



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 452/05-05-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α.** Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β.** Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ69Α/2015).
 - γ.** Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (ΦΕΚ178Α/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ.** Της με αριθμό Δ6Α1118225ΕΞ2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ1.893Β/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε.** Της με αριθμό Δ6Α1198069ΕΞ2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3.367Β/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ.** Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α.1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3.250Β/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
 - ζ.** Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α.1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ165Β/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
 - η.** Της με αριθμό ΔΕΔ.Β1.1052867ΕΞ2015/21-04-2015 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ815Β/07-05-2015), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την με αριθμό ΔΕΔ.Β1.1035074ΕΞ2016/03-03-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ748Β/21-03-2016).
 - θ.** Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
- 2.** Την εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή για την υπόχρεη επιχείρηση με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:** (ως καθολικής διαδόχου στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της «.....» με τον ίδιον Α.Φ.Μ.), η οποία κατατέθηκε από τ..ν προσφεύγο... **κ. του με Α.Φ.Μ.: ως τρίτ.. συνυπόχρε..**, κατά της με αριθμό/..... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης, για τη διαχειριστική περίοδο 2005 (01/01/2005 – 31/12/2005).

4. Την με αριθμό/..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 2005.

5. Την από Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

6. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής για την υπόχρεη επιχείρηση με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:** (ως καθολικής διαδόχου στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της «.....» με τον ίδιον **Α.Φ.Μ.**), η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα από τ..ν προσφεύγο... κ. του με **Α.Φ.Μ.:** ως τρίτ.. συνυπόχρε. και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/..... προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2005, επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης πρόστιμο 96.965,80 €, επειδή υπέπεσε στην παράβαση της έκδοσης των ακόλουθων, χειρόγραφα εκδοθέντων, άνευ σειράς, **οκτώ (8) εικονικών Τιμολογίων Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων (ΤΑΑΠ)**, αξίας μεγαλύτερης των **880,00 € το κάθε ένα και συνολικής αξίας 242.414,50 €**, προς δύο (2) λήπτες – φυσικά πρόσωπα (αγρότες – κτηνοτρόφους), για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, στη διαχειριστική περίοδο 2005:

Α/Α	Αριθμός ΤΑΑΠ και ημερομηνία έκδοσης	Α.Φ.Μ. λήπτη	Ονοματεπώνυμο και πατρώνυμο λήπτη	Καθαρή αξία (€)
1	.../.....		 ΤΟΥ	34.925,00
2	.../.....		 ΤΟΥ	23.925,00
3	.../.....		 ΤΟΥ	35.750,00
4	.../.....		 ΤΟΥ	29.837,50
5	.../.....		 ΤΟΥ	30.240,00
6	.../.....		 ΤΟΥ	9.672,00
7	.../.....		 ΤΟΥ	33.825,00
8	.../.....		 ΤΟΥ	44.240,00
ΣΥΝΟΛΟ				242.414,50

Η προσβαλλόμενη με αριθμό/..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.), εδράζεται στις διαπιστώσεις του ελέγχου και στις διαπιστωθείσες παραβάσεις που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην με ημερομηνία θεώρησης «Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012)» της Δ.Ο.Υ. για την υπόχρεη επιχείρηση.

... προσφεύγ... κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, ο οποίος κατέθεσε την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή ως τρίτ.. συνυπόχρε., ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη με αριθμό/..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

α)

Ο έλεγχος εσφαλμένα όρισε τ..ν προσφεύγο... συνυπεύθυν. και συνυπόχρε. στο ποσό του προστίμου των 96.965,80 € που καταλογίστηκε και βεβαιώθηκε, σε βάρος της υπόχρεης

επιχείρησης, με την με αριθμό/..... προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 2005.

β)

Επικαλείται αντισυνταγματικότητα του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, καθώς και του Ν.4337/2015.

