

ΠΑΝΤΕΙΟΝ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
PANTEION UNIVERSITY OF SOCIAL AND POLITICAL SCIENCES

ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
Π.Μ.Σ.: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ & ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

ΑΠΟ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΑΡΑΒΑΤΙΚΟΤΗΤΑ
ΣΤΗΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗ

ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥ ΔΗΜΗΤΡΑ
Α.Μ.:7104Μ046

ΕΠΙΒΛΕΠΟΝΤΕΣ : ΕΛΙΣΣΑΒΕΤ ΜΠΕΣΙΛΑ- ΜΑΚΡΙΑΔΗ
ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΡΚΑΛΗΣ

ΑΘΗΝΑ, 2007

ΜΕΤ
ΑΛΕ

MEE

ANE

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

1. Φορολογική παραβατικότητα	
Εισαγωγή	1
1.1. Η έλλειψη διακριτικής ευχέρειας της φορολογούσας αρχής	2
1.2. Εξώδικη επίλυση της διαφοράς	3
2. Η έννοια του φόρου	
2.1. Ο ορισμός του φόρου	5
2.2. Οι οικονομικές λειτουργίες του φόρου	6
2.3. Το φορολογικό σύστημα	7
2.4. Η αρχή της νομιμότητας του φόρου	8
2.5. Η αρχή της βεβαιότητας του φόρου	10
2.6. Η αρχή της χρηστής διοικήσεως	11
3. Φορολογικός Έλεγχος	
3.1. Επιλογή υποθέσεων για έλεγχο	13
3.2. Διαδικασία ελέγχου	
3.2.1. Έκθεση ελέγχου	14
3.2.2. Πορεία της έκθεσης	17
3.2.3. Μετ' έλεγχον διαδικασία	18
4. Τα δικαιώματα του φορολογούμενου	18
5. Οι αρμοδιότητες των ελεγκτικών οργάνων	
5.1. Ελεγκτικά κέντρα	19
5.2. Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων	21



6. Εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία	
6.1. Έννοια πλαστού και εικονικού φορολογικού στοιχείου	23
6.2. Έννοια νοθευμένου φορολογικού στοιχείου	24
6.3. Ποινικές κυρώσεις για τα πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία	24
6.4. Φορολογικά πρόστιμα για τα πλαστά, εικονικά και για τα νοθευμένα φορολογικά στοιχεία	25
6.5. Πρόστιμο ΦΠΑ για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία	27
7. Η ύπαρξη ή μη αμέλειας ή δόλου	28
8. Η αρμοδιότητα των Διοικητικών Δικαστηρίων στις φορολογικές διαφορές	
8.1. Η εξέλιξη της φορολογικής Δικαιοσύνης στην Ελλάδα	29
8.2. Η έννοια της φορολογικής διαφοράς	30
8.3. Οι αρχές που διέπουν τη φορολογική δίκη	31
9. Τα ένδικα βοηθήματα και τα ένδικα μέσα	
9.1. Η προσφυγή	32
9.1.1. Διαδικαστικές προϋποθέσεις. Το παραδεκτό της προσφυγής	33
9.1.2. Δικαίωμα προσφυγής	34
9.1.3. Ειδικά για την προθεσμία άσκησης της προσφυγής	35
9.1.4. Περιεχόμενο της προσφυγής	35
9.1.5. Ανασταλτικό αποτέλεσμα της προσφυγής	37
9.1.6. Η έκταση του δικαστικού ελέγχου, και η αρχή της μη χειροτέρευσης του προσφεύγοντος	38
9.2. Έφεση	39
9.2.1 Διαδικαστικές προϋποθέσεις. Το παραδεκτό της έφεσης	39
9.2.2. Δικαίωμα έφεσης	40
9.2.3. Αποφάσεις που υπόκεινται σε έφεση	41

9.2.4. Λόγοι έφεσης	42
9.2.5. Προβολή νέων ισχυρισμών και αποδεικτικών μέσων στην κατ' έφεση δίκη	42
9.2.6. Το αποτέλεσμα άσκησης της έφεσης	43
9.2.7. Ο δικαστικός έλεγχος και η αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του εκκαλούντος στην κατ' έφεση δίκη	44
10. Συμπεράσματα: Η συμβολή της Διοικητικής Δικαιοσύνης στην πάταξη της φορολογικής παραβατικότητας	45

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΑΠΥ	Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών
ΒΔ	Βασιλικό Διάταγμα
ΔΕΕ	Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιρειών
ΔΕφ	Διοικητικό Εφετείο
ΚΒΣ	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.86/1992)
ΚΔΔ	Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας (π.δ.2717/1992)
ΚΝΤΧ	Κώδικας Νόμων Τελών Χαρτοσήμου
ΚΠΔ	Κώδικας Ποινικής Δικονομίας
ΚΦΔ	Κώδικας Φορολογικής Δικονομίας
Ολομ.	Ολομέλεια
π.δ.	προεδρικό διάταγμα
ΠΟΛ.	Πολυγραφημένη διαταγή της Διοίκησης
Σ.Δ.Ο.Ε.	Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος
ΣτΕ	Συμβούλιο της Επικρατείας
ΥΠΕΔΑ	Υπηρεσία Ελέγχου Διακίνησης Αγαθών
ΥΠΕΕ	Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (πρώην ΣΔΟΕ)
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

ΑΠΟ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΑΡΑΒΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΣΤΗΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗ

1. Φορολογική παραβατικότητα

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Μία επιστημονικά τεκμηριωμένη διερεύνηση των αιτιών της φορολογικής παραβατικότητας προϋποθέτει εκτεταμένη κοινωνιολογική και οικονομική έρευνα, και επομένως, χρήζει μίας διεπιστημονικής προσέγγισης. Ενδεικτικά και μόνο αξίζει, πάντως, να επισημανθεί, ότι οι ρίζες του προβλήματος δεν πρέπει να αναζητούνται μονάχα, όπως συχνά γίνεται, σε «ενδογενείς» παράγοντες, που σχετίζονται με την πολιτική αγωγή και το χαρακτήρα των Ελλήνων φορολογούμενων. Όπως τονίζει το σύνολο σχεδόν της βιβλιογραφίας, μεγάλη συμβολή στην εμφάνιση και διάδοση των φαινόμενων ανειλικρίνειας και ασυνέπειας έχει και το ίδιο το ελληνικό κράτος, που με την άναρχη και διαρκώς μεταβαλλόμενη φορολογική νομοθεσία του, το χαμηλό επίπεδο παρεχόμενων δημοσίων αγαθών και υπηρεσιών του, την ατελή οργάνωση των φοροτεχνικών υπηρεσιών του, τη συχνά «εχθρική» ή «εκβιαστική» έναντι των φορολογούμενων συμπεριφορά του, και την παροχή «επιβραβεύσεων» προς συστηματικούς φοροφυγάδες με επαναλαμβανόμενα μέτρα «αμνήστευσης» παραβάσεων του παρελθόντος, αφενός ενθαρρύνει τον κακόπιστο φορολογούμενο και αφετέρου προκαλεί δυσφορία και αγανάκτηση στον καλόπιστο, υποδαυλίζοντας συνάμα ένα κλίμα έντονης δυσπιστίας τόσο σε ό,τι αφορά την αποτελεσματική και έντιμη διαχείριση του δημοσίου χρήματος όσο και σε ό,τι αφορά την ορθή εφαρμογή της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης¹.

Ενδεικτική για το μέγεθος της απώλειας φορολογικών εσόδων, που μπορεί να προκαλείται από τις μεθοδεύσεις και ενός μόνο φορολογικού παραβάτη, είναι η περίπτωση που αναφέρεται στην έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. για το έτος 2000². Οι υποθέσεις διακίνησης πλαστών και εικονικών στοιχείων, που όλο και συχνότερα έρχονται στο φως της δημοσιότητας, προκαλούν πραγματικά εντύπωση σε ό,τι

¹ Βλ. Θ. Πατακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, σελ. 1, Εκδόσεις Σάκκουλα 2005.

² Σ.Δ.Ο.Ε., Ετήσια Έκθεση 2000, σελ. 16-17.

αφορά τον αριθμό των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων και το μέγεθος της συντελούμενης φοροδιαφυγής³.

