούτε άλλως προκύπτει τοιαύτη, δεδομένου ότι από το Ν. 2523/97 «Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων» έχει θεσπιστεί το αντικειμενικό σύστημα επιβολής φορολογικών κυρώσεων, στη περίπτωση δε των παραβάσεων επί τήρησης βιβλίων και στοιχείων επιβάλλονται πάγια πρόστιμα, μη εξαρτώμενα από το χρόνο επιβολής τους, ενώ στο άρθρο του Κ.Φ.Κ. που προβλέπει το επιβαλλόμενο πρόστιμο δεν επήλθε καμία αλλαγή κατά το χρονικό διάστημα Νοεμβρίου 2014 – Απριλίου 2015.

- **Ως προς τον (επιμέρους) ισχυρισμό περί μη τήρησης της από το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 προβλεπόμενης διαδικασίας, λόγω μη έκδοσης προσωρινών πράξεων επιβολής προστίμου.**

Επειδή, το άρθρο 62 παρ.1 του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζει ότι :
«...Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή, το άρθρο 62 παρ.4 του ιδίου νόμου ορίζει ότι : «Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Τηρήθηκε η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 διαδικασία για τις πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την από-2015 έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., αλλά και τις υπ' αρ. πρωτ.-/2014 έγγραφες απόψεις της προσφεύγουσας, στις-2014 της κοινοποιήθηκαν το από-2014 Σημείωμα Διαπιστώσεων και οι υπ' αρ. και Προσωρινοί Προσδιορισμοί Προστίμου διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/2008 και 1/1-31/12/2009 αντίστοιχα.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έκδοσης των οριστικών πράξεων κατά παράβαση της κατά χρόνο αρμοδιότητας της Φορολογικής Αρχής απορρίπτεται ως αίολος και ουσιαστικά αβάσιμος.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί παράνομου και εσφαλμένου συμπεράσματος περί πλαστότητας των εκδοθέντων Τ.Π.Υ.

• Ως προς τον (επιμέρους) ισχυρισμό περί μη συντέλεσης αξιόποινης νόθευσης, λόγω μη αλλοίωσης του διανοήματος ή της αποδεικτικής ισχύος του φορολογικού στοιχείου και μη παραπλάνησης οιουδήποτε

Επειδή, το άρθρο 19 παρ. 3 του Ν.2523/1997 «Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων» ορίζει ότι : «...Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου».

Επειδή, η παρ. Ι περ. Β της ΠΟΛ. 1210/2013 ορίζει ότι : «...Περαιτέρω, για την έννοια του πλαστού φορολογικού στοιχείου εφαρμόζονται, από 26.7.2013 έως και 31.12.2013, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ..., δηλαδή: α) Για το χρονικό διάστημα από 26.7.2013 έως και 31.12.2013... Θεωρείται επίσης ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενό και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου ή αντιτύπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. ...».

Επειδή, το άρθρο 19 παρ. 1 του Ν.2523/1997 – ως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο έκδοσης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων – όριζε ότι : «Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία ... τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών».

Επειδή, το άρθρο 5 παρ. 10 περ. β του Ν. 2523/97, ως ίσχυε, όριζε ότι : «Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, ... συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ».

Επειδή, το άρθρο 216 περ. α παρ. 1 του Ποινικού Κώδικα που αναφέρεται στην πλαστογραφία ορίζει ότι : «Όποιος καταρτίζει πλαστό ή νοθεύει έγγραφο με σκοπό να παραπλανήσει με τη χρήση του άλλον, σχετικά με γεγονός που μπορεί να έχει έννομες συνέπειες, τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον τριών μηνών».

Επειδή, ως νόθευση γενικά νοείται η επέμβαση επί του στοιχείου, σε μεταγενέστερο χρόνο, από τον χρόνο έκδοσής του, παραποιώντας ένα ή περισσότερα από τα στοιχεία των συμβαλλομένων ή των δεδομένων της συναλλαγής.

Επειδή, με βάση το άρθρο 5 παρ. 10 περ. β του Ν. 2523/97, η νόθευση φορολογικού στοιχείου (είτε από πλευράς εκδότη είτε από πλευράς λήπτη) χαρακτηρίζεται ως ιδιόζουσα φορολογική παράβαση, επισύροντας το ίδιο πρόστιμο με την έκδοση πλαστού φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, με βάση το άρθρο 19 παρ. 1 του Ν.2523/1997, η νόθευση φορολογικού στοιχείου στοιχειοθετεί, ως και η έκδοσή του, συνιστά ποινικό αδίκημα συνεπαγόμενο την προβλεπόμενη ποινή.

