



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 28/11/2014

Αριθμός απόφασης:3863

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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦ Μ, κατοίκου οδός κατά της υπ' αρ. Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2007 της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, Αφ Μ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ. προσβαλλόμενη Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/1992) του Προϊσταμένου της ... Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 33.300,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 2007 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 10 β του Ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 § 1, 18 §§ 1,2,9, 30 § 4, 7 του Π.Δ. 186/1992 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 1 & 4 του Ν. 2523/1997.

Η παράβαση αφορά, τη λήψη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, εκδόσεως του με ΑΦΜ, αξίας εκάστου άνω των 880,00 € και συνολικής καθαρής αξίας 16.650,00 € πλέον φπα 3.163,50 €, ήτοι συνολικής αξίας 19.813,50 €

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) το δικαίωμα του Δημοσίου να προβεί σε έλεγχο και να επιβάλλει πρόστιμο στη περαιωθείσα χρήση 2007 έχει παραγραφεί, και ως εκ τούτου, η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη ως νομικώς πλημμελής.

2) η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης είναι ακυρωτέα, λόγω αντίθεσης με το άρθρο 9 § 4 του ν. 3888/2010, παραβιάζει την δικαιολογημένη εμπιστοσύνη της επιχείρησης έναντι της Διοίκησης, καθώς ένας από τους λόγους που την οδήγησαν να περαιώσει σύμφωνα με τον Ν. 3888/2010 ήταν το δικαίωμα που ύα αποκτούσε και στη πρόβλεψη αυτή.

3) η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί ως νομικώς πλημμελής και ως πλημμελώς αιτιολογημένη.

4) η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί ως νομικώς πλημμελής καθότι δεν έγιναν νομίμως οι επιδόσεις

5) η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα ως αντιβαίνουσα στο άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος, 6 ΕΣΔΑ και 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013

6) η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα διότι επεβλήθη ένα ενιαίο πρόστιμο.

7) δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα των συναλλαγών και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα.

8) η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα διότι έπρεπε να εφαρμοστούν οι επιεικέστερες διατάξεις ως προς την επιβολή τού προστίμου (άρθρο 55 ν. 4174 /2013) και όχι οι διατάξεις του ν. 2523/1997.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου οι χρήσεις 2005 έως και 2008 για την προσφεύγουσα είχαν περαιωθεί οριστικά, με την Αποδοχή του υπ' αριθμ. ειδικού εκκαθαριστικού σημειώματος Ν.3888/2010, όπως προκύπτει από τη με ημερομηνία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ & ΚΦΑΣ, της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, αιτία ελέγχου για την προσφεύγουσα, ήταν το υπ'αριθμ. Δελτίο Πληροφοριών του (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ.), με βάση το οποίο συντάχθηκε η από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ & ΚΦΑΣ (εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 περί ΚΒΣ και ν. 4093/2012) της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, η οποία εκδόθηκε στις, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994.

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 § 4 του ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1147/27-10-2010 " 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.

Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της περίπτωσης β του άρθρου 13 του Ν. 3888/2010 για την αντιμετώπιση διαδικαστικών ζητημάτων που σχετίζονται με την έκδοση των κατά τα ανωτέρω συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, εκδόθηκε η ΠΟΛ 1019/28-01-2011 απόφαση Υπ. Οικονομικών, βάσει της οποίας,

§8. Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησης του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ.1138/11.10.2010. Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του. Σε περίπτωση που τα ως άνω επιβαρυντικά στοιχεία αφορούν οικονομικό έτος αρμοδιότητας άλλης Δ.Ο.Υ., η Δ.Ο.Υ. αυτή διαβιβάζει τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία μαζί με την τυχόν συνταχθείσα από άλλη υπηρεσία σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, η οποία εφόσον δεν υφίσταται σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. συντάσσει την έκθεση αυτή στο πλαίσιο διενεργούμενου σχετικού ελέγχου Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις για τις προκύπτουσες παραβάσεις και εκδίδει τις οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, για τις οποίες περαιτέρω έχουν επίσης εφαρμογή τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια. Τα ανωτέρω οριζόμενα ως προς την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, έχουν εφαρμογή και για τις τυχόν παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα αναφερόμενα στα προηγούμενα εδάφια επιβαρυντικά στοιχεία και δεν περιλαμβάνονται σε αυτές που αναφέρονται στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του ν. 3888/2010. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον από τα ανωτέρω επιβαρυντικά στοιχεία δεν προκύπτουν άλλες παραβάσεις από αυτές που αναφέρονται στις ως άνω παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του ν. 3888/2010 ή άλλοι επιβαρυντικοί λόγοι ώστε να εκδοθεί Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η επίλυση της διαφοράς διενεργείται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου μαζί με την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., διαφορετικά έχουν πλέον εφαρμογή οι ισχύουσες διατάξεις.