Εξίσου μεγάλο μπορεί να χαρακτηριστεί βέβαια και το πρόβλημα της παραβατικότητας μέσα στους κόλπους αυτής της ίδιας της φορολογικής Διοίκησης. Σ' αυτήν την περίπτωση η παραβατική συμπεριφορά εκδηλώνεται όχι από τους οφειλέτες-φορολογούμενους, αλλά από τους αρμόδιους για τη βεβαίωση και είσπραξη των φορολογικών εσόδων κρατικούς υπαλλήλους. Οι δύο κύκλοι προβλημάτων μπορούν, καταρχήν, να αντιμετωπίζονται ως ανεξάρτητοι μεταξύ τους, αφού ούτε η παραβατικότητα του φορολογούμενου συνοδεύεται κατ' ανάγκη από παραβατική συμπεριφορά υπαλλήλου της φορολογικής Διοίκησης ούτε η παραβατικότητα υπαλλήλου της φορολογικής Διοίκησης προϋποθέτει ή συνεπάγεται παραβατική συμπεριφορά του φορολογούμενου. Στην πράξη, βέβαια, οι δύο κύκλοι προβλημάτων συχνά διαπλέκονται, οπότε η προσβολή των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου εμφανίζεται ως προϊόν συνεργασίας μεταξύ φορολογούμενου και υπαλλήλου της φορολογικής Διοίκησης⁴.

1.1. Η έλλειψη διακριτικής ευχέρειας της φορολογούσας αρχής

Ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου που επιβάλλει την ρύθμιση των ουσιαστών στοιχείων του φόρου με τυπικό νόμο, δεν επαφίεται ο καθορισμός τους στην διακριτική ευχέρεια της φορολογούσας αρχής. Έτσι δεν καταλείπεται χώρος στην αυθαιρεσία της φορολογικής Διοίκησης, πράγμα που αναμφίβολα συνιστά σημαντική νομική εγγύηση υπέρ του φορολογούμενου.

Βέβαια, ο νομοθέτης είναι δυνατό να χρησιμοποιήσει στο νόμο γενικές και αόριστες έννοιες (π.χ. κανονική αξία). Σε μια τέτοια περίπτωση παρέχεται στην πράξη κάποια διακριτική ευχέρεια στη φορολογική Διοίκηση κατά την εφαρμογή του νόμου. Για το λόγο αυτό ο νομοθέτης οφείλει να αποφεύγει κατά το δυνατό τη χρήση τέτοιων εννοιών, που είναι δυνατό να οδηγήσουν σε αυθαιρεσίες από πλευράς της φορολογικής Διοίκησης.

Σημαντική συνέπεια της αρχής της νομιμότητας του φόρου είναι και η έλλειψη συμβατικού χαρακτήρα στις σχέσεις φορολογούμενου και φορολογούσας αρχής.

³ Βλ. σχετικά δημοσιεύματα στα ΝΕΑ, στην Ελευθεροτυπία και στο Βήμα της 04-08-1999.

⁴ Βλ. Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, σελ. 2, Εκδόσεις Σάκκουλα 2005.

Άλλωστε ένα από τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του φόρου είναι ο υποχρεωτικός του χαρακτήρας, το δε Κράτος καθορίζει μονομερώς τα στοιχεία του φόρου.

Ειδικότερες συνέπειες του χαρακτήρα αυτού των σχέσεων του φορολογούμενου και της φορολογούσας αρχής δεν δημιουργείται συμβατική σχέση. Τα στοιχεία του φόρου προβλέπονται στο νόμο και μόνο, η δε αρμόδια φορολογική αρχή εξαιτουκεί την εφαρμοστέα ρύθμιση, με βάση τα πραγματικά στοιχεία κάθε περίπτωσης. Κατά συνέπεια δεν είναι επιτρεπτή η πρόβλεψη απαλλαγών από το φόρο με σύμβαση μεταξύ του Δημοσίου και του φορολογούμενου⁵.

1.2. Εξώδικη επίλυση της διαφοράς

Ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, έχει ανακύψει το ζήτημα⁶ κατά πόσο ο θεσμός της εξώδικης επίλυσης της διαφοράς (φορολογικός συμβιβασμός) έχει συμβατικό χαρακτήρα. Ως γνωστό στις νομοθετικές ρυθμίσεις που θεσπίζουν τους κατ' ιδία φόρους⁷, προβλέπεται η δυνατότητα εξώδικης επίλυσης της διαφοράς, σε περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τον φορολογούμενο του καταλογισθέντος ποσού φόρου. Η διαδικαστική αυτή ενέργεια γίνεται προ του σταδίου της δικαστικής επίλυσης της διαφοράς, επιδιώκει δε την ταχεία εκκαθάριση της υπόθεσης και την αποφυγή, κατά το δυνατό, της δικαστικής οδού⁸.

Για το λόγο αυτό το σχετικό αίτημα διατυπώνεται είτε με αυτοτελή αίτηση του ενδιαφερόμενου, είτε με την σύνδεση του αιτήματος αυτού με την προσφυγή κατά της καταλογιστικής πράξης, που ασκείται εντός της προβλεπόμενης από το νόμο

⁵ Βλ. Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 87, Εκδόσεις Σάκκουλα 2005.

⁶ Βλ. Κ. Ρέμελη, Ο συμβιβασμός στη διοικητική διαδικασία, 1994, Λ. Θεοχαρόπουλου, Φορολογικό Δίκαιο, 133 επ., Π. Δερτιλή, Ο θεσμός της εξώδικου λύσεως της φορολογικής διαφοράς, η διαμόρφωσις και η νομική φύσις του, Αρμ. 1970, σ. 1 επ., Χ. Μαγουλά, Διοικητική επίλυση της φορολογικής διαφοράς, ΔΦΝ, 1990, σελ. 835, Ι. Σακαλή, Η διοικητική επίλυση φορολογικών διαφορών, ΔΦΝ, 2005, 425 επ.

⁷ Έτσι π.χ. το άρθρο 70 του ν. 2238/94 για τη φορολογία εισοδήματος, το άρθρο 52 του Κώδικα για το ΦΠΑ κλπ. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι διατάξεις για την εξώδικη επίλυση της διαφοράς περιείχε και ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας (άρθρα 70-72). Η εφαρμογή των διατάξεων αυτών είχε ήδη ανασταλλεί πριν από την εισαγωγή του ΚΔΔ.

⁸ Πέραν αυτού ο θεσμός του φορολογικού συμβιβασμού εντάσσεται στη λογική της αντιμετώπισης της πλημμέλειας της εκτελεστής διοικητικής πράξης, της πράξης καταλογισμού του φόρου ή του προστίμου, στα πλαίσια της διοικητικής διαδικασίας. Συγχρόνως όμως συνεπάγεται την άμεση εισροή φορολογικών εσόδων στο δημόσιο αντί της καταβολής τους σε αρκετά μεταγενέστερο χρόνο, μετά την έκδοση της σχετικής δικαστικής απόφασης.

προθεσμίας⁹. Για την επίτευξη εξώδικης επίλυσης της διαφοράς απαιτείται η σύμπτωση των απόψεων της φορολογούσας αρχής, και του φορολογούμενου, οπότε και συντάσσεται το σχετικό πρακτικό. Αντίγραφο του πρακτικού παραδίδεται στον υπόχρεο, επέχει δε θέση ατομικής ειδοποίησης. Σε περίπτωση που δεν καταστεί δυνατή η σύμπτωση των απόψεων φορολογούμενου και φορολογούσας αρχής, η φορολογική διοίκηση αποστέλλει το φάκελο στο δικαστήριο, για να αποφανθεί σχετικά, εφόσον βεβαίως είχε ασκηθεί και προσφυγή.

Ενόψει της απαίτησης του νόμου για «σύμπτωση» των απόψεων φορολογούμενου και φορολογούσας αρχής έχει υποστηριχθεί η άποψη¹⁰ ότι η διαδικασία αυτή έχει συμβατικό χαρακτήρα.