Επειδή, με βάση το άρθρο 216 περ. α παρ. 1 του Ποινικού Κώδικα, η νόθευση εγγράφου πληροί – ως και η κατάρτιση πλαστού εγγράφου – την αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος της πλαστογραφίας.

Επειδή, ουσιαστικά το νοθευμένο στοιχείο καθίσταται σε κάθε περίπτωση πλαστό, αφού ως πλαστό χαρακτηρίζεται και το φορολογικό στοιχείο του οποίου το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία των πρωτοτύπου ή των αντιτύπων αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 3 Ν.2523/97. Έτσι λοιπόν, είτε ο αγοραστής-λήπτης αφαιρέσει ή προσθέσει ψηφία στην αξία ή στην ποσότητα κ.λ.π., είτε ο πωλητής-εκδότης ενεργήσει αντιστρόφως ανάλογα στο στέλεχος, στο στοιχείο αυτό θα αναγράφονται πλέον διαφορετικά

δεδομένα μεταξύ πρωτοτύπου και στελέχους. Η δε διαφορά μεταξύ νόθευσης και πλαστότητας έγκειται στο γεγονός ότι στα νοθευμένα στοιχεία πρέπει να βρεθεί ποιος πραγματοποίησε τη νόθευση και η παράβαση να καταλογιστεί σε βάρος του, ενώ στα πλαστά το πρόστιμο καταλογίζεται σε βάρος του εκδότη (βλ. Δημήτριο Παρ. Σταματόπουλο, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Εκδόσεις, Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα, Νοέμβριος 2005, θέμα 253, σελ. 343).

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Γιώργο Δημήτριάνα, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ 187-188) νόθευση φορολογικού στοιχείου έχουμε και στην περίπτωση που ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου μεταβάλλει εκ των υστέρων το περιεχόμενο του στελέχους που έχει μείνει στα χέρια του, είτε με την προσθήκη είτε με την εξάλειψη είτε με την αντικατάσταση λέξεων, αριθμών ή άλλων στοιχείων, με «ποινικά αξιόλογες» τις μεταβολές επί του περιεχομένου του φορολογικού στοιχείου που αλλοιώνουν το νόημά του (π.χ. της αξίας του αντικειμένου της συναλλαγής), σε αντίθεση με τη διόρθωση ενός αναριθμητισμού στον Α.Φ.Μ. ή ενός ορθογραφικού λάθους.

Επειδή, ως πλαστό θεωρείται μεταξύ άλλων το φορολογικό στοιχείο όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου και επιβάλλεται σε τέτοια περίπτωση πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας του στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., χωρίς οι προβλεπόμενες διατάξεις να συναρτούν το χαρακτηρισμό της οικείας παράβασης καθώς και την επιμέτρηση του προστίμου, με την πρόθεση ή μη απόκρυψης φορολογητέας ύλης, σύμφωνα με το αρ.πρωτ. 1017601/1185/23.4.2004/ΔΕ-Α' έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (βλ. Ευθύμιο Κ. Σαίτη, Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων Ανάλυση και Ερμηνεία μέχρι και το Ν.3842/2010, εκδόσεις EPSILON, Αθήνα, 2011, σελ. 2.896).

Επειδή, το άρθρο 20 παρ. 3 περ. α του Π.Δ. 186/1992 ορίζει ότι : *«Στις καταστάσεις αυτές καταχωρούνται ... α) ... ο συνολικός αριθμός των τιμολογίων ή άλλων φορολογικών στοιχείων και η καθαρή αξία του εσόδου ή της δαπάνης...»*.

Επειδή, το άρθρο 12 παρ. 13 του Π.Δ. 186/1992 ορίζει ότι : *«Για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α., οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου...»*.