γ)

Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών Πράξεων για πρόστιμα του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), που αφορούν στην επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, είχε υποπέσει σε παραγραφή την 31/12/2010, δηλαδή πριν από την 09/12/2015 που ήταν ο χρόνος επίδοσης της προσβαλλόμενης Πράξης στ..ν προσφεύγο..., δεδομένου ότι το δικαίωμα αυτό του Δημοσίου, με βάση τις σχετικές νομοθετικές διατάξεις, παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή των οικείων φορολογικών δηλώσεων.

δ)

Με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 10 περίπτωση β) του Ν.2523/1997 παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας, η οποία αποτελεί ειδικότερη αρχή της αρχής του κράτους δικαίου που καθιερώνεται και προστατεύεται από το άρθρο 2, το άρθρο 5 παράγραφος 1, το άρθρο 25 παράγραφος 1 και το άρθρο 26 του Συντάγματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, στον εν λόγω Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, ορίζεται ότι «**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 ελεύθεριο 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 αυτόν, κατά περίπτωση.**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, 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 την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.**», με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, ορίζεται ότι «**Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο 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.**»

και με τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 2 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, ορίζεται ότι «**Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται.**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55 (περί παραβάσεων φοροδιαφυγής) παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυαν έως την 30/11/2015, ορίζεται ότι

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

.....
ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση.
.....».

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται, πλέον, η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει πλαστά ή εκδίδει ή λαμβάνει **εικονικά φορολογικά στοιχεία** και, συγκεκριμένα, σύμφωνα με την με αριθμό 285/2012 Απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής **απαιτείται, αντικειμενικώς, η έκδοση από τον δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων** ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, υποκειμενικώς, δε, απαιτείται δόλος ο οποίος περιλαμβάνει την γνώση, έστω και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, την θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχτεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με την κείμενη νομολογία, **η κρίση περί της εικονικότητας μίας εμπορικής συναλλαγής** πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η Φορολογική Διοίκηση και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ2223/1995).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 10 περίπτωση β) του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, ορίζεται ότι **«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 ιδιόζουσα 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 οχτακοσίων ογδόντα (880,00) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.»**.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015, ορίζεται ότι

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

.....
β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.»

Επειδή από τις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που αναγράφονται στην από Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η οποία είχε διαβιβαστεί σχετικώς στη Δ.Ο.Υ., προέκυψε ότι η υπόχρεη επιχείρηση υπήρξε κατά συρροή εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2003, 2004, 2005 και 2007. Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση Ελέγχου, ... κτηνοτρόφος κ. του με Α.Φ.Μ.:, εκ των ληπτ.... των υπό κρίση οκτώ (8) εικονικών ΤΑΑΠ, ... οποί... είχε διατελέσει Πρόεδρος του

Δ.Σ. του ελεγχθέντος «.....» με Α.Φ.Μ.:, με Υπεύθυνη Δήλωσή τ... (άρθρο 8 του Ν.1599/1986) δήλωσε, μεταξύ άλλων, ότι γνώριζε τ..ν ζωέμπορο κ. του από το έτος 2002 και ότι είχε συμφωνήσει μαζί τ..., με την ιδιότητα τ... Προέδρου του Δ.Σ. του προαναφερθέντος Αγροτικού Συνεταιρισμού, στην έκδοση από την υπόχρεη επιχείρηση, προς διάφορους αγρότες και κτηνοτρόφους του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), (εικονικών) τιμολογίων που ήταν απαραίτητα για την ασφάλισή τους στον Ο.Γ.Α. και, ακολούθως, στην κατάθεση αυτών στον προαναφερθέντα Αγροτικό Συνεταιρισμό για την επιστροφή του Φ.Π.Α. για λογαριασμό των εν λόγω αγροτών και κτηνοτρόφων, οι οποίοι, ωστόσο, είχαν πλήρη άγνοια των ενεργειών για την επιστροφή του Φ.Π.Α.. Ως αποτέλεσμα, ... κ. και ... κ. **οικειοποιήθηκαν τις επιστροφές του Φ.Π.Α., υπό την πλήρη άγνοια των εμπλεκόμενων αγροτών και κτηνοτρόφων.** Τα προαναφερθέντα επιβεβαιώθηκαν και διασταυρώθηκαν με Υπεύθυνες Δηλώσεις (άρθρο 8 του Ν.1599/1986) των εμπλεκόμενων αγροτών και κτηνοτρόφων που κατατέθηκαν στη Δ.Ο.Υ.