⁹ Η προσφυγή όπως και η αίτηση εξώδικης επίλυσης της διαφοράς κατατίθενται στην αρμόδια ΔΟΥ, η δε παράλειψη πρόσκλησης συνεπάγεται τη νομική πλημμέλεια της εκδιδόμενης πράξης, ΣτΕ 2605/67, 305/69. Έτσι κρίθηκε ότι σε περίπτωση μη εξέτασης του αιτήματος συμβιβασμού, το δικαστήριο οφείλει να μην προχωρήσει στην εξέταση της προσφυγής κατ' ουσία αλλά να αναπέμψει την υπόθεση στην φορολογούσα αρχή. Δ.Πρ. Κέρκυρας, 215/2002.

¹⁰ Βλ. Κ. Ρέμελη, Ο συμβιβασμός στη διοικητική διαδικασία, 1994. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι τον χαρακτήρα συμβιβασμού της εξώδικης επίλυσης της διαφοράς είχε δεχθεί παλαιότερα το Συμβούλιο της Επικρατείας, ΣτΕ 1360/64.

2. Η έννοια του φόρου

2.1. Ο ορισμός του φόρου

Ανέκαθεν η άσκηση κρατικής εξουσίας είχε συνδεθεί με την επιβολή οικονομικών βαρών, τα οποία υπό ποικίλες ονομασίες, αποτελούσαν τον αναγκαίο «τροφοδότη» για την κάλυψη των δαπανών της λειτουργίας της. Μεταξύ των πηγών άντλησης εσόδων για το κράτος κεντρική θέση έχει η φορολογία.

Ο θεσμός του φόρου ήταν γνωστός ήδη από την αρχαιότητα, αλλά η σημασία του ως πηγή δημοσίων εσόδων ήταν μικρή, συγκρινόμενη τουλάχιστον με την άρχουσα θέση του στις πηγές χρηματοδότησης των δημοσίων δαπανών κατά τη σύγχρονη εποχή. Αντίθετα στη σύγχρονη εποχή το Κοινωνικό Κράτος έχει αυξημένες – σημαντικά – δαπάνες, ενώ οι λοιπές πηγές χρηματοδότησης μικρό μόνο μέρος των δαπανών αυτών μπορούν να καλύψουν. Αναγκαία συνεπώς η μεταβίβαση αγοραστικής δύναμης από τον ιδιωτικό τομέα στο Κράτος επιδιώκεται με αναγκαστικού χαρακτήρα μέσα, όπως ο φόρος.

Βέβαια ο φόρος είναι οικονομικό φαινόμενο, συνιστά όμως συγχρόνως θεσμό του δικαίου. Για το λόγο αυτό αποτέλεσε και αποτελεί αντικείμενο επεξεργασίας τόσο της οικονομικής όσο και της νομικής επιστήμης. Από οικονομική άποψη ο φόρος¹¹ συνιστά αναγκαστικό μέσο μετάθεσης αγοραστικής δύναμης από τους ιδιωτικούς φορείς στο Δημόσιο.

Πέραν όμως αυτού, όπως ήδη αναφέρθηκε ο φόρος αποτελεί θεσμό του δικαίου, ο οποίος συνδέεται με συγκεκριμένους περιορισμούς της κρατικής εξουσίας, όπως για παράδειγμα εκείνους που προβλέπονται στις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος, με συνέπεια να καθίσταται αναγκαίος ο καθορισμός της έννοιάς του, και η διαφοροποίησή του από τα λοιπά δημοσιονομικά βάρη.

Ο κλασικός ορισμός της έννοιας του φόρου διατυπώθηκε από τον G. Jeze, έγινε δε αποδεκτός και από την ελληνική επιστήμη: Σύμφωνα με αυτόν *ο φόρος αποτελεί*

¹¹ Για την έννοια του φόρου από οικονομική άποψη βλ. μ.α. Α. Αγγελόπουλου, Δημόσια Οικονομική, σ. 197, Γ. Προβόπουλου, Δημοσιονομικοί θεσμοί, σελ. 66, Δ. Καραγιώργα, Δημοσιονομικοί θεσμοί, 1981, σελ. 216, Ι. Κούλη, Δημόσια Οικονομική, Εκδ. Γ', Α, 94 επ.

τη δημιουργία νέων, ή την επέκταση ήδη υπαρχόντων επενδύσεων και αφετέρου στην αποθάρρυνση κάθε μορφής μη παραγωγικής δαπάνης.

Η φορολογία εξάλλου μπορεί να συμβάλλει σημαντικά και στην καταπολέμηση του πληθωρισμού¹⁴. Ο πληθωρισμός ζήτησης (που δημιουργείται με την υπερβολική σε σχέση με την προσφορά αύξηση της ζήτησης) είναι δυνατό να αντιμετωπισθεί με τη μείωση της ζήτησης αγαθών. Στην κατεύθυνση αυτή σημαντικό ρόλο μπορεί να παίξει και η φορολογική πολιτική με ρυθμίσεις που τείνουν στη μείωση της αγοραστικής δύναμης των ιδιωτών, και ειδικότερα με την αύξηση των φόρων (άμεσων και έμμεσων). Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης οφείλει να λάβει υπόψη του της συνέπειες της αύξησης της άμεσης και έμμεσης φορολογίας. Ειδικότερα οι αυξήσεις στη φορολογία εισοδήματος δεν επιτρέπεται να υπερβούν το μέτρο εκείνο, που ενόψει των συνθηκών της οικονομίας, θα είχε δυσμενείς αντιδράσεις στην οικονομία της χώρας αλλά και θα τροφοδοτούσε κοινωνικές αναταραχές, και οπωσδήποτε μια τέτοια αύξηση δεν θα πρέπει να πλήξει τις οικονομικά ασθενέστερες τάξεις σε βαθμό που θα τις οδηγούσε στην οικονομική εξαθλίωση. Σε σχέση εξάλλου με τους έμμεσους φόρους, οι αυξήσεις αυτές θα πρέπει να διαμορφώνονται κατά τρόπο που να πλήττεται κυρίως η πολυτελής δαπάνη και όχι η δαπάνη για είδη πρώτης ανάγκης, καθόσον η υπέρμετρη αύξηση της φορολογίας της τελευταίας κατηγορίας δεν θα συμβιβαζόταν με τις αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης και του Κοινωνικού Κράτους.

2.3. Το φορολογικό σύστημα

Παλαιότερα κυρίως είχε απασχολήσει την επιστήμη το ζήτημα, κατά πόσο θα έπρεπε να περιορισθεί το Κράτος σε ένα μόνο φόρο ή αν αντίθετα ήταν επιβεβλημένη η θέσπιση περισσότερων του ενός φόρων.

Στο ερώτημα αυτό αρκετοί επιστήμονες, κυρίως κατά το 18^ο αλλά και τον 19^ο αιώνα είχαν ταχθεί υπέρ του ενός φόρου, με διαφοροποιήσεις βεβαίως σε σχέση με το αντικείμενο του ενιαίου φόρου (κεφάλαιο, κατανάλωση κλπ.).

¹⁴ Βλ. σχ. Δ. Καράγιωργα, Οι οικονομικές λειτουργίες του κράτους, σελ. 298, Κ. Φινοκαλιώτη, Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης και το Σύνταγμα, 220.

άμεση και οριστική παροχή των ιδιωτών προς τη δημόσια εξουσία, που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων βαρών¹².

Από τον προαναφερθέντα ορισμό γίνεται φανερό ότι τα στοιχεία που συνθέτουν την έννοια του φόρου είναι:

α) ο χαρακτήρας του ως άμεσης χρηματικής παροχής του ιδιώτη προς το Κράτος

β) το υποχρεωτικό της παροχής

γ) ο οριστικός χαρακτήρας της παροχής

δ) η «μονομέρεια» της παροχής, η έλλειψη δηλ. ειδικού ανταλλάγματος από πλευράς του Κράτους προς τον ιδιώτη

ε) οι λειτουργίες του: η κάλυψη δαπανών αλλά και η επιδίωξη επίτευξης άλλων οικονομικών και κοινωνικών στόχων του σύγχρονου Κοινωνικού Κράτους.

2.2. Οι οικονομικές λειτουργίες του φόρου

Όπως, ορθά είχε επισημάνει ο Σ. Καράγιωργας¹³, «οι φόροι αποτελούν ισχυρό μέσο για την αντιμετώπιση των διαταραχών του οικονομικού συστήματος», ενόψει της δυνατότητας άσκησης πίεσης στους φορολογούμενους είτε προς ενέργεια είτε προς αποχή.