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ. 1042782/256/19.05.2005 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, στην περίπτωση διαπίστωσης λάθους στο περιεχόμενο της αρχικής Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών, δεν αποκλείεται η ακύρωση του αρχικού στοιχείου, με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου και στη συνέχεια η έκδοση νέας Α.Π.Υ. με το σωστό περιεχόμενο.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση:

➤ Ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων (.....) αφού παρέδωσε στον αντισυμβαλλόμενο (.....) τα πρωτότυπα Τ.Π.Υ. Νο-2008,-2008 και-2009, επί των οποίων αναγράφονταν καθαρή αξία, Φ.Π.Α. και συνολική αξία, επενέβη – σε μεταγενέστερο χρόνο – στο στέλεχος των Τ.Π.Υ., αναγράφοντας τη σημείωση «απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., άρθρο 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/00)», διαγράφοντας τα ποσά Φ.Π.Α. και διορθώνοντας τα ποσά καθαρής αξίας στα ποσά συνολικής αξίας (συμπεριλαμβάνοντας δηλαδή τον Φ.Π.Α.).

Αντιθέτως, σύμφωνα με την από-2014 Έκθεση Αντιπαραβολικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ....., ο αντισυμβαλλόμενος δεν προέβη σε καμία διόρθωση επί των ληφθέντων πρωτοτύπων, ούτε σημείωση, με αποτέλεσμα τα στοιχεία αυτών να είναι διαφορετικά από τα αναγραφόμενα στο στέλεχος των ιδίων στοιχείων.

Ως εκ τούτου, πληρούται η αντικειμενική υπόσταση της νόθευσης, υπό την έννοια της επέμβασης επί φορολογικών στοιχείων, σε μεταγενέστερο χρόνο από το χρόνο έκδοσής τους, διά της παραποίησης στοιχείων της συναλλαγής, δη της αξίας των παρεχομένων υπηρεσιών.

Τα εν λόγω νοθευμένα στοιχεία εμπίπτουν σε κάθε περίπτωση στην έννοια των πλαστών, βάσει του άρθρου 19 παρ. 3 του Ν. 2523/97, επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β του Ν. 2523/97.

➤ Η ως άνω σημείωση και διόρθωση επί του στελέχους των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων συντελέστηκε με μολύβι, με την ευχέρεια να απαλειφθεί με απλή γόμα, όμως ουδέποτε απαλείφθηκε, με αποτέλεσμα να καταστεί χρόνια και να επιφέρει ουσιαστική μεταβολή στο περιεχόμενο της και συγκεκριμένα ως προς την αξία των παρεχόμενων υπηρεσιών (μεταβολή θετικά-αυξητικά των αξιών και διαγραφή των ποσών του Φ.Π.Α.). Προς επίρρωση τούτων, η εν λόγω σημείωση/διόρθωση ουδόλως αποστερείτο εννόμων συνεπειών. Καίτοι δεν αλλοίωσε ούτε ματαίωσε την αποδεικτική ισχύ των φορολογικών στοιχείων, ωστόσο συνεπάγετο – διά της ακύρωσης της χρέωσης Φ.Π.Α. (με τη διαγραφή του επί των εκδιδόμενων στοιχείων) – τη μη υποχρέωση απόδοσης του σύμφωνα με το άρθρο 35 παρ. 2 του Ν. 2859/2000.

➤ Η επικαλούμενη καλή πίστη του εκδότη των φορολογικών στοιχείων ως προς τη συντελεσθείσα σημείωση-διόρθωση και η έλλειψη πρόθεσης παραπλάνησης οποιουδήποτε, αφενός δεν αποδεικνύεται, αφετέρου δεν είναι συναρτώμενη με το χαρακτηρισμό και τη συντέλεση της παράβασης της πλαστότητας καθώς και την επιμέτρηση του οικείου προστίμου, σύμφωνα με το αρ.πρωτ. 1017601/1185/23.4.2004/ΔΕ-Α' έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών.

Σε κάθε περίπτωση βάσει του άρθρου 18 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 απαγορεύονται οι παραπομπές στο περιθώριο των φορολογικών στοιχείων, ακόμη κι αν πρόκειται για σημείωση προς εσωτερική λογιστική χρήση.

