



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 573

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 24.11.2017

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 5976

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 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 26.06.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου ΑΡΜΑΤΟΣ ΘΗΒΩΝ, κατά της υπ' αριθ. «.....»/18.05.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7 §3 & 5 ν. 4337/2015), διαχειριστικής χρήσης 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής χρήσης 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26.06.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», ΑΦΜ «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων

των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. «.....»/18.05.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015), διαχειριστικής χρήσης 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 98.384,20 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 12, 11, 12 του Π.Δ. 186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 §§ 1, 3 & 4 του Ν. 2523/1997, που επισύρει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. ε' του Ν. 4337/2015, κυρώσεις.

Ο προσφεύγων, ζήτησε, έλαβε και χρησιμοποίησε με την καταχώρησή τους, στην αίτηση και αναλυτική κατάσταση δικαιολογητικών για την επιστροφή Φ.Π.Α. στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του ν. 2859/2000, ημερολογιακού έτους έκδοσης των στοιχείων που αφορούν την επιστροφή 2009, **τριάντα εννιά (39) φορολογικά στοιχεία** (Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων), τα οποία είναι **ΠΛΑΣΤΑ και ΕΙΚΟΝΙΚΑ, συνολικής αξίας 961.493,00 €**, εκδόσεως «.....» χονδρικό εμπόριο, μεσιτείες, αγροτικών προϊόντων τροφίμων και ποτών, ΑΦΜ «.....», με διεύθυνση «.....», προκειμένου να εισπράξει παράνομα το ανάλογο ποσό επιστροφής ΦΠΑ, με την υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/2010 αίτηση της ΕΝΩΣΗΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ ΘΗΒΑΣ, ΑΦΜ «.....», που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΘΗΒΩΝ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω πράξης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμη κοινοποίηση της υπ' αριθμ. «.....»/2017 προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου – παραβίαση του δικαιώματός μου σε ακρόαση
2. Πλάνη περί τα πράγματα
3. Έλλειψη νομίμου, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας
4. Παραγραφή του δικαιώματος της Διοίκησης να προβεί σε έκδοση πράξης επιβολής προστίμου
5. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας (25 παρ 1 Σ)

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 5.

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, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,
 - β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης 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. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.
5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η

Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και

β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως.

Επειδή, στη παράγραφο 2 του άρθρου 5 ν. 4174/2013 προβλέπονται διαζευκτικά οι δυνατοί τρόποι κοινοποίησης σε φυσικό πρόσωπο, ανάμεσα σε αυτούς και η κοινοποίηση με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου,.....

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κοινοποίησε με συστημένη επιστολή (αρ. πρωτ. «.....»/22.05.2017) την αριθμ. «.....»/18.05.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 Ν. 4337/2015, με την σχετική Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ., στην τελευταία δηλωθείσα στο τμήμα μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ταχυδρομική διεύθυνση (ΑΡΜΑ ΘΗΒΩΝ).

Επειδή, το άρθρο 20§2 (Έννομη προστασία, δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης) του Συντάγματος, αναφέρει: “2. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.”

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζεται ότι:

§1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

§2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κοινοποίησε με συστημένη επιστολή (αρ. πρωτ. «.....»/28.03.2017) το υπ' αριθμ. «.....»/27.03.2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων, καθώς και την υπ' αριθμ. «.....»/1511898 προσωρινή Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 για τη χρήση 2009, στην τελευταία δηλωθείσα στο τμήμα μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ταχυδρομική διεύθυνση (ΑΡΜΑ ΘΗΒΩΝ).

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων δεν απάντησε και δεν υπέβαλε υπόμνημα για να παραθέσει τις απόψεις του επί των καταλογιζόμενων ποσών φόρων.

Επειδή, αναφορικά με την προηγούμενη ακρόαση του διοικουμένου, 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).

Μάλιστα, το Ανώτατο Ακυρωτικό έχει δεχθεί, ότι, εφόσον προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου «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).