Έτσι, στην επίλυση του σοβαρού προβλήματος της οικονομικής ύφεσης είναι δυνατό να έχει – όχι ασήμαντη – συμβολή και η φορολογία. Ειδικότερα, η μείωση της φορολογίας (άμεσης και έμμεσης) οδηγεί στην αύξηση της αγοραστικής δύναμης των ιδιωτών, που με τη σειρά της θα οδηγήσει στην αύξηση της ζήτησης αγαθών και μέσω αυτής στην αύξηση της παραγωγής. Με τον τρόπο αυτό και με την λήψη και άλλων πρόσφορων οικονομικών μέτρων θα μπορέσει η οικονομία να ξεπεράσει την ύφεση στην οποία τυχόν βρίσκεται.

Η φορολογία εξάλλου μπορεί να αποτελέσει ένα αποτελεσματικό μέσο για την οικονομική ανάπτυξη της χώρας. Γίνεται γενικά αποδεκτό ότι η φορολογική πολιτική θα πρέπει να τείνει αφενός μεν στην ενθάρρυνση του ιδιωτικού τομέα για

¹² Βλ. σχ. Β. Γεωργαντά, Τα δημόσια οικονομικά ..., τ. ΙΙΙ, 191. Α. Θεοχαρόπουλου, Φορολογικό δίκαιο Γενικό, 1980, σελ. 3. Ι. Αναστόπουλου – Θ. Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, β. εκδ. 2003, σελ. 35, Μ. Στασινόπουλου, Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου, σ. 257.

¹³ Βλ. σχ. Σ. Καράγιωργα, Οι Δημοσιονομικοί Θεσμοί 1981, σ. 239επ.

Σήμερα οι ανάγκες του Κοινωνικού Κράτους έχουν πολλαπλασιασθεί και κατά συνέπεια είναι αναγκαία η αντίστοιχη αύξηση των εσόδων και κυρίως των φορολογικών, αύξηση που δεν μπορεί να επιτευχθεί στο επιθυμητό βαθμό με ένα φόρο μόνο. Η σύγχρονη αποστολή του φόρου έχει διευρυνθεί. Ο ταμειυτικός αποτελεί, βέβαια, το κυριότερο σκοπό της σύγχρονης φορολογικής πολιτικής. Αλλά εξίσου σημαντικοί είναι και οι άλλοι σκοποί (οικονομική και κοινωνικοί) που επιδιώκονται μέσω της φορολογίας. Η επίτευξη δε των στόχων αυτών δεν είναι εφικτή μέσω του συστήματος του ενός φόρου.

Από τα παραπάνω γίνεται φανερή η ανάγκη συνύπαρξης πολλών φόρων και συνεπώς συστήματος φόρων (φορολογικού συστήματος). *Φορολογικό σύστημα* είναι η σύνθεση των επιμέρους φόρων που επιβάλλονται σε ορισμένο Κράτος. Η σύνθεση αυτή φυσικά δεν είναι τυχαία καθώς η επιλογή των φόρων που θα επιβληθούν καθώς και η ένταση με την οποία θα «πλήττουν» το αντικείμενο τους, προϋποθέτει την εξέταση όλων των παραμέτρων και την δόμηση τους κατά τέτοιο τρόπο ώστε και ο ταμειυτικός σκοπός να εξυπηρετείται, αλλά και να ελαχιστοποιούνται οι δυσμενείς επιδράσεις των φόρων στην οικονομική συμπεριφορά των ιδιωτών και να εξουδετερώνονται οι τυχόν αλληλοσυγκρουόμενες επιδράσεις των διάφορων φόρων.

2.4. Η αρχή της νομιμότητας του φόρου

Η αρχή αυτή, η οποία είναι θεμελιώδους σημασίας για το φορολογικό δίκαιο, καθιερώνεται στο άρθρο 78 παρ. 1 του ισχύοντος Συντάγματος: «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο, που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

Η θεμελιώδης αυτή αρχή απαιτεί δηλ. για τη νόμιμη επιβολή και είσπραξη του φόρου, την ύπαρξη τυπικού νόμου, που αποτελεί την έκφραση της λαϊκής θέλησης, έτσι ώστε η επιβολή του οικονομικού αυτού βάρους να εξαρτάται από τη θέληση εκείνων που θα το φέρουν. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 2 του Συντάγματος απαιτείται τυπικός νόμος για την κύρωση διεθνών συνθηκών περί φορολογίας, που συνεπάγονται επιβάρυνση ατομικώς των Ελλήνων.

Από τις διατάξεις των παρ. 1, 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος προκύπτει ότι για την επιβολή και είσπραξη του φόρου απαιτείται τυπικός νόμος, ο οποίος και θα

ρυθμίζει τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου, δηλ. το υποκείμενο, το αντικείμενο του φόρου, τον φορολογικό συντελεστή καθώς και τις φορολογικές απαλλαγές και εξαιρέσεις. Συνεπώς δεν είναι επιτρεπτή η κατά νομοθετική εξουσιοδότηση ρύθμιση των στοιχείων αυτών του φόρου (ΣτΕ 303/2001).

Σε ορισμένες περιπτώσεις την ερμηνεία της διάταξης δίδει κατά τρόπο «αυθεντικό» ο νομοθέτης. Ειδικότερα, είναι δυνατό με νεότερη διάταξη νόμου να αποσαφηνίζεται η έννοια προγενέστερης νομοθετικής ρύθμισης, στο μέτρο που η τελευταία είναι ασαφής με συνέπεια να δημιουργείται αβεβαιότητα σε σχέση με το περιεχόμενο της. Στην περίπτωση αυτή η νεότερη ρύθμιση ερμηνεύει την προγενέστερη και συνεπώς έχει αναδρομική δύναμη. Είναι όμως πιθανό ο νομοθέτης να επιδιώκει την αναδρομική τροποποίηση ορισμένης διάταξης, την ενέργεια του δε αυτή να «καλύπτει» με αυθεντική ερμηνεία. Ενώ δηλ. δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της ασάφειας και αβεβαιότητας δικαίου, ο νομοθέτης με τον «ψευδοερμηνευτικό» νόμο επιχειρεί να προσδώσει στη νέα ρύθμιση αναδρομική ισχύ.

Ο έλεγχος του κατά πόσο συγκεκριμένη διάταξη νόμου έχει γνήσιο ερμηνευτικό χαρακτήρα ή όχι ανήκει στα δικαστήρια, τα οποία οφείλουν να εξετάσουν κατά πόσο υπάρχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 77 του συντάγματος και εάν η διδόμενη «αυθεντική»¹⁵ είναι σύμφωνη ή αντίθετη με τη διατύπωση¹⁶ της προγενέστερης διάταξης. Εφόσον δε κρίνουν ότι δεν υπάρχει ασάφεια και αμφιβολία περί την έννοια της διάταξης, η επιχειρούμενη με τη νεότερη διάταξη ερμηνεία, δεν αποτελεί την προβλεπόμενη από το άρθρο 77 του συντάγματος αυθεντικής ερμηνεία, και συνεπώς δεν συνεπάγεται την αναδρομικότητα της. Στην περίπτωση αυτή ο αυτοχαρακτηρισμός της νεότερης διάταξης ως ερμηνευτικής δεν μπορεί να προσδώσει σ' αυτήν αναδρομική δύναμη, καθόσον αυτό αποκλείεται από τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 77 του Συντάγματος¹⁷. Θεσπίζεται συνεπώς με τη μεταγενέστερη ρύθμιση νέος κανόνας δικαίου με ισχύ μόνο για το μέλλον και δεν ανατρέπει κεκτημένα δικαιώματα.

¹⁵ ΣτΕ 894/79, 1816-42/86, 3308/89 Βλ. σχ. Ν. Χατζητζανή, οπ.π., 77 επ.

¹⁶ Η αυθεντικώς ερμηνεύσασα διάταξη δεν επιτρέπεται να βρίσκεται σε αντίθεση προς την διατύπωση της ερμηνευομένης, ΣτΕ 68/63.

¹⁷ ΣτΕ 894/79, 1816-42/86, 62/91. Έτσι κρίθηκε ότι η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 22 του ν. 2307/1995 με την οποία προσδιορίζεται η έννοια της διάταξης της παρ. 6 του άρθρου 26 του ν. 1828/89, έχει γνήσια ερμηνευτικό χαρακτήρα, και συνεπώς ανατρέχει στο χρόνο έναρξης της ισχύος της ερμηνευόμενης διάταξης. ΣτΕ 248, 249 και 2700/2003.