➤ Η προσφεύγουσα, στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών που υπέβαλε για τα έτη 2008-2009 δήλωσε το Ν.Π.Δ.Δ. ως πελάτη της. Συγκεκριμένα για το έτος 2008 δήλωσε δύο στοιχεία, συνολικής αξίας 93.697,48 € (δη καθαρής αξίας προ της σημείωσης και διόρθωσης), ενώ

για το έτος 2009 δήλωσε ένα στοιχείο αξίας 111.500,00 € (δη τελικής αξίας, συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.). Διά της αντιφατικής αυτής αντιμετώπισης των συναλλαγών στο έτος 2008 και 2009 ως προς τη δήλωση της αξίας τους στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. δημιουργείται σύγχυση ως προς την τελικώς διαμορφούμενη αξία των συναλλαγών (συμπεριλαμβάνεται τελικώς ή όχι ο Φ.Π.Α.);, καθίσταται δυσχερής η διασταύρωση των δεδομένων και ουδόλως προκύπτει η έλλειψη πρόθεσης αλλοίωσης του περιεχομένου των στοιχείων, ως η προσφεύγουσα διατείνεται.

➤ Σε κάθε περίπτωση η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων «.....», εφόσον διαπίστωσε ότι είχε εγγράψει εσφαλμένως την καθαρή αξία των παρεχομένων υπηρεσιών επί των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθώς και ότι επίσης κακώς χρέωσε Φ.Π.Α., όφειλε να ακυρώσει τα εν λόγω αρχικά τιμολόγια διά της έκδοσης πιστωτικών τιμολογίων και να προβεί στην εκ νέου έκδοση ορθών στοιχείων.

• Ως προς τον (επιμέρους) ισχυρισμό περί επιτρεπτής και αποδεκτής διόρθωσης επί των φορολογικών στοιχείων, αν το διαγεγραμμένο κείμενο είναι ευχερώς αναγνώσιμο

Επειδή, το άρθρο 18 παρ. 1 εδάφιο α' του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζει – αρχικώς και γενικώς – ότι : *«Η καταχώρηση στα βιβλία και στοιχεία γίνεται χειρογράφως με μελάνη ή με χρήση Η/Υ ή με άλλη μηχανή...».*

Επειδή, η παρ. 3 του ανωτέρω άρθρου ορίζει ότι : *«Τα στοιχεία εκδίδονται χειρόγραφα με μελάνη ή με χρήση Η/Υ ή με άλλη μηχανή τουλάχιστον διπλότυπα ή σε όσα αντίτυπα ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, κατά περίπτωση, με χρήση χημικού χάρτη».*

Επειδή, η παρ. 1 εδάφιο β' του ανωτέρω άρθρου ορίζει – δευτερευόντως και ειδικώς, με τον γενικό κανόνα του πρώτου εδαφίου, που προβλέπει την χειρόγραφη καταχώρηση με μελάνη, να μην αναιρείται – ότι : *«Σε περίπτωση διόρθωσης ή διαγραφής το ποσό και το κείμενο που διορθώνεται ή διαγράφεται πρέπει να διαβάζεται με ευχέρεια».*

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Δημήτριο Παρ. Σταματόπουλο, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Εκδόσεις, Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα Νοέμβριος 2005, θέμα 43, σελ. 200), όλα τα φορολογικά στοιχεία (εκτός των δίπτυχων, τρίπτυχων) εκδίδονται με τη χρήση χημικού χάρτη (καρμπόν), μη επιτρεπόμενης της ιδιόγραφης συμπλήρωσης του πρωτοτύπου και των αντιτύπων.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 3879/95), η διά χειρός συμπλήρωση των αντιτύπων των στοιχείων δεν επιτρέπεται, καθώς οι διατάξεις προβλέπουν την έκδοση των (διπλότυπων κ.λ.π.) στοιχείων μόνο με τη χρήση χημικού χάρτη (καρμπόν).

Επειδή, όπως επίσης έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 256/71), δεν επιτρέπεται η καταχώρηση με κοινό μολύβι, γιατί είναι ευχερής η αλλοίωση των δεδομένων, επιφέροντας ανεπάρκεια των βιβλίων. (βλ. Δημήτριο Παρ. Σταματόπουλο, Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα, 2010, σελ. 626).