Επειδή η υπόχρεη επιχείρηση υπέπεσε στην επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005 στο φορολογικό αδίκημα της έκδοσης των οκτώ (8) υπό κρίση εικονικών ΤΑΑΠ, καθαρής αξίας μεγαλύτερης των 880,00 € το κάθε ένα και συνολικής αξίας 242.414,50 €, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, προς δύο (2) λήπτες – φυσικά πρόσωπα (αγρότες – κτηνοτρόφους), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1, του άρθρου 12 και του άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύουν έως την 30/11/2015.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφύγο...:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 101 (περί υποκείμενου του φόρου) παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, ορίζεται ότι

«1. Στον φόρο υπόκεινται:

α)

ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 115 (περί ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα) παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, ορίζεται ότι «Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά τον χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα, σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους. Στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως, μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά τον χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 115 (περί ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα) παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, ορίζεται ότι «Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και, γενικά, εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά τον χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα, σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 115 (περί ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα)

παράγραφος 3 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), οι οποίες ισχύουν από 01/12/1998 και για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, ορίζεται ότι «*Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής:*

α) *Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.*

β) *Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά τον χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.».*

Επειδή, μετά την έναρξη ισχύος του **Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.),** όπως τροποποιήθηκε και ισχύει και, ειδικότερα, με το **άρθρο 50 (περί αλληλέγγυας ευθύνης) παράγραφοι 1 και 2,** ρυθμίζεται η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα, για φορολογικές οφειλές που δημιουργούνται από τον χρόνο έναρξης της ισχύος του εν λόγω νόμου, ήτοι από την 01/01/2014 και εφεξής, ενώ για φορολογικές οφειλές των οποίων ο χρόνος γένεσης ήταν έως την 31/12/2013 ισχύουν οι ως άνω αναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 101 και 115 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.). Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις του **άρθρου 50 (περί αλληλέγγυας ευθύνης) παράγραφοι 1 και 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.),** ορίζεται ότι

«1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, πρόεδροι, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά τον χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου, των τόκων και των προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως, μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους.

2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους, τον Φ.Π.Α. και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής:

α) *Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.*

β) *Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά τον χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.».*

Επειδή, για τη θεμελίωση της ευθύνης των διοικούντων το νομικό πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του άρθρου 115 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), **αρκεί η απόκτηση μίας εκ των περιοριστικά αναφερόμενων ιδιοτήτων,** κατά τον χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσής του νομικού προσώπου. Δηλαδή, ο διορισμός των διοικούντων και η αποδοχή του διορισμού τους από το νομικό πρόσωπο, είναι **ευθύνη αντικειμενική,** χωρίς να ενδιαφέρει το βουλευτικό στοιχείο ή η ανάμειξη στη γένεση της οφειλής ή η ύπαρξη υπαιτιότητας του προσώπου στη γένεση του εταιρικού χρέους (**ΝΣΚ173/2001, ΕφΘεσ719/2009, ΔΕΕ2009.1214**).

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων **16 (περί διαχειρίσεως και εκπροσωπήσεως) και 17 (περί διορισμού διαχειριστών) παράγραφος 1 του Ν.3190/1955 (περί Ε.Π.Ε.),** ορίζεται ότι

«16. Η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων και η εκπροσώπησης της εταιρείας ανήκει, εάν δεν συμφωνήθηκε άλλως, εις όλους τους εταίρους δρώντας συλλογικώς.» και

«17. Διορισμός διαχειριστών.