2.5. Η αρχή της βεβαιότητας του φόρου

Στενά συνδεδεμένη με την αρχή της νομιμότητας του φόρου είναι η αρχή της βεβαιότητας του φόρου, που κατοχυρώνεται και αυτή με το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος.

Συνέπειες της αρχής αυτής είναι:

α) Η δέσμια αρμοδιότητα των οργάνων της φορολογικής διοίκησης. Έτσι, όπως σημειώθηκε και παραπάνω, ενόψει του ότι τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου ρυθμίζονται στο νόμο, δεν είναι επιτρεπτή η δια νόμου ανάθεση στις φορολογικές αρχές της αρμοδιότητας να προσδιορίζουν με διοικητικές πράξεις – κατά διακριτική ευχέρεια – τα στοιχεία του φόρου (Έτσι και οι ΣτΕ 348-51/79). Μικρή διακριτική ευχέρεια στην πράξη παρέχεται βέβαια στην περίπτωση που ο φορολογικός νόμος περιέχει αόριστες έννοιες, οπότε κατά την εφαρμογή, έμμεσα, η διοίκηση έχει διακριτική ευχέρεια.

β) Παραγραφή. Η αρχή εξάλλου της βεβαιότητας του φόρου επιβάλλει την άσκηση της αρμοδιότητας για την βεβαίωση και είσπραξη του φόρου σε περιορισμένο χρονικό διάστημα. Κατά το παρελθόν είχε υποστηριχθεί η άποψη, ότι εφόσον πραγματοποιήθηκαν οι προϋποθέσεις γένεσης της φορολογικής οφειλής, η οφειλή αυτή εξακολουθεί να ισχύει επ' άπειρον¹⁸. Όμως ενόψει της τεράστιας σημασίας της δημιουργίας αισθήματος βεβαιότητας στο φορολογούμενο σε σχέση με τις φορολογικές του υποχρεώσεις κρίνεται επιβεβλημένος ο περιορισμός της άσκησης της αρμοδιότητας αυτής της φορολογούσας αρχής, με την πρόβλεψη χρονικού διαστήματος, μετά την πάροδο του οποίου «αποσβένεται» το δικαίωμα του δημοσίου για την βεβαίωση και είσπραξη των φόρων (φορολογική παραγραφή).

γ) Το μη ανακλητό της πράξης προσδιορισμού του φόρου. Η πράξη δηλαδή καταλογισμού του φόρου δεν είναι δυνατό να ανακληθεί με τη διοικητική διαδικασία¹⁹ και μάλιστα (σε αντίθεση με τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο) δεν είναι επιτρεπτή ούτε η αίτηση θεραπείας ούτε η ιεραρχική προσφυγή.

¹⁸ Για το λόγο αυτό ο Γ. Κοφινάς (Εγγ. Φορολογικού Δικαίου, 1929, σελ. 146) είχε ταχθεί υπέρ του απαράγραφτου της φορολογικής υποχρέωσης.

¹⁹ Εκτός βέβαια από την εξώδικη επίλυση της διαφοράς, αλλά και την διαγραφή χρέους με απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μετά από αίτηση ακύρωσης του ενδιαφερόμενου.

δ) Απαγόρευση έκδοσης πράξης καταλογισμού υπό όρο ή αίρεση. Ο ίδιος λόγος, η βεβαιότητα της φορολογικής υποχρέωσης υπαγορεύει και τον αποκλεισμό από την πράξη καταλογισμού αιρέσεως ή όρου.

2.6. Η αρχή της χρηστής διοικήσεως

Η αρχή αυτή γίνεται δεκτή και στο διοικητικό δίκαιο²⁰ και στο κοινοτικό δίκαιο²¹, συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής.

Το ζήτημα ειδικότερα που τίθεται είναι, κατά πόσο είναι επιτρεπτό στη διοίκηση να καταλογίζει «αναδρομικά» φόρους σε περίπτωση μεταβολής της ερμηνείας ισχύοντος νόμου, εάν επί μακρό χρονικό διάστημα ακολούθησε διαφορετική ερμηνεία και πρακτική.

Η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμα και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Την αυστηρή αυτή λύση είχε δεχτεί καταρχάς και το Συμβούλιο της Επικρατείας. Σε σειρά αποφάσεων του το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο τόνισε ότι η φορολογική διοίκηση οφείλει να επιβάλλει την προβλεπόμενη από το νόμο φορολογική υποχρέωση ακόμα και «εάν στο παρελθόν αποδίδουσα διαφορετική

²⁰ ΣτΕ 2261/84, 1657/87, 1158/91, 1216/92, Βλ. σχ. Α. Τάχου, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, 1996, σελ. 57 και Σ. Δελικωστόπουλου, Η προστασία της εμπιστοσύνης εν τω διοικητικό δίκαιο, 1969, Ευ. Κουτούπα – Ρεγκάκου, Η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, Αρμ., 1995, 1380, Χρ. Δετσαριδής, Οι αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της καλής πίστης στο Διοικητικό Δίκαιο, 2003, Ν. Σακελλαρίου, Η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης, ΤοΣ, 1978, 433, Γ. Κατρούγκαλου, Η προστασία της εμπιστοσύνης του πολίτη προς το κράτος, Δ. Δίκη, 1993, 941, Π. Μουζουράκη, Η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης στην πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ, Τ.Τ. για το ΣτΕ, 363 επ.

²¹ Π. Δαγτόγλου, Ευρωπ. Κοινοτικό Δίκαιο, Ι, 1985, 163^α.

έννοια στις διατάξεις αυτές», είχε παραλείψει να επιβάλλει τον οφειλόμενο φόρο. Στην περίπτωση δηλαδή αυτή δεν υπάρχει «απαγορευμένη αναδρομική επιβολή» του φόρου²².

Απόλυτη όμως και ανεξάριετη εφαρμογή με την έννοια αυτή της αρχής της νομιμότητας του φόρου θα αντέκειτο προς την αρχή της καλής πίστης και της χρηστής διοίκησης που επιβάλλει την προστασία του καλής πίστης, διοικούμενου και απαγορεύει στη Διοίκηση «venire contra factum proprium». Η συμπεριφορά της διοίκησης contra factum proprium προσβάλλει τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη του πολίτη και δημιουργεί αίσθημα αβεβαιότητας.

Αυτός είναι ο λόγος που οδήγησε το Συμβούλιο της Επικρατείας στη «διάσπαση» της αρχής της νομιμότητας υπό την απόλυτή της έννοια, δεχόμενο ότι κατ' εξαίρεση δεν είναι επιτρεπτή η αναδρομική επιβολή του φόρου, εφόσον συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις.

Θα πρέπει εξάλλου να σημειώσουμε ότι σύμφωνα με προγενέστερη νομολογία, η αρχή της προστασίας της καλής πίστης δεν είχε εφαρμογή σε σχέση με τις προβλεπόμενες από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (ΚΦΣ) ποινές²³. Μία τέτοια αντιμετώπιση εμφανιζόταν παράλογη, καθόσον επέτρεπε στη διοίκηση, ενεργώντας contra factum proprium, να επιβάλλει διοικητική ποινή στον καλόπιστο φορολογούμενο.

Ήδη με τη νεότερη νομολογία του το Συμβούλιο της Επικρατείας²⁴ μετέβαλε τη νομολογία του σε σχέση με τα πρόστιμα του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (ήδη ΚΒΣ). Ειδικότερα με σειρά αποφάσεων του το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο έκρινε ότι όταν η φορολογούσα αρχή με θετική ενέργεια και κυρίως με την έκδοση εγκυκλίου, υπέδειξε στους φορολογούμενους συγκεκριμένη συμπεριφορά, δεν μπορεί ακολούθως να μεταβάλλει άποψη ως προς τη νομιμότητα της συμπεριφοράς που η ίδια έχει υποδείξει και να επιβάλλει πρόστιμο στους φορολογούμενους. Συνεπώς το Συμβούλιο της Επικρατείας δέχεται πλέον την εφαρμογή της αρχής της χρηστής διοίκησης και στα πρόστιμα του ΚΦΣ (ήδη ΚΒΣ). Φυσικά και σ' αυτή την περίπτωση απαιτείται θετική ενέργεια, και όχι απλώς αδράνεια, της φορολογούσας

²² ΣτΕ 2720/74, 2518/75, 4497/76, 3680-81/77.