§9. Σε περίπτωση που μετά την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος προκύψουν για τα οικονομικά έτη για τα οποία το Σημείωμα αυτό έγινε αποδεκτό επιπλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, εκδίδεται εκ νέου Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, εφαρμοζόμενων ανάλογα και στην περίπτωση αυτή των οριζόμενων στις προηγούμενες παραγράφους της παρούσας.

§10. Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Επί αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος για ορισμένα μόνο από τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα προαναφερόμενα επιβαρυντικά στοιχεία, με τους όρους και τους περιορισμούς των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 5 του ν. 3888/2010, τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν ανάλογη εφαρμογή για τα οικονομικά έτη για τα οποία το παραπάνω Σημείωμα δεν γίνεται αποδεκτό. Στις περιπτώσεις των προηγούμενων εδαφίων, σε ότι αφορά τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. που εκδίδονται και κοινοποιούνται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 της παρούσας, έχουν επίσης εφαρμογή ως προς τις περαιτέρω διαδικασίες οι ισχύουσες διατάξεις.

§11. Εφόσον επί περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου προκύψουν για τα ίδια οικονομικά έτη επί πλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, έχουν πλέον υποχρεωτικά εφαρμογή για τα έτη και τα στοιχεία αυτά οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, εκδιδόμενων στο πλαίσιο αυτό σε κάθε περίπτωση και των αποφάσεων επιβολής προστίμου που αφορούν τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία.

§12. Η έκδοση των κατά τα ανωτέρω Συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων θα ξεκινήσει ένα (1) μήνα μετά από την καταληκτική ημερομηνία αποδοχής Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων περαίωσης του ν. 3888/2010.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, τα στοιχεία που αναφερόταν στο υπ'αριθμ. Δελτίο Πληροφοριών του, έπρεπε να ληφθούν ως νέα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την περαίωση της χρήσης αυτής διότι όπως πιο πάνω αναφέραμε, η χρήση 2007 ήταν περαιωμένη σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 3888/2010, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. βάσει των νέων αυτών στοιχείων, εξέδωσε εκτός από το συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Ν. 3888/2010, βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 § 4 Ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/28-01-2011 απόφασης Υπ. Οικονομικών, και την προσβαλλόμενη απόφαση Επιβολής Προστίμου, τα οποία ορθώς κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα.

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης είναι αντίθετη με το άρθρο 9 § 4 του ν. 3888/2010, και παραβιάζει την δικαιολογημένη εμπιστοσύνη της επιχείρησης έναντι της Διοίκησης, **τυγχάνει αβάσιμος και μη αποδεκτός.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 § 5 του ν. 2523/1997, οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, οι προθεσμίες παραγραφής για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, της διαχειριστικής περιόδου 2007 λήγει την 31.12.2012, η προθεσμία αυτή, παρατείνεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των κάτωθι νόμων:

α) **N.4098/2012**, άρθρο **2**, 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**.

β) N. 4141/2013, άρθρο **37§5**, " Ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις , για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων , παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31-12-2013 και μετά ".

γ) N. 4203/2013 άρθρο **22**, οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου που λήγουν στις 31-12-2013, παρατείνονται κατά δύο έτη από την λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α).β) " για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά την δημοσίευση ή θα εκδοθούν μέχρι 31-12-2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων δεν είχε παραγραφεί και ο σχετικός λόγος της προσφυγής είναι **αβάσιμος**.