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμ. 1072854/570/22.8.2006 έγγραφο της Διοίκησης, σε περίπτωση λάθους αναγραφής σε φορολογικό παραστατικό, επιτρέπεται η διόρθωση των λανθασμένων στοιχείων, κατά τρόπο όμως που να διαβάζονται ευχερώς, και η αναγραφή των ορθών, χωρίς να ορίζεται μεν ο τρόπος διόρθωσης (χρήση χημικού χάρτη, μελάνη κλπ...), με την προϋπόθεση όμως ότι η διόρθωση αυτή γίνεται σε όλα τα αντίτυπα του στοιχείου (βλ. Ευθύμιο Κ. Σαίτη, Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων Ανάλυση και Ερμηνεία μέχρι και το Ν.3842/2010, εκδόσεις EPSILON, Αθήνα, 2011, σελ. 2896).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Η διαφιλονικούμενη σημείωση και διόρθωση, διενεργήθηκαν με μολύβι, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92, που θέτει ως γενική αρχή την χειρόγραφη καταχώρηση στα στοιχεία με μελάνη, τόσο την αρχική όσο και την συντελεσθείσα σε μεταγενέστερο χρόνο (υπό την έννοια της προσθήκης, της διαγραφής ή της διόρθωσης). Κατά συνέπεια, η ευχερής ανάγνωση της διορθωμένης εγγραφής ποσού ή κειμένου αποτελεί πρόσθετη και όχι τη μόνη προϋπόθεση της ορθής πραγματοποίησης διορθώσεων των φορολογικών στοιχείων.

Η καταχώρηση με μολύβι σε κάθε περίπτωση καθιστά πρόσφορη την – ανά πάσα στιγμή – αλλοίωση των δεδομένων.

➤ Η προπεριγραφείσα προσθήκη και διόρθωση τελέστηκε μόνο από την πλευρά του εκδότη επί του στελέχους των οικείων φορολογικών στοιχείων, και όχι επί των πρωτοτύπων που έλαβε ο αντισυμβαλλόμενος

• **Ως προς τον (επιμέρους) ισχυρισμό περί μη στοιχειοθέτησης νόθευσης, σε περίπτωση συγκατάθεσης των συναλλασσομένων για τη μεταγενέστερη μεταβολή**

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Γιώργο Δημήτρη, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ 187), σε κάθε περίπτωση δεν στοιχειοθετείται νόθευση, όταν για τη μεταγενέστερη μεταβολή έχει δοθεί η συγκατάθεση των συναλλασσομένων που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο (δηλαδή εκείνων που δικαιούνται να επικαλεστούν το περιεχόμενό του).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Ουδόλως προκύπτει από τα εκτιθέμενα, τόσο στην έκθεση ελέγχου, όσο και στην ενδικοφανή προσφυγή, πραγματικά περιστατικά η παροχή συγκατάθεσης από την πλευρά του λήπτη των

κρίσιμων φορολογικών στοιχείων ως προς τη συντελεσθείσα από τον εκδότη αυτών σημείωση και διόρθωση επί του στελέχους. Το ενημερώθηκε - διά σχετικής τηλεομοιοτυπίας (fax) αποσταλείσας από την «.....» την-2009 - ότι «τα τιμολόγια που εκδόθηκαν είναι με απαλλαγή Φ.Π.Α., σύμφωνα με το υπ'αρ.-2008 έγγραφο της Δ.Ο.Υ.», του εν λόγω εγγράφου συνημμένου, ενώ, σύμφωνα με την προσφεύγουσα, επακολούθησε και περαιτέρω επικοινωνία, διά της οποίας γνωστοποιήθηκε και η επίμαχη σημείωση.

Παρά ταύτα, το ανωτέρω Ν.Π.Δ.Δ. δεν προέβη σε καμία (θετική) ενέργεια ρητής εκδήλωσης αποδοχής, σύμφωνης γνώμης και συγκατάθεσης για τη διενεργηθείσα - εκ των υστέρων - απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. των ήδη ληφθέντων από αυτό τιμολογίων με αναγραφόμενη χρέωση Φ.Π.Α. καθώς και τις - εκ των υστέρων - προσθήκες/διορθώσεις από την εκδότρια των τιμολογίων επί του στελέχους αυτών.

Επιπροσθέτως σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να συναχθεί σιωπηρή συγκατάθεση από πλευράς του, ως τοιαύτη θα θεωρείτο, εάν προέβαινε και αυτό στην ίδια σημείωση και διόρθωση επί των πρωτοτύπων φορολογικών στοιχείων.