²³ Το ίδιο πρόβλημα εμφανίσθηκε και με τις ρυθμίσεις του ΚΝΤΧ. Ειδικότερα κρίθηκε ότι ήταν επιτρεπτή η επιβολή προστίμου σε βάρος φορολογούμενου, ο οποίος συμμορφούμενος σε γραπτή απάντηση της φορολογικής αρχής δεν υπέβαλε δήλωση, ούτε κατέβαλε το χαρτόσημο, επειδή δεν απαιτείται δόλος ή αμέλεια του φορολογούμενου ΣτΕ 682/89.

²⁴ ΣτΕ 989/90, 3278/92, 625/98, 545/2000.

αρχής και η δημιουργία πεποίθησης στο φορολογούμενο ότι ορισμένη συμπεριφορά είναι σύννομη. Θα πρέπει να σημειωθεί εξάλλου ότι στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται εκ μέρους του φορολογούμενου η απόδειξη ότι η καταβολή του προστίμου θα επιφέρει σοβαρό κλονισμό της οικονομικής σταθερότητας της επιχείρησής του. Θα πρέπει όμως να τονίσουμε, ότι η ίδια θέση πρέπει να γίνει δεκτή για όλα τα πρόστιμα και όχι μόνο αυτά του ΚΒΣ. Ως γνωστό τα πρόστιμα συνιστούν *κύρωση* για τη μη σύννομη συμπεριφορά του φορολογούμενου. Όταν ορισμένη συμπεριφορά είχε υποδειχθεί ως σύννομη από τα αρμόδια κρατικά όργανα, διερωτάται εύλογα κανείς που θεμελιώνεται, η επιβολή κυρώσεων για την τήρηση των οδηγιών της διοίκησης.

Τη θέση αυτή υιοθετεί κι ο νομοθέτης, ο οποίος με σχετικές νομοθετικές ρυθμίσεις προβλέπει την προστασία του φορολογούμενου, ο οποίος κατά τη σύνταξη των δηλώσεων ακολούθησε την ερμηνεία που είχε δοθεί κατά τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικράτειας ή τις ερμηνευτικές εγκυκλίους του Υπ. των Οικονομικών, με τη μη επιβολή προσθέτων φόρων, προσαυξήσεων προστίμων ή άλλων κυρώσεων²⁵.

3. Φορολογικός Έλεγχος

3.1. Επιλογή υποθέσεων για έλεγχο

Η καταλογιστική του φόρου πράξη μπορεί να θεμελιώνεται στη δήλωση του φορολογούμενου. Είναι όμως δυνατό να αποτελεί την συνέπεια φορολογικού ελέγχου. Ειδικότερα, ενόψει της συνταγματικής επιταγής για συμμετοχή των πολιτών στα δημόσια βάρη, ο νομοθέτης αναγνωρίζει στις φορολογικές αρχές δικαίωμα ελέγχου με στόχο την εξακρίβωση της πραγματικής φορολογητέας ύλης και την «σύλληψη» της φοροδιαφυγής. Συγχρόνως καθιερώνεται η υποχρέωση των φορολογουμένων προς διευκόλυνση του ελέγχου, η άρνηση της οποίας συνδέεται με κυρώσεις. Ως άρνηση δε διευκόλυνσης ελέγχου νοείται οποιαδήποτε

²⁵ Βλ. το άρθρο 38 του ν. 1473/84, που είχε αντικατασταθεί από το άρθρο 3 του ν. 2120/93 αλλά και τις νεότερες ρυθμίσεις του ν. 2523/97 (άρθρο 1 παρ. 8).

αδικαιολόγητη άρνηση ή παράλειψη επίδειξης ή παροχής στον έλεγχο στοιχείων και πληροφοριών.

Οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών επιλέγονται για έλεγχο με βάση τα παρακάτω κριτήρια:

α) Όταν υπάρχουν ουσιαστικές παραβάσεις του Κ.Β.Σ. ή δελτία πληροφοριών ή άλλα στοιχεία για φοροδιαφυγή.

β) Όταν δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ ή άλλων φορολογικών αντικειμένων.

γ) Όταν υφίστανται μεγάλα πιστωτικά υπόλοιπα ΦΠΑ που δεν δικαιολογούνται από το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης.

δ) Σε περιπτώσεις κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων ή φορολογικών ταμειακών μηχανών ή φορολογικών μηχανισμών.

ε) Σε περιπτώσεις απώλειας βιβλίων και στοιχείων ή φορολογικών ταμειακών μηχανών ή φορολογικών μηχανισμών κλπ.

Τα κριτήρια επιλογής υποθέσεων για έλεγχο εφαρμόζονται για την κατά προτεραιότητα επιλογή εκκρεμών υποθέσεων για έλεγχο. Υποχρεωτικά ελέγχονται υποθέσεις όταν αυτό ορίζεται από ειδικές διατάξεις.

Η επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων ενεργείται με ευθύνη των προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών σε συνεργασία με τους Υποδιευθυντές ελέγχου καθώς και τους προϊσταμένους των τμημάτων ή των εποπτειών ελέγχου, κατά περίπτωση. Ποσοστό έως 10% των επιλεγόμενων για έλεγχο υποθέσεων επιλέγεται από τυχαίο δείγμα χωρίς να συντρέχουν τα προαναφερθέντα κριτήρια, με την προϋπόθεση ότι πρόκειται για υποθέσεις με δύο τουλάχιστον εκκρεμείς διαχειριστικές περιόδους.

3.2. Διαδικασία ελέγχου

3.2.1. Έκθεση ελέγχου

Ο έλεγχος ενεργείται ύστερα από έγγραφη εντολή του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλου κατά νόμο αρμόδιου οργάνου.

Οι διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με βάση τις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθώς και τις τυχόν πρόσθετες επαληθεύσεις που κατά περίπτωση διενεργούνται, περιλαμβάνονται, για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, σε έκθεση ελέγχου, στην οποία αναγράφεται και η κρίση επί

του κύρους των βιβλίων καθώς και το πόρισμα του ελέγχου περί του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων ή αμοιβών ή των αγορών, για κάθε ελεγχόμενη χρήση. Ανάλογες εκθέσεις ελέγχου συντάσσονται και για κάθε μια χωριστά από τις λοιπές φορολογίες, καθώς και για τον Κ.Β.Σ., γενομένης προς τούτο σχετικής μνείας στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται και θεωρούνται αρμοδίως και με βάση αυτές εκδίδονται και κοινοποιούνται μαζί με τις εκθέσεις τα οικεία φύλλα ελέγχου και οι λοιπές καταλογιστικές πράξεις και περαιτέρω ακολουθείται όλη η εν γένει προβλεπόμενη από τις ισχύουσες διατάξεις διαδικασία, με εφαρμογή των διατάξεων αυτών σε όλα τα στάδια μέχρι και τη βεβαίωση του φόρου. Οι ισχύουσες κατά περίπτωση διατάξεις εφαρμόζονται και για τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων ή προσαυξήσεων και την επιβολή εν γένει των κάθε είδους κυρώσεων.

Για παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί από άλλους ελέγχους και αφορούν τις ελεγχόμενες χρήσεις, για τις οποίες δεν έχει κινηθεί η διαδικασία επιβολής προστίμου, εκδίδονται από την αρμόδια υπηρεσία οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις, οι οποίες και επιδίδονται στον υπόχρεο μαζί με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

Οι εκθέσεις που συντάσσουν οι ελεγκτές αποτελούν δημόσια έγγραφα που έχουν ισχύ μόνο αν θεωρηθούν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. γιατί αυτός είναι από το νόμο το αρμόδιο όργανο για την επιβολή της φορολογίας. Οι εκθέσεις συντάσσονται σε τρία αντίγραφα και περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πρόστιμα. Για την γρήγορη και χωρίς παραλείψεις σύνταξη τους, την ομοιομορφία των στοιχείων για σύγκριση, τη δέσμευση του ελεγκτή να επιληφθεί ορισμένων ελεγκτικών ενεργειών και την εξυπηρέτηση του, ενδείκνυται να είναι τυποποιημένες ανάλογα με την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων και το αντικείμενο της εργασίας. Οι εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. Να διατυπώνονται με σαφήνεια, συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, το μονοτονικό σύστημα και να είναι καθαρογραμμένες. Δεν επιτρέπεται στην έκθεση ελέγχου να αναφέρονται επιφυλάξεις, εικασίας ή ενδοιασμοί.