1. Δια του καταστατικού ή δι' αποφάσεως της συνελεύσεως των εταίρων, η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων και η εκπροσώπησης της εταιρείας δύναται να ανατεθή εις έναν ή πλείονας εταίρους ή μη εταίρους επί ωρισμένον χρόνον ή μη.», (**ΑΠ264/2004, ΔΕΕ2004.1009, Ε.Εμπ.Δ.2004.317, Χρ.ΙΔ.2004.555, ΑΠ90/1998, Δ/νη1998.841, ΑΠ760/1998, ΔΕΕ1999.74, Ε.Εμπ.Δ1999.759**).

Συνεπώς, στην περίπτωση μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, εάν δεν έχει οριστεί τρίτο πρόσωπο ως διαχειριστής, η διοίκηση και διαχείριση ασκείται και η εκπροσώπηση εμπίπτει στον υφιστάμενο, εκ του νόμου, μοναδικό εταίρο, ο οποίος λειτουργεί ως Γενική Συνέλευση (**ΝΣΚ380/2012**).

Επειδή, το κύρος της απόφασης περί διορισμού διαχειριστών **δεν εξαρτάται** από την

τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3190/1955 (περί Ε.Π.Ε.), διότι δεν έχει συστατικό, αλλά δηλωτικό χαρακτήρα (**ΑΠ1395/2013**).

Επειδή, στην έννοια των εντεταλμένων στη διοίκηση του νομικού προσώπου περιλαμβάνονται και τα πρόσωπα στα οποία ανατέθηκε η διοίκηση του νομικού προσώπου με την ιδιωτική βούληση του οργάνου που, κατά νόμο, ασκεί τη διοίκηση και έχει την εκπροσώπηση του νομικού προσώπου, τέτοια δε περίπτωση συνιστά και η, εκ μέρους του κατά νόμο διαχειριστή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, χορήγηση πληρεξουσιότητας σε τρίτο πρόσωπο, για την υπό αυτού διενέργεια πράξεων διοίκησης, διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας, αντί του κατά νόμο διαχειριστή και για λογαριασμό αυτού, διότι, κατ' αυτόν τον τρόπο, ο πληρεξούσιος καθίσταται πρόσωπο εντεταλμένο στη διοίκηση της εταιρείας και, επομένως, συνυπεύθυνος και συνυπόχρεος για τους παρακρατούμενους φόρους, έναντι της Φορολογικής Διοίκησης (**πρβλ. ΝΣΚ254/2012, ΝΣΚ380/2012**).

Επειδή, αναφορικά με τον **πρώτο προβαλλόμενο λόγο** τ... προσφεύγο..., ότι ο έλεγχος εσφαλμένα τ..ν όρισε συνυπεύθυν.. και συνυπόχρε.. στο ποσό του προστίμου των 96.965,80 €, προβάλλεται **αλυσιτελώς**, διότι, όπως προκύπτει από την από οικεία «Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012)» της Δ.Ο.Υ. για την υπόχρεη επιχείρηση και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 101 και 115 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), των άρθρων 16 και 17 του Ν.3190/1955 (περί Ε.Π.Ε.) και του άρθρου 50 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και με την Απόφαση ΠΟΛ.1103/12-10-2004 του Υπουργείου Οικονομικών, **ο έλεγχος δεν κατέστησε τ..ν προσφεύγο...** συνυπεύθυν.. και συνυπόχρε.., προσωπικά και αλληλέγγυα, στην εν λόγω οφειλή που καταλογίστηκε και βεβαιώθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο...:

Επειδή, με τον **Ν.2523/1997** καθιερώθηκε ένα **αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού των προστίμων**, στοχεύοντας, κατά τη σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής Αρχής και 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, εξασφαλίζοντας την ανάγκη διαφάνειας και τη σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Εξ όλων, συνεπώς, των ανωτέρω, συνάγεται ότι η Δ.Ο.Υ. ενήργησε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται, άλλωστε, από την οικεία από «Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012)» για την υπόχρεη επιχείρηση και την με αριθμό/..... προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) για τη διαχειριστική περίοδο 2005.