Ρητά λοιπόν το Συμβούλιο της Επικρατείας απαιτεί προκειμένου να προβεί σε ακύρωση της πράξης για παράβαση ουσιώδους τύπου όχι μόνο την προβολή σχετικού λόγου περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης (γεγονός που στη συγκεκριμένη υπόθεση δεν ισχύει) αλλά και αναφορά των όσων θα μπορούσαν να προβληθούν ενώπιον της Διοίκησης και δεν προβλήθηκαν και τα οποία θα μπορούσαν να είχαν ανατρέψει την τελική κρίση της τελευταίας (ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα επιπλέον στοιχείο, πέραν αυτών που είχε στη διάθεση του ο έλεγχος, που να μπορεί να ανατρέψει το αποτέλεσμα του φορολογικού ελέγχου, με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής). Εξάλλου στην έκθεση ελέγχου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έλαβε υπόψη της, αφενός μεν τα επί μέρους πραγματικά περιστατικά και αφετέρου και στο σύνολό τους, όπως αυτά προέκυψαν από τους ελέγχους των άλλων υπηρεσιών, μετά από λήψη Δελτίων Πληροφοριών, και από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η ίδια η αρμόδια Δ.Ο.Υ., πριν το τελικό της πόρισμα.

Επειδή, από το μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. η δηλωθείσα διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας, καθώς και η διεύθυνση κατοικίας του είναι το ΑΡΜΑ ΘΗΒΩΝ, η κοινοποίηση της ανωτέρω πράξης καθώς και του σημειώματος διαπιστώσεων άρθρου 28 Ν. 4174/2014 και της προσωρινής πράξης έγινε νόμιμα σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί μη νόμιμης κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης και παραβίασης του δικαιώματος σε προηγούμενη ακρόαση, είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, ότι “δεν έχει απολύτως καμία σχέση με την εν λόγω δραστηριότητα και τις υπό κρίση συναλλαγές, που αναφέρονται στην υπό κρίση πράξη καθώς και ότι ουδέποτε συναλλάχθηκε και ουδέποτε έλαβε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία από τον κ. «.....», δεν ευσταθούν και απορρίπτονται, καθόσον, η υπ’αριθμ. «.....»/2010 Αίτηση επιστροφής ΦΠΑ για την χρήση 2009, έχει υποβληθεί από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, στην Δ.Ο.Υ. ΘΗΒΩΝ, μέσω της Ένωσης Αγροτικών Συνεταιρισμών Θήβας, και τα υπό κρίση Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων, που συνοδεύουν την αίτηση, εκδόσεως «.....» χονδρικό εμπόριο, μεσιτείες, αγροτικών προϊόντων τροφίμων και ποτών, ΑΦΜ «.....», με διεύθυνση «.....», έχουν ως λήπτη τον ίδιο τον προσφεύγοντα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α’ 170), 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”,

και ο προσφεύγων επικαλείται, ότι έχει υποβάλλει αίτηση προς τη Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ και έχει παραιτηθεί ρητώς από το δικαίωμα επιστροφής φπα.

Ο ισχυρισμός του, δεν ευσταθεί, καθόσον από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, διαπιστώνεται, ότι δεν υπάρχει τέτοια αίτηση στο αρχείο της αρμόδιας φορολογικής αρχής, αλλά ούτε και ο ίδιος προσκόμισε αυτή με την ενδικοφανή του προσφυγή.

Επειδή, οι διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ., ορίζουν, ότι:

Άρθρο 2. Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων

4. Οι αγρότες και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις που ορίζονται από τα άρθρα 41 και 42 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α'), εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού, υποχρεούνται να εκδίδουν μόνο δελτίο αποστολής στις περιπτώσεις που ρητά ορίζεται από τον Κώδικα αυτόν.

Άρθρο 11. Δελτία αποστολής. Δελτία εσωτερικής διακίνησης επιχειρήσεων επεξεργασίας.

2.....Τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 εκδίδουν δελτία αποστολής, εφόσον διακινούν οπωρολαχανικά, νωπά αλιεύματα, άνθη και φυτά για πώληση απευθείας ή μέσω τρίτων, για επεξεργασία ή συσκευασία, ανεξάρτητα από το χρησιμοποιούμενο μεταφορικό μέσο. Για τα λοιπά αγροτικά προϊόντα εκδίδουν δελτία αποστολής μόνον όταν τα διακινούν με δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα και για τις αιτίες που προαναφέρονται.

Άρθρο 12. Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις.

6. Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού όταν αγοράζουν αγροτικά προϊόντα από πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 εκδίδουν τιμολόγιο. Για το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν αναλόγως τα οριζόμενα, για την πώληση αγαθών, στις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15, για δε τις επαναλαμβανόμενες αγορές τα οριζόμενα στην παράγραφο 2.

***** Η παράγραφος 6 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 3 του νόμου [3052/2002](#) και ισχύει από 1/1/2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

Άρθρο 36. Δικαιώματα του προϊστάμενου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας.

2. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της έδρας του επιτηδευματία μπορεί με απόφαση του:

ζ) να υποχρεώνει τον παραγωγό αγροτικών προϊόντων στην έκδοση τιμολογίων για την πώληση του συνόλου της παραγωγής του, όταν ασκεί οργανωμένη αγροτική εκμετάλλευση ή επιχείρηση,

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α., ορίζουν, ότι:

Άρθρο 41. Ειδικό καθεστώς αγροτών

1. Οι αγρότες, για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού και δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους.

2. Η επιστροφή του φόρου ενεργείται από το Δημόσιο με καταβολή στον αγρότη ποσού, το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή, στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του παρόντος προς άλλους υποκείμενους στο φόρο, εκτός των αγροτών που υπάγονται στο καθεστώς του παρόντος άρθρου.....

.... Για την παράδοση αγροτικών προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευση στην εμπορική δραστηριότητα που περιγράφεται στο προηγούμενο εδάφιο εκδίδεται ειδικό στοιχείο που περιλαμβάνει το είδος, την ποσότητα, την ποιότητα και την κανονική αξία των παραδιδόμενων αγαθών, όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19.

.....Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, ως αξία των παραδιδόμενων προϊόντων ή των παρεχομένων υπηρεσιών, λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από τα οικεία νόμιμα παραστατικά.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει, ότι:

1. ο προσφεύγων, είναι επιτηδευματίας της παρ. 4 του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992, και εντάχθηκε ως αγρότης του Ειδικού Καθεστώτος του άρθρου 41 του Φ.Π.Α., στις 21.07.2009.

2. την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 2009, δήλωσε καλλιέργεια κρεμμυδιού και σιταριού.

3. έδρα της επιχείρησης είναι το ΑΡΜΑ ΒΟΙΩΤΙΑΣ, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ΘΗΒΩΝ

4. δεν έχει θεωρήσει κανένα φορολογικό στοιχείο (Δ.Α), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 § 2 του Π.Δ. 186/1992, ή μετά από έγκριση του αρμόδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. (ΤΠ).

5. ζήτησε επιστροφή φπα, με την υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/2010 αίτηση, μέσω της "ΕΝΩΣΗΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ ΘΗΒΑΣ", η οποία υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΘΗΒΩΝ.

6. στην ως άνω αίτηση και αναλυτική κατάσταση δικαιολογητικών για την επιστροφή ΦΠΑ στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος άρθρου 41 ν. 2859/2000, ως δικαιολογητικά προσκόμισε, τριάντα εννιά

(39) φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων) συνολικής αξίας 961.493,0042,00 €, προκειμένου να εισπράξει το ανάλογο ποσό επιστροφής φπα.

7.άπαντα τα ως άνω τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων, είναι εκδόσεως της επιχείρησης «.....» χονδρικό εμπόριο, μεσιτείες, αγροτικών προϊόντων τροφίμων και ποτών, ΑΦΜ «.....», με διεύθυνση «.....».

Επειδή, τα υπό κρίση τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων, **κρίθηκαν ως ΠΛΑΣΤΑ και ΕΙΚΟΝΙΚΑ για ανύπαρκτες συναλλαγές,** προκειμένου η προσφεύγουσα να τύχει ανάλογης επιστροφής φπα και τα οποία εκδόθηκαν από επιχείρηση που συστάθηκε μεν νομότυπα, εμφανίζοντας την εικόνα ενεργού επιχείρησης, ουσιαστικά όμως είναι ανύπαρκτη και εικονική, και τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν προς αγρότες για δήθεν αγορά από αυτούς αγροτικών προϊόντων, με σκοπό την πραγματοποίηση κέρδους και την επιστροφή φπα από την αντίστοιχη Δ.Ο.Υ. μέσω πλαστών – εικονικών παραστατικών.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, ορίζουν, ότι:

3.Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου 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.