Ειδικότερα, αν τα βιβλία κρίνονται ανεπαρκή, θα πρέπει να αναφέρονται οι συγκεκριμένες πράξεις ή παραλείψεις που στοιχειοθετούν την ανεπάρκεια αυτή, να αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις φορολογικής νομοθεσίας που δεν τηρήθηκαν

καθώς και οι συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που δεν είναι δυνατόν να γίνουν εξαιτίας των ανεπαρκειών αυτών.

Επίσης, αν τα βιβλία κρίνονται ανάκριβη θα πρέπει να αναφέρονται οι συγκεκριμένες πράξεις ή παραλείψεις που στοιχειοθετούν την ανακρίβεια αυτή, να αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που η παράβασή τους στοιχειοθετεί την απόρριψη των βιβλίων σαν ανακριβών.

Η έκθεση φορολογικού ελέγχου γενικού τύπου πρέπει να περιλαμβάνει:

1. Τον τίτλο της Δ.Ο.Υ.
2. Το είδος της φορολογίας που ελέγχεται και τα οικονομικά έτη ή φορολογικές περιόδους.
3. Την επωνυμία ή πλήρη στοιχεία ταυτότητας του ελεγχόμενου.
4. Το ονοματεπώνυμο και το βαθμό του επόπτη και των ελεγκτών.
5. Τον αριθμό και τη χρονολογία εντολής ελέγχου του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Τη φορολογητέα ύλη που δηλώθηκε από τον υπόχρεο.
7. Τις διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία.
8. Παρατηρήσεις και πόρισμα ελέγχου.
9. Προσδιορισμό της κατά τον έλεγχο φορολογητέας ύλης.
10. Την ημερομηνία σύνταξης και υπογραφές από ελεγκτές, επόπτη και τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.
11. Το ειδικό έντυπο περιουσιακών στοιχείων του ελεγχόμενου, ως αναπόσπαστο τμήμα αυτής, με γενικές πληροφορίες για το φυσικό ή νομικό πρόσωπο και πληροφορίες περιουσιακών στοιχείων ανά είδος περιουσίας, καθώς και προσωπική εκτίμηση του ελεγκτή ή του συνεργείου ελεγκτών για την οικονομική πορεία της επιχείρησης.

Η έκθεση φορολογικού ελέγχου επιχείρησης εκτός από τα ανωτέρω πρέπει να περιλαμβάνει:

1. Τη νομική μορφή, επωνυμία, εμπορικό τίτλο ή σήμα της επιχείρησης.
2. Το αντικείμενο εργασίας με λεπτομέρειες.
3. Το μέγεθος, την οργάνωση, το χρόνο ίδρυσης και συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης
4. Τις διευθύνσεις κεντρικών, υποκαταστημάτων, αποθηκών, γραφείων, εργοταξίων με ονοματεπώνυμο ιδιοκτητών και τη Δ.Ο.Υ. που φορολογούνται και τα ετήσια ενοίκια που καταβάλλονται για κάθε ιδιοκτήτη χωριστά.

5. Τον τεχνικό εξοπλισμό, τα μεταφορικά μέσα, το απασχολούμενο προσωπικό.
6. Την παραγωγική διαδικασία, εφόσον πρόκειται για βιοτεχνία ή βιομηχανία.
7. Τον ισολογισμό, την ανάλυση αποτελεσμάτων χρήσεως και το λογαριασμό εκμετάλλευσης, εφόσον ελέγχονται βιβλία Γ' κατηγορίας Κ.Φ.Σ.
8. Τα στοιχεία και βιβλία που τηρούνται με αριθμούς θεώρησης τους.
9. Τα στοιχεία Κ.Φ.Σ. που εκδίδονται και υποβάλλονται.
10. Τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων με τη διαμόρφωση του λογαριασμού εκμετάλλευσης
11. Μνεία σε περίπτωση κοινοποίησης σημειώματος του άρθρου 45 Κ.Φ.Σ., της απάντησης από τον ελεγχόμενο και της πάνω σ' αυτή κρίσης του ελέγχου.
12. Το πόρισμα για την ειλικρίνεια ή μη των βιβλίων και στοιχείων.
13. Τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων και την κατανομή τους.
14. Αν προσδιορίστηκε η φορολογητέα ύλη εξωλογιστικά, αιτιολόγηση των καθοριζομένων ακαθάριστων εσόδων και του συντελεστή καθαρού κέρδους που εφαρμόστηκε.
15. Σε περίπτωση που η επιχείρηση έκανε χρήση φορολογικών κινήτρων, τα αποτελέσματα της ειδικής έρευνας σχετικά με τις προϋποθέσεις και την ορθότητα των λογιστικών χειρισμών.
16. Μνεία στην έκθεση εισοδήματος Δ' πηγής και των ειδικών εκθέσεων που συντάχθηκαν για άλλα συναφή με το εισόδημα φορολογικά αντικείμενα.
17. Ημερομηνία και υπογραφή από τους ελεγκτές.

3.2.2. Πορεία της έκθεσης

Μετά την ολοκλήρωση της η έκθεση παραδίνεται με τον φάκελο της υπόθεσης στον επόπτη ελέγχου. Ο επόπτης ελέγχου μελετάει την έκθεση, δίνει οδηγίες για διόρθωση, συμπλήρωση ή την πιο πλήρη αιτιολόγηση του πορίσματος εφόσον κρίνει αυτό αναγκαίο.

Μετά τις τυχόν διορθώσεις η έκθεση υπογράφεται απ' αυτόν και στη συνέχεια παραδίδει το φάκελο με την έκθεση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Παράλληλα επαληθεύει τα φύλλα ελέγχου, πράξεις αποφάσεις και ό,τι άλλο συνοδεύει την έκθεση και το βεβαιώνει με την υπογραφή του. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., αφού θεωρήσει και υπογράψει την έκθεση, την παραδίδει με όλο τον φάκελο στον

Προϊστάμενο του αρμόδιου τμήματος για κίνηση της φορολογικής διαδικασίας (άρθρο 21 παρ. 4 Π.Δ. 16/1989).

3.2.3. Μετ' έλεγχο διαδικασία

Οι παραπάνω εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται και θεωρούνται αρμοδίως και περαιτέρω ακολουθούνται και εφαρμόζονται σε όλα ανεξαιρέτως τα στάδια οι ισχύουσες γενικές φορολογικές διατάξεις (έκδοση και κοινοποίηση μαζί με τις εκθέσεις των οικείων φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολή πρόσθετων φόρων και εν γένει κυρώσεων, συμβιβασμός – μειώσεις διαφορών, πρόσθετων φόρων κτλ., όργανα συμβιβασμού, καταβαλλόμενο ποσοστό φόρων επί συμβιβασμού, προσφυγή, προβεβαίωση προβλεπόμενου ποσοστού φόρων 10% λόγω προσφυγής κτλ.).

4. Τα δικαιώματα του φορολογούμενου

Όπως ήδη αναφέρθηκε ο φορολογούμενος έχει υποχρέωση διευκόλυνσης του φορολογικού ελέγχου με την έννοια της παροχής των στοιχείων, που θα ζητηθούν από τις φορολογικές ελεγκτικές αρχές. Ενόψει όμως των σοβαρών συνεπειών που μπορεί να έχει ο φορολογικός έλεγχος (απόρριψη βιβλίων, επιβολή προστίμων κλπ.) θα πρέπει να του αναγνωρίζεται δικαίωμα γνώσης των αποτελεσμάτων του ελέγχου, έτσι ώστε να είναι σε θέση να αντιτάξει τα επιχειρήματα του, πριν την έκδοση των πράξεων της φορολογούσας αρχής.

