



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9578520
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 28/07/2014

Αριθμός απόφασης: 2292

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. Το άρθρο 50 του ν. 4238/ 2014 (ΦΕΚ Α' 38)

3. Την ΠΟΛ 1066/27-2-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

5. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου/2014 ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου

..... κατά των α) με αρ. /2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.- Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/97, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01 - 31/12/2007, β) με αρ. /2013 πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την χρήση 2007 και γ) με αριθ. /2013 πράξης επιβολής ειδικού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6§1 του ν.2523/97, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις α) με αρ. /2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.- Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/97, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01 - 31/12/2007, β) με αρ. /2013 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την χρήση 2007 και γ) με αριθ. /2013 πράξη επιβολής ειδικού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6§1 του ν.2523/97, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/0, των οποίων ζητά να εξετασθούν στα πλαίσια της διοικητικής διαδικασίας οι προσβαλλόμενες πράξεις ή διαφορετικά η διαφορά να επιλυθεί συμβιβαστικά καθώς και τις από και οικείες εκθέσεις ελέγχου αντίστοιχα..

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την από εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας

Η από και με αριθμό πρωτοκόλλου /2014 ενδικοφανής προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατατέθηκε εκπρόθεσμα. Ωστόσο επειδή α) οι με αριθμ. /13 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ και /13 πράξη επιβολής ειδικού προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιδόθηκαν στο στις για κοινοποίηση στον υπόχρεο, παρόλο που ήταν γνωστή η διεύθυνση του προσφεύγοντος, και β) ο υπόχρεος ισχυρίζεται ότι έλαβε γνώση αυτών στις, η ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος που αφορά τις εν λόγω πράξεις, για λόγους χρηστής διοίκησης, θεωρείται ως εμπρόθεσμη.

Επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

A. Με την υπ' αριθ. /2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 1.500,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/07 - 31/12/07 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§§1^α και 4, 11§§1β, 2, 5β, γ, 12§ 6 και 18§9 του Π.Δ. 186/92 και του άρθρου 19§§3,4 του ν. 2523/97.

Η παράβαση αυτή αφορά την λήψη από τον προσφεύγοντα πέντε (5) **πλαστών και εικονικών** στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα πέντε (5) Δελτίων Αποστολής - Τιμολογίων συνολικής αξίας 329.530,25 €, με φερόμενο εκδότη την επιχείρηση «.....» με **Α.Φ.Μ.**

Η ως άνω απόφαση επιβολής προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατόπιν της από Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/92 του ΣΔΟΕ

Β. Με την υπ' αριθ./2013 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για την χρήση 2007, φόρος ποσού 23.067,12 € , πλέον 27.680,54 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(άρθρο 1 ν. 2523/97)

Η διαφορά αυτή προέκυψε καθόσον ο προσφεύγων υπέβαλε ανακριβή δήλωση επιστροφής ΦΠΑ, χρησιμοποιώντας μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία αξίας 329.530,25 € και έλαβε επιστροφή φόρου μέσω της Δ.Ο.Υ., με την αριθ./2008 απόφασή της, ποσού 23.067,12 €.

Γ. Με την με αριθ./13 πράξη επιβολής ειδικού προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 69.201,36 € για την διαχειριστική περίοδο 1/1/07 -31/12/07, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του ν. 2523/97.

Η ως άνω πράξη επιβολής ειδικού προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατόπιν της από έκθεσης προσωρινού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 2859/00 της ίδιας Δ.Ο.Υ. με συνημμένη σε αυτή την από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/92 του ΣΔΟΕ

Το πρόστιμο αυτό είναι ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που επιστράφηκε στον προσφεύγοντα, ήτοι $23.067,12 \times 3 = 69.201,36$ €, επειδή ενήργησε ως λήπτης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων και έτυχε επιστροφής ΦΠΑ με μη νόμιμα δικαιολογητικά.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

α) να εξετασθούν στα πλαίσια της διοικητικής διαδικασίας οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ή διαφορετικά

β) να επιλυθεί συμβιβαστικά η διαφορά, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Δεν του επιδόθηκε αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης των φορολογικών στοιχείων που διενεργήθηκε από το ΣΔΟΕ, και τα οποία παρέλαβαν από τον, ώστε να είναι γνώστης της γενόμενης κατάστασης. Συνεπώς η εν λόγω Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (...../13) είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου περί την έκδοσή της.

- Οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τα φορολογικά στοιχεία είναι πραγματικές και έχουν συντελεστεί, καθόσον διαθέτει το απαραίτητο φυτικό κεφάλαιο και τις ανάλογες καλλιεργήσιμες εκτάσεις, από τις οποίες δικαιολογείται απολύτως η παραγωγή των πωληθέντων προϊόντων.

- Τελούσε αποδεδειγμένα σε καλή πίστη κατά την σύναψη της πώλησης με τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων και ότι αποτέλεσε και αυτός «θύμα» μιας οργανωμένης απάτης.