Επειδή σύμφωνα με την περίπτωση γ' παρ. 1 του άρθρου 67^Α του Ν. 2238/1994 «Οι υποκείμενοι σε φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 & 101 του Κ.Φ.Ε. μπορούν να υπαχθούν σε τακτικό ή προσωρινό έλεγχο....., με βάση γ)..... τις εκθέσεις ελέγχου Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών». Ορθώς λοιπόν, η Δ.Ο.Υ., συνέταξε την από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, βασιζόμενη στα πορίσματα εκθέσεων ελέγχων άλλων υπηρεσιών που αφορούν τις εκδότες επιχειρήσεις, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος.

Εξάλλου δύναται και μόνη η έκθεση του ΣΔΟΕ να αποτελέσει το νόμιμο έρεισμα της περί επιβολής προστίμου πράξης του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. χωρίς να απαιτείται η σύνταξη από τον τελευταίο αυτόν άλλης χωριστής έκθεσης ελέγχου ενώ εξάλλου αυτή καθ' αυτή η έκδοση της απόφασης περί επιβολής προστίμου από τον ως άνω Προϊστάμενο σημαίνει την πλήρη αποδοχή των πορισμάτων της συνταχθείσας έκθεσης χωρίς να χρειάζεται ιδιαίτερη και ρητή αναφορά προς τούτο (ΣτΕ 4503/1995, 4783/1996).

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας 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 έκδοση 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, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (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 έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης δεν είναι αόριστη και εντελώς ανεπαρκής.

Επειδή από την οικεία έκθεση ελέγχου συνάγεται πλήρης και βέβαια πεποίθηση ως προς την διάπραξη και την βαρύτητα των παραβάσεων περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η φορολογική αρχή κατά την

έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμων ΚΒΣ, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγησε τα επίδικα ποσά φόρων σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή στη προσβαλλόμενη πράξη δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία και ως εκ τούτου ακυρωτέα και εξ αυτού του λόγου, έλλειψη προσήκουσας αιτιολογίας, πρέπει να ακυρωθεί, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, διότι στην οικεία έκθεση ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου οι Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013 §1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

§2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά,....., ή

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας του εν λόγω προσώπου ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο.

§5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) εργάσιμων ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΔΔ 1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους ανυποτρόσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξούσιους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις.

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διήμερευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΔΔ 2. Αν εκείνος στον οποίο πρόκειται να γίνει η επίδοση είναι, κατά το χρόνο της επίδοσης, άγνωστης διαμονής, τότε αυτή γίνεται, όταν δεν υπάρχει αντίκλητος, στον δήμαρχο ή τον πρόεδρο της κοινότητας της τελευταίας γνωστής κατοικίας ή διαμονής του, ενώ, αν δεν υπάρχει γνωστή κατοικία ή διαμονή, στον δήμαρχο ή τον πρόεδρο της κοινότητας της έδρας της αρχής που εξέδωσε την πράξη.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 του ΚΔΔ 1. Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση:

«α) αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή» β)

2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, του επιδοτέου εγγράφου στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού

καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.

Επειδή, τόσο η προσφεύγουσα όσο και ο διαχειριστής είχαν δηλώσει ως έδρα της προσφεύγουσας και ως κατοικία αντίστοιχα, την οδό στο, και δεν υπεβλήθη καμία σχετική δήλωσης μεταβολής της έδρας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., τόσο εκ μέρους της προσφεύγουσας όσο και εκ μέρους του διαχειριστή, ορθώς η Δ.Ο.Υ , κοινοποίησε νόμιμα όλα τα σχετικά έγγραφα στην ανωτέρω διεύθυνση, όπως προκύπτει από τα αποδεικτικά κοινοποίησης ή θυροκόλλησης βάσει των διατάξεων του άρθρου 5§2β του Ν. 4174/2013 και 55 του ΚΔΔ αντίστοιχα.

Επειδή, για την κοινοποίηση των εγγράφων λόγω διακοπής των εργασιών της προσφεύγουσας, εξαντλήθηκε κάθε μέσον, και ο διαχειριστής της προσφεύγουσας αναζητήθηκε με κάθε πρόσφορο τρόπο, πλην όμως δεν ανευρέθη και επειδή, τα διάφορα έγγραφα της Δ.Ο.Υ. επεστράφησαν με την ένδειξη «άγνωστος & αζήτητος», ορθώς βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 του ΚΔΔ, η κοινοποίηση των εγγράφων έγινε νόμιμα και στο Δήμο

