



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 28/03/2016

Αριθμός απόφασης:1208

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - 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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
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 υπ' αριθμ. .../2014 προδικαστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου ... – Τμήματος 2^{ου} Τριμελές, επί της με αύξοντα αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης .../10-07-2007 της Δ.Ο.Υ. ... προσφυγής και αιτήματος διοικητικής επίλυσης της διαφοράς της εταιρείας « ... » με Α.Φ.Μ. ..., με έδρα στην ΕΡΕΤΡΙΑ ΕΥΒΟΙΑΣ, στο ..., κατά της αριθμ. .../2007 απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προισταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1995 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. πρωτ. .../12-02-2016 πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. ..., η οποία επεδόθη στον κ. ... του ... ως εκπρόσωπο – διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 24/03/2016 εισήγηση του Α 3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από με αύξοντα αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης .../10-07-2007 της Δ.Ο.Υ. ... προσφυγής και αιτήματος διοικητικής επίλυσης της διαφοράς της εταιρείας «...» με Α.Φ.Μ. ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη των επικαλούμενων λόγων του αιτήματος, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής καθώς και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. .../2007 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ποσού 37.129,00 € (12.652.000 δρχ) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01- 31/12/1995 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Π.Δ. 186/1992 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τα άρθρα 5, 9 & 24§4 του Ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 12 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και του άρθρου 31 του ν. 1591/1986.

Η παράβαση αφορά στη λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία δύο (2) φορολογικών στοιχείων εικονικών, εκδόσεως του, ΑΦΜ ..., και συγκεκριμένα των κάτωθι:

α/α	Είδος στοιχείου	αριθμός & ημερομηνία	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
1	Τ.Π.- Δ.Α.	71/31-03-1995	4.666.000 δρχ	839.880 δρχ	5.505.880 δρχ.
2	Τ.Π.- Δ.Α.	74/26-04-1995	1.660.000 δρχ	298.800 δρχ.	1.958.800 δρχ
		ΣΥΝΟΛΟ:	6.326.000 δρχ	1.138.680 δρχ	7.464.680 δρχ

Η ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ... βάσει του πορίσματος ελέγχου της από 11/05/2007 Έκθεσης Ελέγχου Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) (Επανάληψη διαδικασίας Α.Υ.Ο. 1110/19-09-2006) της ελεγκτού της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Η με αριθμ. .../2007 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία την 12/06/2007.

Κατά της ως άνω πράξης, η προσφεύγουσα κατέθεσε στις 10/07/2007 ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Χαλκίδας την με αριθμό κατάθεσης .../07 προσφυγή και αίτηση συμβιβασμού.

Η προσφεύγουσα, με την προαναφερόμενη προσφυγή – αίτηση συμβιβασμού, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης για τυπικούς και ουσιαστικούς λόγους και τη διαγραφή του προστίμου των 37.129,00€ που της καταλογίστηκαν παράνομα, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

α) Η προσβαλλόμενη απόφαση προστίμου δεν είναι πλήρως αιτιολογημένη, όπως επίσης αναπιολόγητη είναι και η από 11/05/2007 έκθεση του φορολογικού ελέγχου. Ο φορολογικός έλεγχος αυθαίρετα και αβάσιμα χαρακτηρίζει τα επίδικα φορολογικά στοιχεία ως εικονικά.

β) Η προσφεύγουσα λειτουργεί νόμιμα και πραγματοποιεί τις συναλλαγές της με καλή πίστη, τηρεί τα βιβλία και εκδίδει τα στοιχεία σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις. Οι αγορές που πραγματοποίησε με τα επίδικα τιμολόγια πώλησης – δελτία αποστολής καλύπτουν πραγματικές επαγγελματικές ανάγκες καθώς τα λιπαντικά που αγοράστηκαν χρησιμοποιήθηκαν για την καλή λειτουργία των μηχανημάτων της επιχείρησης.

γ) Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης των ισχυρισμών της. Η κρίση περί εικονικότητας των συναλλαγών ως κρίση περί πραγμάτων πρέπει να αιτιολογείται προσηκόντως σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ και των Διοικητικών Δικαστηρίων.

δ) Η Δ.Ο.Υ. ... με ασαφείς, εσφαλμένες, γενικές και αόριστες κρίσεις προσπαθεί να εδραιώσει τον ισχυρισμό της περί εικονικότητας των επίδικων φορολογικών στοιχείων καθώς στηρίζεται στην κρίση ελέγχου που πραγματοποιήθηκε σε τρίτη επιχείρηση του ... όπως αναφέρεται στην τέταρτη (4^η) σελίδα της από 11/05/2007 έκθεσης του φορολογικού ελέγχου.