Επειδή, αναφορικά με τον **δεύτερο προβαλλόμενο λόγο** τ... προσφεύγο..., περί αντισυνταγματικότητας των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 και του Ν.4337/2015, οι οποίες αντίκεινται στις διατάξεις του άρθρου 20 παράγραφος 1 του Συντάγματος, **είναι αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος**. Άλλωστε σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παράγραφος 2 και 93 παράγραφος 4 του Συντάγματος, εμπίπτει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και όχι στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, οι δε κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣτΕ.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο...:

Επειδή, αναφορικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό τ... προσφεύγο..., **περί παραγραφής** την 31/12/2010 του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών Πράξεων για φορολογικά πρόστιμα που αφορούν στην επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, **απορρίπτεται ως**

νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

Με τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 5 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, ορίζεται ρητά ότι «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 την λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. **Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία Εισοδήματος.**»,

σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, με τις οποίες ορίζεται ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

Η προθεσμία για την υποβολή, εκ μέρους της υπόχρεης επιχείρησης, της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος του οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 2005) έληγε εντός του έτους 2006 και η Δήλωση υποβλήθηκε την 10-05-2006. Συνεπώς, **στην υπό κρίση περίπτωση**, η πενταετία υπολογίζεται από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία υποβολής της οικείας Δήλωσης, δηλαδή από το τέλος του έτους 2006 και, ως εκ τούτου, **το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και επιβολή φορολογικών προστίμων, αναφορικά με τη διαχειριστική περίοδο 2005, παραγράφονταν το πρώτον κατά την 31/12/2011 και όχι κατά την 31/12/2010**, όπως επικαλείται ... προσφεύγ....

Ακόμα, με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του Δημοσίου ως ακολούθως:

Με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Ν.4002/2011, με τις οποίες 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.**»,

με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν.4098/2012, με τις οποίες ορίζεται ότι «**1. 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.**»

και, επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 37 παράγραφος 5 του Ν.4141/2013, με τις οποίες ορίζεται ότι «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας Εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται 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 φύλλου ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο (2) ακόμα 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 την 31/12/2013 και μετά.», όπως τα ανωτέρω εξειδικεύονται με τις εγκυκλίους ΠΟΛ.1232/2013 και ΠΟΛ.1260/2013 του Υπουργείου Οικονομικών.

Επομένως, η προθεσμία παραγραφής για τη διαχειριστική περίοδο 2005 παρατάθηκε για δύο (2) επιπλέον έτη, δηλαδή έως την 31/12/2015, υπό την προϋπόθεση να έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου έως την 31/12/2013 και να έχει αποσταλεί έως την ίδια ημερομηνία επιστολή στον υπόχρεο φορολογούμενο, με την οποία να του γνωστοποιείται η έκδοση εντολής ελέγχου. **Στην υπό κρίση περίπτωση**, η εντολή ελέγχου για την υπόχρεη επιχείρηση, αναφορικά με τα οικονομικά έτη 2006 – 2008 (διαχειριστικές περίοδοι 2005 – 2007), είχε εκδοθεί, αρχικά, με ημερομηνία 19/12/2013, από τον Προϊστάμενο τ... τότε και, όπως προκύπτει από τον φάκελο της υπόθεσης, η σχετική γνωστοποίηση είχε κοινοποιηθεί νόμιμα στην υπόχρεη επιχείρηση, έως την 31/12/2013, με ταχυδρομική επιστολή. Ακολούθως, μετά την κατάργηση τ... .., η υπόθεση περιήλθε στην ελεγκτική αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ., από τον Προϊστάμενο της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/..... εντολή ελέγχου, στα πλαίσια της οποίας διενεργήθηκε και ολοκληρώθηκε ο έλεγχος για τα οικονομικά έτη 2006 – 2008 (διαχειριστικές περίοδοι 2005 – 2007). Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 66 παράγραφος 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), το οποίο, με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν.4337/2015, αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 παράγραφος 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31/12/2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά τον χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του

ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου, για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογούμενου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου, στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη του ελέγχου, κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου, θεωρείται και η αποστολή, έως τις 31/12/2013, επιστολής στον φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31/12/2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.».

