



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

Καλλιθέα 09/03/2015

Αριθμός απόφασης: 908

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9563608

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Εισόδημα		0,00 €
2				Κ.Β.Σ.		21.883,21 €
3				Πρόστιμο εισοδήματος		150,00 €

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Των στην ανωτέρω παράγραφο 3 πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις απόοικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

α) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους διαπιστώθηκε διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ποσού 2.179,76 € και δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή.

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. βάσει της από εκθέσεως επανελέγχου Εισοδήματος της υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων **ζήτησε, και έλαβε και καταχώρησε επτά (7) εικονικά στοιχεία** εκδόσεως της «.....» με Α.Φ.Μ., τα οποία **κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο, όπως αναλύονται στις διατάξεις του αρθρ.19 παρ.4 του Ν.2523/97** και για το λόγο αυτό ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία της επιχείρησης για τη χρήση ως ανεπαρκή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν. 2238/94.

β) Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 21.883,21 € για τη διαχειριστική περίοδο λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων : 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4γ' του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§§1, 2, 3 και 4 του Ν.2523/97, που επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 §§1, 2, 4 και 10 περ. β', 9§§1 και 2 και 21§ 2 του Ν.2523/97 και του άρθρ. 40 του Ν. 3220/2004.

Η παράβαση αφορά τη λήψη **επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο** (Τ. – Δ.Α.) εκδόσεως της «.....» με Α.Φ.Μ., από τα οποία ένα (1) αξίας κάτω των 880 € ήτοι καθαρή αξία 490,10 € πλέον Φ.Π.Α. 88,22 € ήτοι συνολικής αξίας 578,32 € καθώς και έξι (6) **εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο** (Τ. – Δ.Α.) άνω των 880 €, καθαρής αξίας 13.093,21 € πλέον Φ.Π.Α. 2.356,78 € ήτοι συνολικής αξίας 15.449,99€.

γ) Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 150,00 € για τη διαχειριστική περίοδο λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου : 62 § 5 του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.2523/97 και των άρθρ. 54, 62 & 66 του Ν.4174/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Τα επίδικα τιμολόγια είναι πραγματικά και όχι εικονικά διότι η εταιρία «.....» με Α.Φ.Μ., είναι ο μοναδικός προμηθευτής μου,
- 2) Το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρους για τη χρήση έχει υποπέσει σε παραγραφή,
- 3) Τα επίδικα τιμολόγια δεν θα πρέπει να θεωρηθούν εικονικά και αποδεικνύεται η καλή μου πίστη κατά την διενέργεια των επίδικων συναλλαγών
- 4) Αναιτιολόγητες η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος καθώς και η προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. και οι

- 5) Η επιβολή του πρόσθετου φόρου κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2523/1997 δεν είναι νόμιμη, ενόψει της αντιθέσεως των εφαρμοσθεισών διατάξεων στη διάταξη του άρθρου 25 παρ.1 του Συντάγματος.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται **είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.** Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, **πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή** (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 1 εδάφ. α' του Ν. 2523/97 δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση να αποκρύψει φορολογητέα ύλη και να αποφύγει την πληρωμή φόρου αλλά αρκεί η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ του Π.Ε.Κ., η οποία διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ.με το με αρ. πρωτ.έγγραφο της Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι: η φερόμενη εκδóτρια «.....» με Α.Φ.Μ., των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ουδέποτε πραγματοποίησε τις πωλήσεις που αναφέρονται στα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία. Με δεδομένο ότι το σύνολο των αγορών είναι εικονικές ο έλεγχος κρίνει ότι και οι **πωλήσεις της ελεγχόμενης** όπως εμφανίζονται στις συνημμένες καταστάσεις πωλήσεων ανά έτος και ανά πελάτη **είναι εικονικές :**

- Επειδή από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα εμπορεύματα ακατέργαστου χρυσού και αργύρου που φαίνεται να προμηθεύεται η «.....» με Α.Φ.Μ., από τις επιχειρήσεις **καλύπτουν σχεδόν στο σύνολο τους τις αγορές που φέρεται ότι πραγματοποίησε** και άρα δεν υφίστανται εμπορεύματα προς πώληση.
- Επειδή ο μοναδικός εταίρος της «.....» με Α.Φ.Μ., με ΑΤ και ΑΦΜ κατοίκου Θεσσαλονίκη, είναι **γνώστης ή έπρεπε να γνωρίζει ότι ήταν συνεργός σε μία απάτη με δεδομένο ότι πριν την σύσταση και λειτουργία της ελεγχόμενης Μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε. την, είχε πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών ως ατομική επιχείρηση την, με το ίδιο αντικείμενο εργασιών (εμπορία πολυτίμων μετάλλων) και είχε εντοπισθεί από τις φορολογικές αρχές ως λήπτης εικονικών τιμολογίων πάλι από «εξαφανισμένους» εμπόρους, προβαίνοντας σε διακοπή εργασιών της**

ατομικής την για τον λόγο αυτό.

Σύμφωνα με τις απόεκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Κ.Β.Σ. της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία πραγματοποιήθηκαν, πλην όμως από άλλο πρόσωπο και όχι από τον φερόμενο ως εκδότη αυτών, για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρονται στην έκθεση και αποδεικνύουν την εικονικότητα των συναλλαγών ως προς το πρόσωπο του εκδότη .