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία προσέφυγε και μάλιστα εμπρόθεσμα, αποδεικνύει καταφανώς ότι ήταν ενήμερη για τις κοινοποιηθείσες πράξεις της Διοίκησης, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της ότι οι επιδόσεις των διάφορων πράξεων της Διοίκησης δεν ήταν νόμιμες, δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί. Το γεγονός αυτό ενισχύεται και καταδεικνύει ότι δεν έχει επέλθει μεταβολή έδρας, ακόμη μέχρι και σήμερα, και από τη δηλωθείσα διεύθυνση επί του σώματος της ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία είναι η ίδια με τη ήδη δηλωθείσα διεύθυνση, ήτοι στο

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ. 20 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «...Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Η νομολογία του ΣτΕ εισήγαγε έναν δεύτερο περιορισμό στο δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, που αφορά, πρωτίτως, στη δικονομική διάσταση του εν λόγω ουσιώδους τύπου της διοικητικής πράξης. Ο ακυρωτικός δικαστής μετέφερε στο πεδίο της προηγούμενης ακρόασης τη νομική κατασκευή της αλυσιτέλειας, κατά την οποία όταν διοικητική πράξη εκδίδεται κατά δέσμια αρμοδιότητα και βαρύνεται με τυπικές πλημμέλειες, όπως η αναρμοδιότητα ή η κακή σύνθεση ή συγκρότηση του διοικητικού οργάνου που την εξέδωσε, δεν ακυρώνεται γι' αυτούς τους τυπικούς λόγους εφόσον δεν αμφισβητούνται τα πραγματικά περιστατικά και η πράξη είναι νόμιμη κατά το περιεχόμενο της (ΣτΕ Ολ 530/2003). Με άλλα λόγια, με σκοπό τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της διοικητικής διαδικασίας και την προάσπιση της αρχής της ασφάλειας δικαίου, παρέλκει η εξέταση, βάσιμου κατά τ' άλλα, τυπικού λόγου ακύρωσης ως αλυσιτελούς, αφού η προσβαλλόμενη πράξη έχει το μοναδικό, επιτρεπόμενο από τον νόμο περιεχόμενο, ενώ δεν αμφισβητούνται (ή δεν μπορούν να αμφισβητηθούν) τα πραγματικά περιστατικά που οδήγησαν στην έκδοση της. Το έρεισμα αυτής της κατασκευής μπορεί να εντοπιστεί στην αδυναμία βελτίωσης της έννομης θέσης του αιτούντος μέσω της ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης αφού η νέα, μετά την ακύρωση, πράξη θα έχει το ίδιο ακριβώς περιεχόμενο με την ακυρωθείσα.

Αναφορικά με την προηγούμενη ακρόαση του διοικούμενου, το ΣτΕ έχει κρίνει ότι εφόσον ο αιτών την ακύρωση διοικητικής πράξης λόγω μη κλήσης του σε ακρόαση δεν προβάλλει στοιχεία που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που διαμόρφωσε η τελικώς εκδοθείσα πράξη, αναφέροντας τους σχετικούς ισχυρισμούς στο εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο, ο σχετικός λόγος ακύρωσης απορρίπτεται ως αλυσιτελής (ΣτΕ Ολ 4447/2012, 3382/2010). Σε πολλές αποφάσεις του ΣτΕ, που

συγκροτούν, πλέον, πάγια νομολογία, γίνεται δεκτό ότι το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης «αργεί» όταν το διοικητικό μέτρο σε βάρος του διοικούμενου δεν συνδέεται, κατά το ουσιαστικό δίκαιο, με την υποκειμενική συμπεριφορά του διοικούμενου αλλά λαμβάνεται βάσει «αντικειμενικών δεδομένων» (ΣτΕ 1685/2013, 1505/2010,, 44/2010, 4254/2009). Με άλλα λόγια, στις περιπτώσεις που ο διοικούμενος δεν μπορεί να επηρεάσει την έκβαση της διοικητικής διαδικασίας με την προβολή ισχυρισμών σχετικών με την υποκειμενική του συμπεριφορά, οι οποίοι θα μπορούσαν να ανατρέψουν το αποτέλεσμα της, η διοίκηση δεν είναι υποχρεωμένη να τον ακούσει πριν την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης, αφού το περιεχόμενο της «υπαγορεύεται» κατ' ουσίαν από τον νόμο. Πρόκειται, κατ' ουσίαν, για περιπτώσεις αντίστοιχες με την έκδοση πράξης κατά δέσμια αρμοδιότητα από τη διοίκηση, στις οποίες μπορεί να ελεγχθεί μόνον η συνδρομή των νόμιμων, αντικειμενικών προϋποθέσεων που θέτει η οικεία διάταξη και όχι το περιθώριο εκτίμησης της διοίκησης, με αποτέλεσμα να περιορίζεται (ή ακριβέστερα να εκλείπει) και σε αυτές η υποχρέωση της διοίκησης να ακούσει τον διοικούμενο πριν την έκδοση της, δυσμενούς γι' αυτόν, πράξης (βλ. ΣτΕ 715/2012).