4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση ως προς τη διάταξη και τη βαρύτητα της παράβασης περί λήψης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η ελεγκτική αρχή σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε, τόσο στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΙΑ΄ ΑΘΗΝΩΝ (το με αριθμ. πρωτ. «.....»/28.08.2011 Δελτίο Πληροφοριών προς τη Δ.Ο.Υ. ΘΗΒΩΝ, το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ) που αφορά την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση «.....» εκδότη των υπό κρίση τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων}, όσο και σε ελεγκτικές επαληθεύσεις που αφορούν τον προσφεύγοντα {λήπτη των ως άνω τιμολογίων}.

Συγκεκριμένα, ως προκύπτει:

Α) από το αριθμ. πρωτ. «.....»/28.08.2011 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΙΑ΄ ΑΘΗΝΩΝ, προς τη Δ.Ο.Υ. ΘΗΒΩΝ, το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑ, και αφορά τον εκδότη των υπό κρίση τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων, κ. «.....» με ΑΦΜ «.....».

1. έκανε έναρξη εργασιών την 02.04.2009 με αντικείμενο εμπορικός αντιπρόσωπος που μεσολαθεί στην πώληση τροφίμων και ποτών.

2. όπως προκύπτει από το ιδιωτικό συμφωνητικό επαγγελματικής μίσθωσης, η επιχείρηση είχε δηλώσει κατά την έναρξη ως έδρα, ισόγειο κατάστημα 24 τ.μ. που βρίσκεται επί της οδού «.....», με διάρκεια μίσθωσης δύο ετών, ήτοι από 01.04.2009 έως 31.03.2011., χωρίς μέχρι και σήμερα να έχει υποβληθεί δήλωση μεταβολής ή διακοπής των εργασιών

3. ως δήλωσε η ιδιοκτήτρια του ακινήτου κα «.....» με ΑΦΜ «.....», μετά την εκμίσθωση του ως άνω επαγγελματικού χώρου, δεν είχε διαπιστώσει να λειτουργεί επιχείρηση στον συγκεκριμένο χώρο, ο οποίος και παρέμεινε κλειστός, τα ενοίκια δε, που κατέβαλε, ήταν μόνο για τους τρεις πρώτους μήνες μίσθωσης του καταστήματος. Έκτοτε, αν και προσπάθησε να τον εντοπίσει, αυτό κατέστη αδύνατο, με αποτέλεσμα να του ασκηθεί αγωγή εξώσης.

4. τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία [τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων], δεν έχουν θεωρηθεί νόμιμα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., και ως προκύπτει από την καρτέλα θεώρησης βιβλίων και στοιχείων, ουδέποτε θεωρήθηκαν τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων, τα δε αναφερόμενα τιμολόγια αγοράς

αγροτικών προϊόντων εκδόσεως «.....» , δεν προκύπτουν από τα θεωρηθέντα στοιχεία, καθώς, ο κωδικός διάτρησης που είναι καταχωρημένος στο βιβλίο Συνδιασμού Γραμμάτων της Δ.Ο.Υ., για τον μήνα Σεπτέμβριο 2009 είναι «.....» για τον μήνα Οκτώβριο 2009 είναι «.....» και για τον μήνα Νοέμβριο 2009 είναι «.....».

5. δεν είχε τη δυνατότητα αποθήκευσης και διακίνησης τόσο μεγάλων ποσοτήτων αγροτικών προϊόντων (485.600 κιλά κρεμμύδι κοκκάρι και 431.100 κιλά κρεμμύδια στιφάδο) αφού δεν διέθετε ψυγεία και μέσα μεταφοράς.

6. δεν άσκησε καθόλου επιχειρηματική δραστηριότητα στην δηλωθείσα έδρα του

7. δεν υπέβαλε δηλώσεις φόρου εισοδήματος και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ

Κατά συνέπεια τα εκδοθέντα τιμολόγια από τον κ. «.....»:

“είναι πλαστά, κατά την έννοια του άρθρου 19§3 του ν. 2523/1997, διότι έχουν διατρηθεί ή σφραγισθεί με άγνωστο τρόπο και δεν έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής η σχετική πράξη θεώρησής τους, αφού ο εκδότης αυτών ουδέποτε έχει θεωρήσει τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων”.