Συνεπώς, κρίνεται αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος ο ισχυρισμός τ... προσφεύγο... ότι η επίδικη διαχειριστική περίοδος 2005 είχε υποπέσει σε παραγραφή την 31/12/2010.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση συντρέχουν οι προϋποθέσεις των άρθρων 68 παράγραφος 2 και 84 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 περί δεκαετούς παραγραφής, λόγω συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και, ειδικότερα, της από Έκθεσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία η υπόχρεη επιχείρηση είναι εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2003, 2004, 2005 και 2007.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο...:

Επειδή, αναφορικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό τ... προσφεύγο..., **περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας** με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 10 περίπτωση β) του Ν.2523/1997, **είναι αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος**, διότι στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Τη σχέση δε αυτήν έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν.2523/1997 και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια Ενδικοφανούς Προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.», πλην, όμως, ... προσφεύγ... δεν προσκομίζει κανένα νέο στοιχείο για την επίρρωση των ισχυρισμών τ... .

Επειδή από την οικεία από «Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012)» της Δ.Ο.Υ. για την υπόχρεη επιχείρηση, **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση** ως προς τη διάπραξη της παράβασης της έκδοσης οκτώ (8) εικονικών ΤΑΑΠ, αξίας μεγαλύτερης των 880,00 € το κάθε ένα και συνολικής αξίας 242.414,50 €, προς δύο (2) λήπτες – φυσικά πρόσωπα (αγρότες – κτηνοτρόφους), στη διαχειριστική περίοδο 2005, **για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους**. Η Φορολογική Διοίκηση, κατά την έκδοση της προβαλλόμενης Πράξης, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε το επίδικο ποσό του προστίμου 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 ο φορολογικός έλεγχος στην υπόχρεη επιχείρηση για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005 διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην προαναφερθείσα από οικεία Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ., στην οποία αιτιολογείται πλήρως, εμπεριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, το φορολογικό αδίκημα της έκδοσης οκτώ (8) εικονικών ΤΑΑΠ, συνολικής αξίας 242.414,50 €, στη διαχειριστική περίοδο 2005, **για ανύπαρκτες συναλλαγές στο**

σύνολό τους. Το εν λόγω φορολογικό αδίκημα επισύρει το προβλεπόμενο από τις σχετικές νομοθετικές διατάξεις πρόστιμο των 96.965,80 € που καταλογίστηκε και βεβαιώθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης. Για τους λόγους αυτούς, **οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως διατυπώνονται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ., γίνονται πλήρως αποδεκτές.**

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη στο σύνολο της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** για την υπόχρεη επιχείρηση με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:** (ως καθολικής διαδόχου στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της «.....» με τον ίδιον **Α.Φ.Μ.**), η οποία κατατέθηκε από τ..ν προσφεύγο... κ. του με **Α.Φ.Μ.:** ως τρίτ.. συνυπόχρε... .

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης – Καταλογιζόμενο ποσό προστίμου Κ.Β.Σ. με βάση την παρούσα Απόφαση:

Η με αριθμό/..... **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης, για τη διαχειριστική περίοδο **2005 (01/01/2005 – 31/12/2005)**, ως ακολούθως:

$$242.414,50 \text{ €} \times 40\% = \underline{96.965,80 \text{ €}}.$$

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ..ν προσφεύγο... κ. του με **Α.Φ.Μ.:**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

Σημείωση :

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθ. 126 Ν.2717/1999).