Μάλιστα, το Ανώτατο Ακυρωτικό έχει δεχθεί, σε μια μάλλον προβληματική, ενόψει και του άρθρου 6 παρ. 4 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, συλλογιστική, ότι, εφόσον προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου «καλύπτεται», αφού αυτός είχε την ευκαιρία να διατυπώσει τους κρίσιμους ισχυρισμούς του κατά τον έλεγχο της διοικητικής πράξης από τη διοίκηση (έτσι και ΣτΕ 4918/2012). Η νομολογιακή κατασκευή της αλυσιτέλειας εφαρμόζεται πλέον και στις διαφορές ουσίας, ενώ φαίνεται ότι η παραπάνω αναφερθείσα αντίληψη του ΣτΕ παγιώνεται ως νομολογιακή τάση (βλ. ΣτΕ 2180/2013).

Η ένταξη του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης στους αλυσιτελώς προβαλλόμενους λόγους δυσχεραίνει την ευδοκίμηση της προβολής του από τον διοικούμενο. Και αντίστροφα: μπορεί να καταλήξει στην άρση της υποχρέωσης της διοίκησης να ικανοποιήσει αυτό το θεμελιώδες δικαίωμα άμυνας του διοικούμενου. Παράλληλα, δημιουργεί εύλογους προβληματισμούς, που εκφράζονται μέσα από τις μειοψηφίες των δικαστικών αποφάσεων και τη θεωρία, σχετικά με το αν προσκρούει στα όρια του ακυρωτικού ελέγχου αλλά και με το αν συνάδει με τη λειτουργία του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, η Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, εκδόθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 10B του Ν. 2523/1997 και η κρίση της προσβαλλόμενης απόφασης στηρίζεται, όπως εν προκειμένω, σε αδιαμφισβήτητες διαπιστώσεις και σε αντικειμενικές προϋποθέσεις (λήψη εικονικών τιμολογίων για ανύπαρκτες συναλλαγές ανεξάρτητες προς τη συμπεριφορά του θιγόμενου προσώπου, δηλαδή, η ΑΕΠ ΚΒΣ εκδόθηκε κατά δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης (βλ. σχ. Κ. Δ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, β' έκδοση 1999, 4490/2008), λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα **δεν μπορεί να επηρεάσει την έκβαση της διοικητικής διαδικασίας με την προβολή ισχυρισμών σχετικών με την υποκειμενική της συμπεριφορά, οι οποίοι θα μπορούσαν να ανατρέψουν το αποτέλεσμα της, και ως εκ τούτου η διοίκηση δεν είναι υποχρεωμένη να την ακούσει πριν την έκδοση των δυσμενών διοικητικών πράξεων, αφού το περιεχόμενο των «υπαγορεύεται» κατ' ουσίαν από τον νόμο.**

Συνεπώς, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις άσκησης του δικαιώματος ακρόασης, που έθεσε το ανώτατο ακυρωτικό δικαστήριο, δεν αποτελεί η προηγούμενη ακρόαση του υπόχρεου, ουσιώδη τύπο της διαδικασίας έκδοσης της φορολογικής απόφασης, η μη τήρηση του οποίου επάγεται τη νομική πλημμέλεια της υπό κρίση απόφασης.

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, 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 τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς την αξία, η λήψη του κάθε εικονικού τιμολογίου αποτελεί αυτοτελή παράβαση για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο η φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως, η δε καταχώρηση του ίδιου τιμολογίου στα βιβλία του λήπτη αποτελεί αυτοτελή παράβαση διαφορετική από την προηγούμενη, για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο επίσης η φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως (ΣτΕ 591/2013).