- Υπάρχει ανεπαρκής αιτιολογία και αοριστία στην έκθεση ελέγχου και ότι το σκεπτικό της προσβαλλόμενης απόφασης και της έκθεσης ελέγχου, στην οποία αυτή παραπέμπει, αρκείται στην απλή παράθεση διατάξεων νόμων, χωρίς να καλείται κανένα απολύτως πραγματικά δεδομένο και δεν προκύπτει η τέλεση εκ μέρους του των αποδιδόμενων παραβάσεων.

- Η προσβαλλόμενη πράξη αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας και είναι ακυρωτέα για τον λόγο αυτόν.

- Δεν κλητεύθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2690/1999, πριν από την έκδοση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης, από την εκδούσα φορολογική αρχή και ως εκ τούτου δεν του δόθηκε η δυνατότητα να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, η οποία αποτελεί και τον ουσιώδη τύπο της όλης διαδικασίας.

- Δεν του επιδόθηκε ποτέ η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ, στην οποία παραπέμπει ρητά η από έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΜΕ ΑΡΙΘΜΟ/13 ΑΕΠ ΚΒΣ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 της απόφασης Γεν. Γραμ. Δημ. Εσόδων ΠΟΛ.1002/31-12-2013, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξης /ή τη συντέλεση της παράλειψης (επί σιωπηρής αρνητικής απόρριψης).

Επειδή η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου κοινοποιήθηκε νόμιμα, με συστημένη επιστολή, την (RE..... GR) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/13 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, και συνεπώς, σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις, η κοινοποίησή της θεωρείται ότι συντελείται την

Επειδή η υπό κρίση προσφυγή ασκήθηκε εκπρόθεσμα την, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ως προς την προσβαλλόμενη ΑΕΠ (...../13) πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΜΕ ΑΡΙΘΜΟ/2013 (ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΡΙΠΛΑΣΙΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΠΑ) ΚΑΙ/2013 (ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ)

Επειδή στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. που συντάχθηκε από το ΣΔΟΕ Π.Δ. Κρήτης και στο κεφάλαιο «ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ», αναφέρεται η έκθεση κατάσχεσης και συγκεκριμένα ο αριθμός αυτής, ο τόπος που έγινε η κατάσχεση, η υπάλληλος της Ένωσης Αγροτικών Συνεταιρισμών Ηρακλείου που παρέδωσε τα φορολογικά στοιχεία, και διακεκριμένα τα φορολογικά στοιχεία που κατασχέθηκαν.

Επειδή στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ως αγαθά πώλησης αναγράφονται « αρνιά, ερίφια, γουρούνια, κεφαλοτύρι και ανθότυρο » ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι διαθέτει το απαραίτητο φυτικό κεφάλαιο και τις ανάλογες καλλιεργήσιμες εκτάσεις, από τις οποίες δικαιολογείται απολύτως η παραγωγή των πωληθέντων προϊόντων, είναι αβάσιμος.

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 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 (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).

Στην προκειμένη περίπτωση ο φερόμενος εκδότης των στοιχείων τα οποία δεν είναι θεωρημένα στη αρμόδια Δ.Ο.Υ. {πλαστά}, δεν έχει εκδώσει τα φορολογικά στοιχεία προς τον προσφεύγοντα, και με υπεύθυνη δήλωση του ν.1599/86 δήλωσε ότι ουδέποτε είχε συναλλαγές με παραγωγούς

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 18§9 του Κ.Β.Σ., ορίζουν ότι το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου και δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην κλήση προς ακρόαση του ΣΔΟΕ και δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την διενέργεια των συναλλαγών, όπως επιταγές, αποδείξεις από τράπεζες για λήψη ή κατάθεση στο λογαριασμό του χρημάτων, φορτωτικά έγγραφα για μεταφορές, εφόσον η επιχείρησή του δεν διέθετε μεταφορικά μέσα, ζυγολόγια, αλλά ούτε και προσήλθε στο ΣΔΟΕ, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του εγγράφως ή προφορικά ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις προς απόδειξη της πραγματικότητας των συναλλαγών, ο ισχυρισμός του ότι τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη είναι αβάσιμος.

Στη προκειμένη περίπτωση για τα επίμαχα τιμολόγια αξίας άνω των 15.000,00 ευρώ, **δεν υπάρχουν παραστατικά εξόφλησης**, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του αρ 18 παρ.2 του ΠΔ 186/1992. Σύμφωνα με το ως άνω άρθρο : «...για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικών στοιχείων που αφορούν αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών **αξίας 15.000 ευρώ και άνω, απαιτείται η τμηματική ή ολική**

εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή..».

Επιπλέον η συνολική αξία των επίμαχων τιμολογίων την χρήση 2007 για την πώληση των ζωικών προϊόντων που αναφέρονται σε αυτά (γουρούνια, αρνιά, ερίφια, κεφαλοτύρι ανθότυρο), είναι **εξωπραγματική και υπέρογκη** καθώς ανέρχεται στο ποσό των **329.530,25€**.

Σύμφωνα με την ενιαία δήλωση εκμετάλλευσης ζωικού κεφαλαίου του προσφεύγοντα, ο αριθμός των διατηρούμενων ζώων κατά την ημερομηνία παραλαβής της αίτησης, είναι ΑΙΓΕΣ >1 ΕΤΟΥΣ: 40, ΠΡΟΒΑΤΙΝΕΣ >1 ΕΤΟΥΣ :241 και ΚΡΙΟΙ ΤΡΑΓΟΙ>1 ΕΤΟΥΣ: 19.