ε) Η Δ.Ο.Υ. ... με τους αστήρικτους κατά νόμω ισχυρισμούς της παραβιάζει τις βασικές αρχές της καλής πίστης, του κράτους δικαίου, της ισότητας των διαδίκων, του καθήκοντος της αλήθειας και της αρχής της αναλογικότητας.

στ) Το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού των επίδικων προστίμων αντίκειται στις διατάξεις των άρθρων 4§5, 20§1, 28§1 και 78§1 του Συντάγματος σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.Δ. 53/1974 που κυρώθηκε η σύμβαση της Ρώμης της 4^{ης} Νοεμβρίου 1950.

Επί της ως άνω προσφυγής, το Διοικητικό Πρωτοδικείο ... (Τμήμα 2^ο Τριμελές) εξέδωσε την υπ' αριθμ. .../2014 απόφαση σύμφωνα με την οποία *«αναπέμπει αυτή στη Δ.Ο.Υ. ..., ούτως ώστε να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.»*

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ... επέδωσε στις 16/02/2016 στον κ. ... του ...ως εκπρόσωπο – διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας, την με αριθμ. πρωτ. .../12-02-2016 πρόσκληση, σύμφωνα με την οποία καλείται εντός πέντε (5) ημερών από την επόμενη της κοινοποίησης της εν λόγω πρόσκλησης, όπως προσέλθει στην Δ.Ο.Υ. ... για την αποδοχή της με αριθμ. .../2007 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσεως 1995 και με την ενημέρωση ότι σε περίπτωση μη αποδοχής, το αίτημά της θα εξεταστεί από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αποδέχτηκε την ως άνω πρόσκληση και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ..., διαβίβασε το σχετικό φάκελο στην Υπηρεσία μας με το με αριθμ. πρωτ. .../19-02-2016 (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ .../24-02-2016) έγγραφο, για τις δικές μας ενέργειες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 § 10 του ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 10 του Ν. 4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν 4337/2015), ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου με την οποία κηρύσσεται απαράδεκτη η συζήτηση ενδίκου βοηθήματος ή μέσου και αναπέμπεται η υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση για να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, το αίτημα για διοικητική επίλυση εξετάζεται από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδεχθεί την προσβαλλόμενη πράξη εντός αποκλειστικής προθεσμίας πέντε ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της δικαστικής απόφασης ή σχετικής πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης».

Επειδή, τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 66 § 10 του ν. 4174/2013 (όπως το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν 4337/2015), καθόσον σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./2014 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου ... (Τμήματος 2^{ου} Τριμελούς) η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ..., επέδωσε στις 16/02/2016 στον κ. ... του ... ως εκπρόσωπο – διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας, την με αριθμ. πρωτ. .../12-02-2016 πρόσκληση, σύμφωνα με την οποία καλείται εντός πέντε (5) ημερών από την επόμενη της κοινοποίησης της εν λόγω πρόσκλησης, όπως προσέλθει στην Δ.Ο.Υ. ... για την αποδοχή της με αριθμ. .../2007 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσεως 1995.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν αποδέχτηκε την ως άνω πρόσκληση για αποδοχή της προσβαλλόμενης πράξης, όπως προκύπτει από το σώμα της πρόσκλησης.

Επειδή, δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν την ανωτέρω πράξη της φορολογικής αρχής άκυρη.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2§1 εδάφιο 1^ο του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ):

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§1 του ΚΒΣ:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκ δίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή, στις παραγράφους 9, 10 και 11 του ως άνω νόμου και άρθρου ορίζεται ότι:

«9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής που εκδόθηκαν κατά τη διακίνηση των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι

παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό προστίθενται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. Επί αγοράς ηρημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί.

Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **18§9** του ΠΔ 186/92: « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, με το άρθρο 33§4 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών θεωρείται ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι το πενταπλάσιο της συνολικής αξίας κάθε στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, κατά περίπτωση, του ισόποσου αυτής, εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών ή του ανώτατου ορίου προστίμου, που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 32, στην αντίθετη περίπτωση.

Επειδή, με το άρθρο 31 παρ. 1 περιπτ. ζ' του Ν. 1591/1986 ορίζεται ότι:

«1. Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει:

ζ) Οποιοσ εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση γ' της παραγράφου αυτής. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγισθεί μ' οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. 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. Θεωρείται εικονικό και το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.».