• Ως προς τον (επιμέρους) ισχυρισμό περί μη επιβολής προστίμου, στην περίπτωση διαπίστωσης τυπικών παραβάσεων

Επειδή, το άρθρο 5 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζει ότι : «*Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν: ... ζ) διαπιστώνονται παρατυπίες ή παραλείψεις που αποτελούν τυπικές παραβάσεις που δεν καταγράφονται σε αυτές που επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών ή δεν καθιστούν εξαιρετικά δυσχερείς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, εκτός εάν προηγούμενα έχει γίνει αποδεδειγμένα υπόδειξη από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο ή φορολογική αρχή για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ.*».

Επειδή, το άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 ορίζει ότι : «*Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας...*».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Η διαπιστωθείσα παράβαση της νόθευσης και ως εκ τούτου της πλαστότητας των κρίσιμων φορολογικών στοιχείων δεν αποτελεί τυπική παράβαση ως (απλή) παρατυπία του άρθρου 5 παρ. 5 περ. ζ του Ν.2523/1997, καθώς:

α) καταγράφεται μεταξύ αυτών που επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων, επισύροντας ανακρίβεια αυτών (άρθρο 30 παρ. 4 περ. γ. του Π.Δ. 186/1992,

β) παρόλο που δεν καθιστά εξαιρετικά δυσχερείς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, ακόμη κι αν αποδίδετο σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, σε κάθε περίπτωση προηγήθηκε αποδεδειγμένα – διά του υπ' αρ. πρωτ.-2008 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. – υπόδειξη από την κατά τόπον αρμόδια φορολογική αρχή για την μη επιβολή Φ.Π.Α. και, κατά συνέπεια, για την ορθή έκδοση των οικείων φορολογικών στοιχείων χωρίς τη χρέωση Φ.Π.Α..

• **Ως προς τον (επιμέρους) ισχυρισμό περί μη επιβολής προστίμου, στην περίπτωση συμμόρφωσης προς εγκύκλιο ή έγγραφη θέση Φορολογικής Διοίκησης**

Επειδή, το άρθρο 1 παρ. 8 του Ν.2523/1997 ορίζει ότι : «Πρόσθετος φόρος δεν επιβάλλεται εφόσον ο φορολογούμενος: α) ακολούθησε τις εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών ή έγγραφες θέσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση...».

Επειδή, νομολογιακά (ΣτΕ 3278/1992) έχει κριθεί ότι η επιβολή προστίμου σε φορολογούμενο, που συμμορφώθηκε προς εγκύκλιο της Φορολογικής Διοίκησης αντίκειται στις αρχές της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Η προσφεύγουσα, παρόλο που έλαβε την με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία-2008 σαφή απάντηση της Δ.Ο.Υ. (στα υποβληθέντα δικά της ερωτήματα) για υπαγωγή του εκτελεσθέντος προγράμματος στις απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.2859/2000, ουδόλως συμμορφώθηκε ως προς τον τρόπο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, εκδίδοντας σε μεταγενέστερη της ανωτέρω ημερομηνίας, ήτοι στις-2008,-2008 και-2009 τα Νο 1, 2 και 3 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών αντίστοιχα, με χρέωση Φ.Π.Α..

Η έκδοση του τρίτου τιμολογίου στις-2009, δη έξι και πλέον μήνες μετά την έγγραφη υπόδειξη της φορολογικής αρχής, με Φ.Π.Α., όχι μόνο ως συμμόρφωση δεν μπορεί να εκληφθεί, παρά μάλλον ως προκλητική αγνόηση και κώφευση.

• **Ως προς τον (επιμέρους) ισχυρισμό περί μη αποδοχής του ελεγκτικού ισχυρισμού περί ύπαρξης κινήτρου για τη μη απόδοση του Φ.Π.Α.**