Στο επίμαχο τιμολόγιο/2007 αναφέρεται ότι επωλήθησαν 320 αρνιά (4.800 κιλά) και 350 ερίφια (5.250 κιλά).

Δεν **περιλαμβάνονται** στην ενιαία δήλωση εκμετάλλευσης ζωικού κεφαλαίου του προσφεύγοντα ούτε στους δείκτες κτηνοτροφίας του Υπουργείου Γεωργίας η διατήρηση γουρουνιών.

Επίσης η συνολική ποσότητα που αναγράφεται στα επίμαχα τιμολόγια για την πώληση τυροκομικών προϊόντων (**24.125 κιλά**), **εξωπραγματική και υπέρογκη**, δεν μπορεί να παραχθεί από τον αγρότη ύστερα από κάποια στοιχειώδη επεξεργασία που γίνεται με τα συνηθισμένα μέσα στα πλαίσια της αγροτικής του παραγωγής. Η παραπάνω ποσότητα μπορεί να παραχθεί μόνο από οργανωμένη τυροκομική μονάδα.

Επειδή η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων αποδεικνύεται πλήρως και κατά τρόπο σαφή ως προς το ανύπαρκτο της συναλλαγής, από όλα όσα αναφέρονται στη από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ στο κεφάλαιο “ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ -ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ,” και στη από 16/4/2013 συνταχθείσα έκθεση ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. στο κεφάλαιο II ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ γίνεται αναφορά τόσο στη ανωτέρω έκθεση του ΣΔΟΕ όσο και στη περιγραφή των πραγματικών δεδομένων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι υπάρχει ανεπαρκής αιτιολογία και αοριστία στην έκθεση ελέγχου, 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 6§1 του ν. 2523/1997, η οποία αναφέρεται στην έκπτωση ή επιστροφή φόρου δια της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή του επιστράφηκε με βάσει τα στοιχεία αυτά, 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).

Είναι σαφές λοιπόν ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας δεδομένου ότι το τριπλάσιο του φόρου προβλέπεται ευθέως στο νόμο (άρθρο 6§1 του Ν. 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων) και η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή του με βάση τη διαπιστωθείσα παράβαση. Κι αυτό επειδή το κρίσιμο στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νομίμου σκοπού. Τη σχέση αυτή την έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του π.δ. 186/92 και ν. 2523/97, λαμβάνοντας υπόψη τον επιδιωκόμενο σκοπό, που δεν είναι άλλος από την πάταξη της φοροδιαφυγής, τη σύλληψη

της φορολογητέας ύλης και την προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλομένων φόρων.

Επειδή στις το ΣΔΟΕ επέδωσε στον προσφεύγοντα, μέσω του αστυνομικού τμήματος, την με αριθ. /2012 κλήση προς ακρόαση άρθρου 6 του ν. 2690/99 με συνημμένο το ταυτόριθμο Υ.Σ.Ε. επί του οποίου αναγράφονται οι διαπιστωθείσες παραβάσεις, τα οποία παρέλαβε ενυπογράφως ο σύνοικος πεθερός του, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο πρώτο παρ. Α υποπαρ. Α5 περ. 2β του ν. 4152/2013 ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 70 του ν. 2238/94, ισχύουν για πράξεις που εκδίδονται μέχρι 31/7/2013.

Επειδή σύμφωνα με το ν. 4254/14 παρ.Δ υποπαρ. Δ2 , περ. 21 :

« Στο άρθρο 66 του ν. 4174 /13, όπως ισχύει, μετά την παράγραφο 42 προστίθενται νέοι παράγραφοι 43 και 44 ως εξής :

43.....

44. Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του ν. 2238/1994.»

Επειδή η Υπηρεσία μας βάσει των ανωτέρω δεν είναι αρμόδια για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και του συμβιβασμού των προστίμων, το αντίστοιχο αίτημα της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτο.

Επειδή σύμφωνα με το ν. 4254/14 παρ.Δ υποπαρ. Δ2 , περ.23: Στο άρθρο 66 του ν. 4174 /13, όπως ισχύει, προστέθηκε παράγραφος 48 ως εξής : Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό

καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής προθεσμίας εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειες της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΣΔΟΕ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του Α.Φ.Μ. και ειδικότερα

1. Την απόρριψη της προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την προσβαλλόμενη με αριθ./13 απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ως απαράδεκτη.
2. Την απόρριψη της προσφυγής ως προς την με αριθ./2013 προσβαλλόμενη πράξη Φ.Π.Α.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/07- 31/12/07

ΦΠΑ

Διαφορά κύριου φόρου	23.067,12 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	27.680,54 €
Συνολικό ποσό	50.747,66 €

3. Την απόρριψη της προσφυγής ως προς την με αριθ./2013 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/07- 31/12/07

ΦΠΑ : Πρόστιμο άρθρου 6 § 1 ν. 2523/97, συνολικού ποσού 69.201,36 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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).