Επειδή, στο άρθρο **5§1 εδάφιο 1^ο** του ν. **2523/1997** ορίζεται ότι όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο **10 περίπτωση β'** του ως άνω νόμου και άρθρου:

«Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) οκτακοσίων ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωση αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. Κατ' εξαίρεση στην περίπτωση έκδοσης αποδείξεων από φορολογική ταμειακή μηχανή (φ.τ.μ) του ν. 1809/1988, στις οποίες τα εκτυπούμενα ατομικά στοιχεία του εκδότη δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2, εφόσον οι εκδοθείσες αποδείξεις έχουν καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία του κατόχου - χρήστη επιτηδευματία, η δε φ.τ.μ. έχει δηλωθεί από αυτόν στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1809/1988.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **5§ 12 του ν. 2523/1997**:

«**12.** Όπου σε άλλες διατάξεις γίνεται αναφορά σε παραβάσεις ή πρόστιμα του π.δ/τος 99/1977 - Κ.Φ.Σ. – (ΦΕΚ 34 Α') ή του π.δ/τος 186/1992 – Κ.Β.Σ., νοούνται οι παραβάσεις και τα πρόστιμα του παρόντος νόμου.»

Επειδή στο άρθρο **19§4 του ν. 2523/1997** δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι:

«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, εν προκειμένω όπως προκύπτει από την από 11/05/2007 Έκθεσης Ελέγχου Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) (Επανάληψη διαδικασίας Α.Υ.Ο. 1110/19-09-2006) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε δύο (2) φορολογικά στοιχεία εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές, εκδόσεως του, ΑΦΜ ..., και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

α/α	Είδος στοιχείου	αριθμός & ημερομηνία	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
1	Τ.Π.- Δ.Α.	71/31-03-1995	4.666.000 δρχ	839.880 δρχ	5.505.880 δρχ.
2	Τ.Π.- Δ.Α.	74/26-04-1995	1.660.000 δρχ	298.800 δρχ.	1.958.800 δρχ
		ΣΥΝΟΛΟ:	6.326.000 δρχ	1.138.680 δρχ	7.464.680 δρχ

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας ως προς την συναλλαγή των ως άνω φορολογικών στοιχείων δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από 11/05/2007 Έκθεση Ελέγχου – Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) (Επανάληψη διαδικασίας Α.Υ.Ο. 1110/19-09-2006) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και το πόρισμα είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, στην οικεία έκθεση ελέγχου όσον αφορά στην εκδότηρια επιχείρηση «...», ΑΦΜ: ..., αναφέρεται ότι:

Α) Δεν άσκησε ποτέ επαγγελματική δραστηριότητα.

Β) Δεν υπέβαλε μέχρι την έκδοση της έκθεσης ελέγχου δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και καταστάσεις του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 Κ.Β.Σ.

Γ) Στη δήλωση έναρξης εργασιών αναφέρεται ως έδρα της επιχείρησης η Χαλκίδα οδός Στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία στη σφραγίδα της επιχείρησης αναφέρεται η διεύθυνση Ακόμη ως αριθμός τηλεφώνου της επιχείρησης αναγράφεται ο αριθμός ..., ο οποίος άνηκε στο «...».

Δ) Από το αρχείο μητρώου αυτοκινήτων της Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι ο ... δεν ήταν κάτοχος Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου το έτος 1995.

Ε) Σύμφωνα με Υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, που έλαβε αριθμ. πρωτ. .../12-01-1996 της ΥΠ.Ε.Δ.Α. ΑΘΗΝΩΝ, ο, διαχειριστής της προσφεύγουσας εταιρείας, δήλωσε ότι «Τα αναφερόμενα εμπορεύματα στα Τ.Π.- Δ.Α. με αριθμ. 71 και 74 του ... παραδόθηκαν στο εργοστάσιο της επιχείρησης μου με δικό του μεταφορικό μέσον.».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 11/05/2007 Έκθεση Ελέγχου – Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) (Επανάληψη διαδικασίας Α.Υ.Ο. 1110/19-09-2006) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1995, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη με αριθμ. .../07 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., **κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη απόφαση τυγχάνει ακυρωτέα ως αόριστη είναι 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).

Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η πράξη είναι ακυρωτέα λόγω παράβασης της αρχής της αναλογικότητας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, κατόπιν τούτου, για τις ως άνω περιγραφόμενες παραβάσεις ορθώς εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../07 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1995, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 31 του ν. 1591/1986 και 33 του Π.Δ. 186/92 του Κ.Β.Σ., σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5§10 περιπτ. β', 9 και 24§4 του ν. 2523/97.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. .../10-07-2007 Δ.Ο.Υ. ... κατατεθείσας στο Διοικητικό Πρωτοδικείο ... προσφυγής - αίτησης συμβιβασμού της ..., **ΑΦΜ:** ... και την αναπομπή της υπόθεσης για συζήτηση ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου ..., σύμφωνα με την υπ' αριθμ. .../2014 απόφασή του.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