Επειδή, από το Ν. 2523/97 «Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων» έχει θεσπιστεί το αντικειμενικό σύστημα επιβολής φορολογικών κυρώσεων, δηλαδή για κάθε παράβαση είναι καθορισμένο το ακριβές ύψος του προστίμου που αντιστοιχεί σε αυτήν και η Φορολογική Αρχή δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, της ύπαρξης και του βαθμού υπαιτιότητας του υπόχρεου (ΣτΕ 3768/2008).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Η προσφεύγουσα, παρά τη σαφή υπόδειξη της Δ.Ο.Υ. περί απαλλαγής των σχετικών υπηρεσιών από τον Φ.Π.Α., ουδόλως συμμορφώθηκε, επιμένοντας, ακόμη και έξι μήνες μετά την λήψη του σχετικού εγγράφου της φορολογικής αρχής, να χρεώνει Φ.Π.Α. στα εκδοθέντα προς το φορολογικά στοιχεία.
- Στα βιβλία της προσφεύγουσας, οι σχετικές υπηρεσίες συγκαταλέχθηκαν στις απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. πράξεις.
- Στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. έτους 2009 δηλώθηκε το σύνολο της αξίας του οικείου φορολογικού στοιχείου, δη 111.500,00 €, ως καθαρής αξίας (καίτοι στην αξία αυτή συμπεριλαμβάνετο βάσει του πρωτοτύπου φορολογικού στοιχείου και ο αναλογούν Φ.Π.Α.
- Η αστική εταιρία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν υπέβαλε δηλώσεις Φ.Π.Α. (περιοδικές ή εκκαθαριστικές) ώστε να αποδώσει το φόρο που η ίδια χρέωσε, ως όφειλε σύμφωνα με το άρθρο 35 παρ. 1 & 2 του Ν. 2859/2000 αλλά και το κεφάλαιο V παρ. 3 της ΠΟΛ. 1142/15-10-2010 «περί απαλλαγής (από τον Φ.Π.Α.) ορισμένων υπηρεσιών στο τομέα της κοινωνικής πρόνοιας».
- Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, η μη απόδοση του Φ.Π.Α. μπορεί να θεωρηθεί ευλόγως και κατά την κρίση του μέσου επιμελή και συνετού ανθρώπου ως κίνητρο για τη διενέργεια των ως άνω περιγραφόμενων επιλήψιμων σημειώσεων και διορθώσεων.
- Τόσο στην περίπτωση της αποδοχής - ως κινήτρου - την αποφυγής απόδοσης του Φ.Π.Α., όσο και στην αντίθετη περίπτωση υιοθέτησης της άποψης της εκ παραδρομής έκδοσης των επίμαχων στοιχείων με χρέωση Φ.Π.Α. και της καλής πίστης του εκδότη, στοιχειοθετείται η αντικειμενική υπόσταση της παράβασης της έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων κατά το άρθρο 19 παρ 3 του Ν. 2523/1997, που επισύρει το αντικειμενικώς και επακριβώς καθορισθέν πρόστιμο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β του Ν.2523/1997. Εφόσον διαπιστώθηκε η συντέλεση της συγκεκριμένης παράβασης, η επιβολή του παραπάνω προστίμου δεν επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια της διοίκησης, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια για αυτήν. Κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή λειτούργησε στο πλαίσιο της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης.

Η μη αποδοχή του ισχυρισμού του ελέγχου περί ύπαρξης κινήτρου μη απόδοσης Φ.Π.Α. θα συνεισέφερε μόνον σε αποκατάσταση ηθικής βλάβης και καλής φήμης της αστικής εταιρίας μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

- **Ως προς τον (επιμέρους) ισχυρισμό περί μη επιβεβαίωσης της πλαστότητας των επίμαχων τιμολογίων από τις αρμόδιες Διευθύνσεις του Υπουργείου Οικονομικών**

Επειδή, το άρθρο 9 παρ. 4 του Ν.4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι :
«Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής

Διοίκησης σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση, εκτός από τις περιπτώσεις, στις οποίες αυτό προβλέπεται στον Κώδικα».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ελέγχου της «.....», Δ.Ο.Υ., με τα υπ' αρ. πρωτ.-2014,-2014 και-2015 έγγραφά της προς το Υπουργείο Οικονομικών και συγκεκριμένα τις Διευθύνσεις Ελέγχων, Βιβλίων και Στοιχείων, Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας (Αυτοτελές τμήμα Β' Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών Κ.Φ.Α.Σ.) αντίστοιχα υπέβαλε ερώτημα περί πλαστότητας ή μη των επίμαχων Τ.Π.Υ. βάσει του άρθρου 19 παρ. 3 του Ν.2523/97.