“είναι εικονικά, κατά την έννοια του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997, διότι αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, αφού η εκδότρια επιχείρηση δεν λειτουργούσε στη δηλωθείσα διεύθυνση, και η όλη συμπεριφορά της δεικνύει ότι εμπορεύτηκε μόνο στοιχεία και δεν προέβη σε καμία αγοραπωλησία των περιγραφόμενων ειδών”.

Β. με βάση τον διενεργηθέντα έλεγχο στην προσφεύγουσα και λήπτρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Ο Αγρότης Ειδικού Καθεστώτος (άρθρου 41 του Ν. 2859/2000) «.....», ΑΦΜ «.....», υπέβαλε την με αρ. «.....»/2010 αίτηση, μέσω της “ΕΝΩΣΗΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ ΘΗΒΑΣ”, η οποία υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΘΗΒΩΝ, προκειμένου να τύχει της κατ’ αποκοπή επιστροφής Φ.Π.Α., από πώληση αγροτικών προϊόντων, και κατέθεσε τριάντα εννιά (39) τιμολόγια αγοράς 485.600 κιλών κρεμμύδι κοκκάρι και 431.100 κιλών κρεμμύδια στιφάδο, συνολικής αξίας 961.493,00 €, που εξέδωσε η επιχείρηση «.....».

Η Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ προκειμένου να προβεί στην επιστροφή του ΦΠΑ και να διαπιστώσει την παραγωγική ικανότητα της προσφεύγουσας, και σε συνδυασμό με τον προαναφερόμενο έμπορο – αγοραστή, προέβη σε έλεγχο, από τον οποίο προέκυψαν τα κάτωθι:

1.ο προσφεύγων φέρεται να παρήγαγε τις παραπάνω υπέρογκες ποσότητες προϊόντων (κρεμμύδι κοκκάρι και κρεμμύδι στιφάδο), χωρίς να διαθέτει αλλά και ούτε να ενοικιάζει γεωργική γη προς καλλιέργεια. Με βάση τα στοιχεία των πωλήσεων, η επιχείρηση πούλησε κρεμμύδια κοκκάρι – στιφάδο 485.600 κιλά και 431.100 κιλά αντίστοιχα, ενώ η μέση παραγωγή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. 5007/06.04.2012 έγγραφο της Διεύθυνσης Αγροτικής Ανάπτυξης Ν. Βοιωτίας, είναι 2.500 κιλά / στρέμμα. 366,68 στρέμματα (916.700:2.500 κιλά/ στρέμμα)

2.δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η ύπαρξη περισσότερων αγροτεμαχίων προς καλλιέργεια όπως τίτλους κυριότητας, συμφωνητικά μίσθωσης αγροτεμαχίων {αν και κλήθηκε ως το υπ’ αριθμ. πρωτ. «.....»/17.02.2016 αίτημα για παροχή πληροφοριών}, καθώς, ως προκύπτει δεν υποβλήθηκε δήλωση ακινήτων Ε9, δεν έχει στην κατοχή του αγροτεμάχια για μονοετή καλλιέργεια και στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δεν δηλώνονται ενοίκια για μίσθωση γεωργικής γης, δηλώνει δε καλλιέργεια σιταριού 17 στρεμμάτων και κρεμμυδιού ξερού 80 στρεμμάτων, ενώ στην υποβληθείσα δήλωση καλλιέργειας στον ΟΠΕΚΕΠΕ, δηλώνει κηπευτικά μακράς διάρκειας 1,13 εκτάρια ή 11,3 στρέμματα και σιτάρι σκληρό 0,22 εκτάρια ή 2,2 στρέμματα.

3.δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για τον τρόπο εξόφλησης των υπό κρίση τιμολογίων, όπως επιταγές, αποδείξεις είσπραξης, αποδείξεις τραπεζών για λήψη ή κατάθεση χρημάτων στο λογαριασμό της, με δεδομένο ότι το ποσό από την πώληση των προϊόντων της, ανέρχεται σε 961.493,00 €.