Επειδή, δεν επιδείχθηκαν βιβλία και στοιχεία, τόσο από τον εκδότη όσο και από τον λήπτη των φορολογικών στοιχείων, ο αριθμός των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και η αξία αυτών, ευρέθησαν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων (πελατών).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.10β του Ν. 2523/97 η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών, θεωρείται ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%) στη περίπτωση της οποίας δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας της συναλλαγής, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α .

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε και το πρόστιμο επιβλήθηκε βάσει αντικειμενικών κριτηρίων (κατά δέσμια ενάσκηση της αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής), μη επηρεαζόμενων κατά νόμο από την υποκειμενική (υπαίτια) συμπεριφορά της προσφεύγουσας (ΣτΕ 4037/2008, 1501/2008, 2862/2006, 1724/2005).

Επειδή σύμφωνα με τη αριθμ. 506/08.02.2012 απόφαση του ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι 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 επιτηδεύματος 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 αντισυμβαλλόμενου του -εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣτΕ 4039/2011, ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 2079/2009, ΣτΕ 629/2008, ΣτΕ 1653/2008, ΣτΕ 552/2008, ΣτΕ 547/2008, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 1219/2006, ΣτΕ 511/2005).

Ως εκ τούτου, συνάγεται ότι στην προκειμένη περίπτωση, που ο εκδότης των τιμολογίων είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, όπως σαφέστατα προκύπτει από το με αριθμ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών του, καθότι αποδεικνύεται με σαφέστατο τρόπο ότι ο εκδότης των τιμολογίων δεν είχε καμία δυνατότητα πραγματοποίησης συναλλαγών αφού δεν εμφανίζει αγορές και στη συνέχεια πραγματοποιεί πωλήσεις, ενώ παράλληλα πρόκειται για επιχείρηση ανύπαρκτη μη έχουσα φορολογική υπόσταση, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης, ο οποίος δεν προσκόμισε στοιχεία για να αποδείξει την ανυπαρξία εικονικότητας των στοιχείων.

Επειδή δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι ευνοϊκότερες ρυθμίσεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26-07-2013), καθόσον σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 4 και 5 του νόμου αυτού:

4. Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού (25-07-2013) και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 54 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων:

α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π.β...

§5. Στις παραπάνω περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 4, αρμόδιος για την έκδοση της πράξης επιβολής των προστίμων με το ευνοϊκότερο καθεστώς είναι ο Προϊστάμενος της Αρχής που εξέδωσε την πράξη. Κατά της πράξης αυτής που εκδίδεται στη βάση του ευνοϊκότερου καθεστώτος δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δικαστικού και διοικητικού συμβιβασμού. Στην παραπάνω περίπτωση γ' της παραγράφου 4 το ευνοϊκότερο καθεστώς εφαρμόζεται στο πλαίσιο του διοικητικού συμβιβασμού ή ενδικοφανούς προσφυγής. Ο διοικητικός συμβιβασμός ή η αποδοχή της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής με βάση το ευνοϊκότερο καθεστώς δεν έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των προστίμων σύμφωνα με την υφιστάμενη νομοθεσία. Το αίτημα για υπαγωγή στο ευνοϊκότερο καθεστώς υποβάλλεται στην αρμόδια Αρχή ή στην αρμόδια Επιτροπή των άρθρων 70Α και 70Β του ν. 2238/1994 κατά περίπτωση.

§9. Υποθέσεις που εμπíπτουν στις διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 5 του παρόντος άρθρου, για τις οποίες δεν υποβάλλεται αίτηση για την Ειδική Διαδικασία του άρθρου 63 του Κώδικα, κρίνονται με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν, κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης.

Άρα βάσει των ανωτέρω διατάξεων, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος, διότι απαραίτητη προϋπόθεση για την υπαγωγή στις συγκεκριμένες διατάξεις είναι η επιλογή από τον υπόχρεο του ευνοϊκότερου καθεστώτος, όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, επιλογή που στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν επιλέχθηκε από την προσφεύγουσα με υποβολή σχετικής δήλωσης της.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολο της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση :

της υπ' αριθμ. Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο συνολικού ποσού 33.000,00 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση 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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).