Αναταποκρινόμενη η Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου, με το υπ' αρ. πρωτ.2014 έγγραφό της, απάντησε ότι η ανωτέρω διερεύνηση αποτελεί θέμα της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, μη επιβεβαιώνοντας μεν την ορθότητα του συμπεράσματος περί πλαστότητας των επίμαχων στοιχείων, αλλά ούτε αποκλείοντάς την.

Από τις δύο έτερες υπηρεσίες Υπουργείου Οικονομικών, έως την ημερομηνία υποβολής των εγγραφών απόψεών της Δ.Ο.Υ. ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (.....-2015) δεν δόθηκε απάντηση και δεν διατυπώθηκε καμία θέση.

➤ Η Υπηρεσία μας απέστειλε στο Ζ' Τμήμα Κ.Φ.Α.Σ. της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών το υπ' αριθ. πρωτ.-2015 έγγραφο, εκθέτοντας τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης και ζητώντας διευκρινίσεις ως προς τη στοιχειοθέτηση ή μη – στην προκειμένη περίπτωση – της παράβασης που προβλέπεται στο άρθρο 19 παρ. 3 του Ν. 2523/ 97 της νόθευσης και ως εκ τούτου έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων.

Έως την ημέρα σύνταξης και υπογραφής της παρούσας απόφασης, η Υπηρεσία μας δεν έλαβε απάντηση από την ως άνω υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών.

• **Ως προς τον (επιμέρους) ισχυρισμό περί εξόφλησης των Τ.Π.Υ. καθ' όλα νομίμως και κανονικώς**

Επειδή, το άρθρο 18 παρ. 2 περ. 2 του Π.Δ. 186/92, ως ίσχυε, όριζε ότι : «*Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγγραμμη επιταγή*».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Και τα τρία Τ.Π.Υ. (το Νο-2008,-2008,-2009) εξοφλήθηκαν από τον λήπτη τους (.....) δυνάμει τραπεζικών επιταγών της Τραπέζης, συγκεκριμένα διά των υπ' αρ. &, υπ'αρ. και υπ'αρ. αντίστοιχα τραπεζικών επιταγών της

Τραπεζής, δη κατά την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

➤ Η τήρηση της νόμιμης διαδικασίας ως προς την εξόφληση των Τ.Π.Υ., καίτοι φέρει αποδεικτική της πραγματοποίησης των συναλλαγών ισχύ, δεν επάγεται και την νομότυπη έκδοση των οικείων φορολογικών στοιχείων, ούτε αναιρεί στοιχειοθέτηση της παράβασης της νόθευσης και ως εκ τούτου έκδοσης πλαστών στοιχείων.

- **Ως προς τον (επιμέρους) ισχυρισμό περί επιτυχούς ολοκλήρωσης και άρτιας εκτέλεσης του έργου της Προγραμματικής Σύμβασης**

Επειδή, η εκπλήρωση των συμβατικών υποχρεώσεων από την προσφεύγουσα δεν επιδρά στην πλήρωση της αντικειμενικής υπόστασης της φορολογικής παράβασης του άρθρου 19 παρ. 3 του Ν. 2523/97.

- **Ως προς τον (επιμέρους) ισχυρισμό περί διαχειριστικής επάρκειας του φορέα**

Επειδή, η διαχειριστική επάρκεια της αστικής εταιρίας μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα είναι στοιχείο αδιάφορο, ασυναφές, αναιτιώδες και αλυσιτελώς προβαλλόμενο ως προς την στοιχειοθέτηση της ανωτέρω φορολογικής παράβασης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράνομου και εσφαλμένου συμπεράσματος περί πλαστότητας των εκδοθέντων Τ.Π.Υ. απορρίπτεται ως ατεκμηρίωτος, ασύστατος, αυθαίρετος και ουσιαστικά αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της παραπάνω **ενδικοφανούς προσφυγής** ως προς τις-2015 και-2015 πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους **1/1-31/12/2008 και 1/1-31/12/2009** αντίστοιχα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρήση : 1/1-31/12/2008

Πρόστιμο άρθρου 5 § 10 β' Ν. 2523/97 (βάσει της υπ'αρ.-2015 πράξης)	187.394,96€
---	--------------------

Χρήση : 1/1-31/12/2009

Πρόστιμο άρθρου 5 § 10 β' Ν. 2523/97 (βάσει της υπ'αρ.-2015 πράξης)	187.394,96€
---	--------------------

**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).