4.δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για την απόδειξη της καλλιέργειας των αγρών, όπως τιμολόγια αγοράς σπόρων, λιπασμάτων, φυτοφαρμάκων, πετρελαίων για κίνηση αγροτικών μηχανημάτων κλπ

5. στα εκδοθέντα υπό κρίση τιμολόγια αγοράς, δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του πρώτου μεταφορικού μέσου, ως υπάρχει υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 περίπτωση β’ του άρθρου 11 του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ., ούτε προσκομίσθηκε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει τις διενεργηθείσες συναλλαγές (ζυγολόγια, φορτωτικές, κλπ)

Με βάσει τα ανωτέρω και με δεδομένο ότι ο κ. «.....» δεν διέθετε ιδιόκτητα ή μισθωμένα αγροτεμάχια μονοετούς καλλιέργειας, είναι αδύνατο να παρήγαγε τα ανωτέρω προϊόντα (κρεμμύδι κοκκάρι και κρεμμύδι στιφάδο), που αναφέρονται παραπάνω των οποίων δεν δηλώθηκε η καλλιέργειά τους και το αντίστοιχο εισόδημα των 961.493,00 € στο Ε1. Το μόνο ποσό εισοδήματος που δηλώθηκε ήταν 17.935,89 €.

Κατά συνέπεια τα πιο πάνω φορολογικά στοιχεία για την πώληση από την προσφεύγουσα κρεμμυδιών (εκδόσεως «.....»), είναι

“ εικονικά, κατά την έννοια του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997, διότι αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, για τους προαναφερόμενους λόγους και για τους λόγους που αναφέρονται στον εκδότη των τιμολογίων αυτών”.

Επειδή ο έλεγχος δεν στηρίχθηκε σε αυθαίρετα συμπεράσματα και υποθέσεις αλλά πραγματοποίησε διασταυρωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και αφού έλαβε υπόψη πλήθος αποδεικτικών στοιχείων και τα έγγραφα που χορηγήθηκαν κατέληξε τεκμηριωμένα στην διαπίστωση της εικονικότητας και πλαστότητας των υπό κρίση τιμολογίων. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι στην προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου, εφ’ής ερείδεται και η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, “διαλαμβάνονται αοριστίες, αβάσιμοι ισχυρισμοί, εικασίες, γενικόλογες επιπόλαιες και συμπερασματικές εκτιμήσεις, που καθιστούν την τελική ελεγκτική κρίση παντελώς ατεκμηρίωτη και ήκιστα πειστική και που αναιρούν το κύρος της”, δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί, ως αναιτιολόγητος, αναπόδεικτος και μη νόμιμος.

Επειδή 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 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**, 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 506/08-02-2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση όμως, η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, ως λεπτομερώς αναλύεται ανωτέρω (Ο κ. «.....» φέρεται να παρήγαγε τις παραπάνω υπέρογκες ποσότητες προϊόντων (κρεμμυδιών), χωρίς να διαθέτει ούτε να ενοικιάζει γεωργική γη προς καλλιέργεια, κλπ...) και ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστεως του προσφεύγοντος, ούτε κατ' επέκταση, απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή η κακοπιστία αυτού. Στην μη προσκόμιση εξάλλου από τους αντισυμβαλλόμενους φορολογικών στοιχείων αποδεικνυόντων την πραγματοποίηση των αντίστοιχων συναλλαγών, στηρίχθηκε επίσης η εκτίμηση της φορολογικής διοικήσεως (ΣτΕ 116/2013).

Επειδή η προσφεύγουσα, όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή του πίστη ως προς τον εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο, ενώ δεν αναφέρει πως παραλήφθηκαν τα εμπορεύματα, πως έγινε η εξόφληση των τιμολογίων και ποιος εισέπραξε το ποσό των τιμολογίων κλπ (βλ. ΣτΕ 3151/2006, 3411/2004, 1553, 1264/2003, 881/2002).

Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, “ Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του

δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.”