Επομένως η φορολογική αρχή απέδειξε με τρόπο αδιαμφισβήτητο ότι ο εκδότης των επίδικων τιμολογίων είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τελούσε καλή τη πίστη δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως αβάσιμος .

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 11 Ν. 3513/2006 (ΦΕΚ Α' 265) ορίζεται ότι « Με το άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (ΦΕΚ Α' 265) που αναφέρεται στην παράταση των προθεσμιών παραγραφής, προβλέπεται ότι οι προθεσμίες παραγραφής για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που λήγουν στις 31/12/2006 και 31/12/2007 παρατείνονται μέχρι 31/12/2008, δηλαδή για δύο και ένα έτη αντίστοιχα από τη λήξη τους.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 29 του Ν. 3697/2008(ΦΕΚ Α'194) ορίζεται ότι « Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 10 του Ν. 3790/09(ΦΕΚ Α'143) ορίζεται ότι «Με το άρθ. 10 του ν. 3790/09(ΦΕΚ Α' 143) παρατάθηκαν μέχρι 30/6/2010 οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν την 31/12/2009. Έτσι, μεταξύ άλλων, παρατάθηκε η παραγραφή των χρήσεων 2000, 2001 και 2002, καθώς και της χρήσης 2003, για έξι μήνες και πλέον όλες αυτές οι χρήσεις παραγράφονται την 30/6/2010.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 82 του Ν. 3842/2010 /09(ΦΕΚ 58/ 2010) ορίζεται ότι «Με το άρθ. 82 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ_58/ 2010) Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2010.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ 7 Ν. 3888/2010) (ΦΕΚ 175^Α) ορίζεται ότι «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2011.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ 2 Ν. 4002/2011 (ΦΕΚ 180Α) ορίζεται ότι «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1. 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 σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 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 ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και
β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος **ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013** εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης. ».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 § 4 περ. β του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «**4.** 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 ενάσκησή 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 σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 11 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων,» , προϊσχύουσες 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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος "Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου" και "συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια

βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους” ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: “ Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.”

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

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: “ Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν’ αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας.” Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα μέτρα που λαμβάνει η Διοίκηση σε βάρος του είναι αντίθετα με το άρθρο 25 του Συντάγματος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόεκθέσεις ελέγχου ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ και ΚΒΣ, από την ελέγκτρια, υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Παρόλα αυτά και παρά το γεγονός ότι δεν το αναφέρει ο προσφεύγων ως λόγο επί της ενδικοφανούς προσφυγής, πρέπει για λόγους χρηστής διοίκησης η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου να τροποποιηθεί ως προς το καταλογιζόμενο ποσό, καθώς το καταλογιζόμενο ποσό έχει υπολογισθεί λανθασμένα ως κάτωθι:

α) τη λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο (Τ. – Δ.Α.) εκδόσεως της «.....» με Α.Φ.Μ., κάτω των 880 € ήτοι καθαρή αξία 490,10 € πλέον Φ.Π.Α. 88,22 € ήτοι συνολικής αξίας 578,32 € υπολογισμός προστίμου
(15 X 586) 8.790,00€, και

β) έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο (Τ. – Δ.Α.) άνω των 880 €, καθαρής αξίας 13.093,21 € πλέον Φ.Π.Α. 2.356,78 € ήτοι συνολικής αξίας 15.449,99€ υπολογισμός προστίμου (13.093,21 € X 2 X 50%) 13.093,21 € και συνολικού ποσού προστίμου (8.790,00 € + 13.093,21 €) 21.883,21€.

Ο ορθός υπολογισμός έχει ως κάτωθι:

α) τη λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο (Τ. – Δ.Α.) εκδόσεως της «.....» με Α.Φ.Μ., κάτω των 880 € ήτοι καθαρή αξία 490,10 € πλέον Φ.Π.Α. 88,22 € ήτοι συνολικής αξίας 578,32 € υπολογισμός προστίμου
(1X586,00 €) 586,00 € και

β) έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο (Τ. – Δ.Α.) άνω των 880 €, καθαρής αξίας 13.093,21 € πλέον Φ.Π.Α. 2.356,78 € ήτοι συνολικής αξίας 15.449,99€ υπολογισμός προστίμου (13.093,21 € X 2 X 50%) 13.093,21 € και συνολικού ποσού προστίμου (586,00 € + 13.093,21 €) 13.679,21 €.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της απόκαι με αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του,
Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα:

Α) Την απόρριψη αυτής και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος
1				Εισόδημα	
2				Πρόστιμο εισοδήματος	

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό της πράξης με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό της πράξης με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/97 συνολικού ποσού **150,00 €**.

Β) Την αποδοχή αυτής ως προς το ύψος του προστίμου της α΄ περίπτωσης στο ποσό των 586,00€ και την απόρριψη ως προς την β΄ περίπτωση (ποσού 13.093,21€).

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος
1				Κ.Β.Σ.	

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό της πράξης με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο άρθρου 5 ν. 2523/97 συνολικού ποσού $(1 \times 586) + (13.093,21 \times 2 \times 50\%) =$ **13.679,21€**.

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).