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι, “..... στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου για τη διαχειριστική χρήση 01.01.2009 – 31.12.2009 μου κοινοποιήθηκε περί τα μέσα του έτους 2017, ήτοι μετά τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής, ενώ βάσει των ανωτέρω αναφερόμενων διατάξεων η ένδικη διαχειριστική περίοδος έχει υποπέσει σε παραγραφή ήδη από 31.12.2005..., και οι τυχόν παρατάσεις της παραγραφής, αντίκεινται στις συνταγματικές αρχές της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου και της ασφάλειας του δικαίου.....”

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 3691/2008 (ΦΕΚ Α' 166/05.08.2008), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 3. Εγκληματικές δραστηριότητες – Βασικά αδικήματα

Ως εγκληματικές δραστηριότητες νοούνται η διάπραξη ενός ή περισσότερων από τα ακόλουθα αδικήματα που καλούνται εφεξής «βασικά αδικήματα»:

α)..... β)..... κλπ ..., ιη) Τα αδικήματα:

α) της φοροδιαφυγής, που προβλέπονται στο άρθρο 17, στο άρθρο 18 με την εξαίρεση της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 και του άρθρου 19 με την εξαίρεση της περίπτωσης του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του ν. [2523/1997](#) (Α' 179), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, με το άρθρο 74 του ν. 4174/2013

***** Το άρθρο 17, 18, 19 καταργήθηκε, από 17-10-2015, με την παράγραφο 1 του άρθρου 71 του ν. 4174/2013, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015. Όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν. 2523/1997 (άρθρα 17 έως 21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες ρυθμίσεις των διατάξεων του Δωδέκατου Κεφαλαίου του ν. 4174/2013 (άρθρα 66-70).

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 66. Εγκλήματα φοροδιαφυγής

***** Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου,

.....Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου 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. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.....

Άρθρο 36. Παραγραφή

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

*****Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 4 του [άρθρου 2](#) του ν. [4281/2014](#) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι την 08/08/2014, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 253 του ίδιου νόμου.

3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

*****Η λέξη «φορολογικού» της παραγράφου 3 διαγράφηκε και μετά τη λέξη «έτους», τέθηκαν όπως προστέθηκαν οι λέξεις «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» με την παράγραφο 7 του [άρθρου 46](#) του ν. [4223/2013](#) από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 31-12-2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

Άρθρο 72. Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)

11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. **Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.**

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.

*****Μετά τη λέξη «εισφορών» του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 11, τέθηκε όπως προστέθηκε η λέξη «προστίμων,» και προστέθηκαν εδάφια τρίτο και τέταρτο με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2. του άρθρου πρώτου του ν. [4254/2014](#) από 01-01-2014 σύμφωνα με την περίπτωση 24 της ίδιας υποπαραγράφου Δ.2..

Άρθρο 73. Έναρξη ισχύος

Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 84. Παραγραφή

§1. 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.

§3. Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας: α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού.

β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική υποχρέωση, συνολικά ή μερικά.

γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα.

δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής

§4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68.

**** Η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22.12.2006) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22-12-2006), σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου,

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1154/04.10.2017 Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

"1. Υποθέσεις που αφορούν χρήσεις προτεραιοποιημένες σύμφωνα με τη [ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017](#) Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.

α) Με τη με αριθ. [ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017](#) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίστηκε ότι, για τη φορολογία εισοδήματος και για τις φορολογίες για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας αυτής, ελέγχονται κατά προτεραιότητα και εκδίδονται σχετικές πράξεις προσδιορισμού, ως κάτωθι:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με άρθ. 11, εδ. α', ν. 4174/13) και άρθ. 36 § 1 του ν. 4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2008 και μετά	Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/13 σε συνδυασμό με άρθ. 11, εδ. β', του ίδιου νόμου	Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή
2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/94 και 68 § 2α' του ν. 3522/2006 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με άρθ. 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

Σε κάθε περίπτωση, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα [άρθρα 84](#) του ν. [2238/1994](#) (Κ.Φ.Ε.) και [57](#) του ν. [2859/2000](#) (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής.....

ε) Τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις α-γ της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί πράξεις προσδιορισμού και επί των οποίων εκκρεμούν ενδικοφανείς προσφυγές στη ΔΕΔ.....”.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 9 Ν. 2523/1997 περί επιβολής προστίμων, ορίζουν, ότι:

5. 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή προστίμου σε βάρος του έχει παραγραφεί, δεδομένου ότι η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της χρήσης 2009 κοινοποιήθηκε σε αυτόν μετά την πάροδο της οριζόμενης από το άρθρο 84 του ν.2238/1994 πενταετίας. Ο λόγος αυτός πρέπει να **απορριφθεί** ως στηριζόμενος σε εσφαλμένη νομική προϋπόθεση, διότι, σύμφωνα από τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις των άρθρων **66 § 5, 36 § 3, 72 § 11 και 73 του Ν. 4174/2013**, προκύπτει ότι η έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, νοούνται ως αδικήματα φοροδιαφυγής, τα οποία παραγράφονται μετά την παρέλευση εικοσαετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης, εφόσον κατά την 01.01.2014 ημερομηνία έναρξης ισχύος του κώδικα, το δικαίωμα του δημοσίου δεν είχε παραγραφεί.

Συνεπώς, εφόσον για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01.01 – 31.12.2009, προέκυψε έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, και το δικαίωμα του δημοσίου για τη την επιβολή φόρων και προστίμων παραγραφόταν στις 31.12.2015, πλην όμως, αφού κατά την 01.01.2014, ημερομηνία κατά την οποία τέθηκε σε ισχύ ο ν. 4174/2013 το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε παραγραφεί, η παραγραφή επέρχεται μετά την πάροδο εικοσαετίας από το τέλος του έτους που υποβλήθηκε η δήλωση, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου για επιβολή και κοινοποίηση προστίμου, απορρίπτεται, ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται επιπλέον ότι η συνεχής παράταση της παραγραφής δια συνεχών νομοθετικών ρυθμίσεων αντίκειται στις συνταγματικές αρχές της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου και της ασφάλειας δικαίου, όπως έχει κριθεί παγίως από τη δικαστηριακή νομολογία (ΣτΕ 750-751/2008, 3606, 70/2004, 523/2000, 139/1998, 4710-4712, 3141, 2866/85, 2034/1974), ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς βεβαίωση φορολογικών βαρών, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει το δικαίωμά του αυτό, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεώτερου νόμου, όπως συνέβη στην προκείμενη περίπτωση, χωρίς να παραβιάζει έτσι τις διατάξεις περί αναδρομικότητας της παρ. 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος και κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 7. Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

1. Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. [4174/2013](#), εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις. Ως εκκρεμείς υποθέσεις, νοούνται οι υποθέσεις οι οποίες, κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος, εκκρεμούν ενώπιον της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου

μέσου ή αίτησης αναίρεσης για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική απόφαση και δεν έχει γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 απαιτείται ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής, για την υπαγωγή στις ανωτέρω διατάξεις του συνόλου των παραβάσεων κάθε πράξης ή απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει μετά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργασίμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1.

Η δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας ενενήντα (90) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος ή την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης ή της απόφασης, κατά περίπτωση. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω δήλωση αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση του αρμόδιου δικαστηρίου ότι η υπόθεση δεν έχει συζητηθεί και δήλωση παραίτησης από το σχετικό δικόγραφο ή δικαίωμα.....

3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) 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:

α)β)..... γ)..... δ).....

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ)..... ζ)

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. [4174/2013](#) (Α'170).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, δεν παραβιάζονται οι διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων καθώς δεν υπάγονται οι διοικητικές κυρώσεις στο προστατευτικό πεδίο του αρ. 6 της ΕΣΔΑ διότι δεν αποτελούν «κατηγορία ποινικής φύσης». Είναι γνωστό και αδιαμφισβήτητο ότι οι διοικητικές κυρώσεις πάσης φύσεως (φορολογικές, τελωνειακές, κλπ) ανήκουν στην ύλη του διοικητικού δικαίου, επιβάλλονται με διοικητική διαδικασία και υπάγονται στην αρμοδιότητα των διοικητικών δικαστηρίων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή ενήργησε σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας της εννόμου προστασίας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. «.....»/26.06.2017 ενδικοφανούς προσφυγής τους «.....», ΑΦΜ «.....», και την επικύρωση της κάτωθι πράξης:

της υπ' αριθ. «.....»/18.05.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7 ν. 4337/2015), διαχειριστικής χρήσης 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ,

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 96.149,30 €.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.