Επισημαίνεται ότι το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει τονίσει ότι η άσκηση του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος ακρόασης, δεν εξαρτάται από την έκδοση σχετικού εκτελεστικού νόμου (ΣτΕ 4421/84). Παρά ταύτα όμως, το δικαίωμα γνώσης, που συνδέεται άρρηκτα με το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου, καθιερώνεται μόνο σε ορισμένες περιπτώσεις²⁶.

²⁶ Γ. Λασιθιωτάκη, Το δικαίωμα ακρόασης στη φορολογική διαδικασία, ΔΕΕ 1996, σελ. 147. Αν. Τάχου, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, 2 εκδ., 250 επ., Ασπ. Μάλλιου, Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης φορολογικών πράξεων, ΔΦΝ, 2004, 1095επ., Θ. Λαζαρέτου, Προβληματισμοί για την εφαρμογή του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης στη φορολογική διαδικασία, ΔΦΝ, 2005, σελ. 500.

Εξάλλου εάν κατά το φορολογικό έλεγχο προκύψουν στοιχεία που οδηγούν στην απόρριψη των βιβλίων, θα πρέπει, στο μέτρο που η επιχείρηση υπόκειται στον έλεγχο του ΕΘΕΚ, σήμερα Διαπεριφερειακών Ελεγκτικών Κέντρων, να κοινοποιηθεί στο φορολογούμενο σημείωμα για τις διαπιστώσεις του ελέγχου, που πρέπει να αιτιολογούνται πλήρως. Κατ' αυτό τον τρόπο ο φορολογούμενος λαμβάνει γνώση των θέσεων των ελεγκτικών αρχών, δικαιούται δε σε ανατρεπτική προθεσμία είκοσι ημερών από την κοινοποίηση να ζητήσει την κρίση των βιβλίων και στοιχείων από την αρμόδια κατά το νόμο πενταμελή επιτροπή²⁷.

5. Οι αρμοδιότητες των ελεγκτικών οργάνων

5.1. Ελεγκτικά κέντρα

Ο νόμος ορίζει – βασικά – ως αρμόδιο όργανο για τους ελέγχους τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ (άρθρο 66 του ν. 2238/94, άρθρο 36 ΚΒΣ). Φυσικά λόγω της αδυναμίας να επιληφθεί ο ίδιος όλων των φορολογικών ελέγχων, προβλέπεται η δυνατότητα ορισμού άλλου υπαλλήλου ως ελεγκτικού οργάνου. Η σχετική εντολή είναι έγγραφη και ειδική, με την έννοια του καθορισμού του προσώπου που θα ελεγχθεί καθώς και του αντικειμένου του ελέγχου. Τα ίδια δικαιώματα ελέγχου αναγνωρίζονται και στους επιθεωρητές.

Εξάλλου, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, ειδικές ελεγκτικές αρμοδιότητες είναι δυνατό να ανατεθούν από τον Υπουργό Οικονομικών σε άλλο (από τον κατά τόπο αρμόδιο) προϊστάμενο ΔΟΥ, σε άλλη αρχή ή σε ειδικά συνεργεία. Και στην περίπτωση αυτή η ανάθεση πρέπει να είναι έγγραφη και οφείλει να προσδιορίζει τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που θα ελεγχθούν καθώς και το αντικείμενο του ελέγχου, που θέτει τα όρια αρμοδιότητάς τους.

Τα σοβαρά προβλήματα που ανακύπτουν σε σχέση με την ελεγκτική διαδικασία, οδήγησαν το φορολογικό νομοθέτη να προβεί σε «αναδιάταξη» της φορολογικής διοίκησης με το ν. 2343/95. Ειδικότερα με στόχο την αποσυμφόρηση του όγκου των υποθέσεων και τον αποτελεσματικότερο έλεγχο των μεγάλων

²⁷ . Ως υποχρεωτικός τύπος, αναγκαίος για το έγκυρο της απόφασης, είχε θεωρηθεί, υπό το προϊσχύσαν καθεστώς, η κλήση του ενδιαφερόμενου, με τη γνωστοποίηση της ημερομηνίας και ώρας της συνεδρίασης (ΣτΕ 213/98). Το ίδιο πρέπει να γίνει δεκτό και σήμερα σε περίπτωση κρίσεως του κύρους των βιβλίων από την αρμόδια Επιτροπή.

επιχειρήσεων, με το άρθρο 3 του ν. 2343/95 προβλέφθηκε η σύσταση αφενός μεν του «Εθνικού Ελεγκτικού Κέντρου» (ΕΘ.Ε.Κ) και αφετέρου των Περιφερειακών Ελεγκτικών Κέντρων (ΠΕΚ). Έτσι οι ΔΟΥ ήταν αρμόδιες για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο σε επιτηδευματίες και επιχειρήσεις με ετήσια ακαθάριστα έσοδα μέχρι 350.000.000δρχ. (1.030.000ευρώ), τα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα για επιτηδευματίες και επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 350.000.000δρχ. μέχρι 2.000.000.000δρχ. (1.030.001-6.000.000ευρώ, πλέον με την υπ' αριθμ. 1000414/3000/ΔΕ-Β'/31.12.2004 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών το ανώτατο όριο είναι 9.000.000ευρώ) και τέλος το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο για επιτηδευματίες και επιχειρήσεις των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα υπερέβαιναν τα 2.000.000.000δρχ. (9.000.001ευρώ με την υπ' αριθμ. 1000414/3000/ΔΕ-Β'/31.12.2004 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών) καθώς και τις «συνδεδεμένες επιχειρήσεις», ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους. Το ίδιο Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ.) ήταν αρμόδιο και για τον επανέλεγχο²⁸ των φορολογικών υποθέσεων των Περιφερειακών Ελεγκτικών Κέντρων, τα οποία, με τη σειρά τους, ενεργούν επανέλεγχο των φορολογικών υποθέσεων των ΔΟΥ²⁹. Αξίζει να σημειωθεί ότι με πρόσφατες σχετικά αποφάσεις έγινε δεκτό ότι τα ελεγκτικά κέντρα, ΤΕΚ, ήταν μεν αρμόδια για την διενέργεια ελέγχων όχι όμως και για την έκδοση των σχετικών καταλογιστικών πράξεων (Διοικ. Πρ. Αθ. 2496/2001).

Με πρόσφατη ρύθμιση (άρθρο 23 του Ν. 3259/2004) επήλθε μεταφορά της αρμοδιότητας των ΤΕΚ υπέρ των οργάνων των ΔΟΥ, ενώ προβλέφθηκε η ίδρυση ελεγκτικού κέντρου στη Θεσσαλονίκη για τις υποθέσεις της αρμοδιότητας του ΕΘΕΚ, στη Β. Ελλάδα, το δε ΕΘΕΚ μετονομάστηκε σε Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών ή Θεσσαλονίκης αντίστοιχα. Συνεπώς σήμερα τα όργανα ελέγχου είναι η αρμόδια ΔΟΥ, τα Π.Ε.Κ. και το Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο Αθηνών ή Θεσσαλονίκης.

Γίνεται προφανές ότι με τις προαναφερόμενες ρυθμίσεις ο έλεγχος των μεγάλων επιχειρήσεων μεταφέρθηκε από τις ΔΟΥ στα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα και τα Διαπεριφερειακά Κέντρα Αθηνών και Θεσσαλονίκης τα οποία στελεχώθηκαν με

²⁸ Ο επανέλεγχος των φορολογικών υποθέσεων γίνεται δειγματοληπτικά, με βάση κριτήρια που ορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

²⁹ Τα Ελεγκτικά Κέντρα έχουν- παράλληλα με τις ΔΟΥ- την αρμοδιότητα διενέργειας προληπτικών και προσωρινών φορολογικών ελέγχων, σε όλες τις υποθέσεις της κατά τόπο αρμοδιότητας τους.

εξειδικευμένο προσωπικό, για να είναι σε θέση να ασκήσουν αποτελεσματικό έλεγχο.

Τέλος σημαντικές ελεγκτικές αρμοδιότητες είχαν αναγνωρισθεί με τη διάταξη του άρθρου 4 του ν. 2343/95 στο Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ). Ειδικότερα το σώμα αυτό ήταν αρμόδιο για τη διενέργεια προληπτικού ελέγχου για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας και τη δίωξη της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου, καθώς και τη διενέργεια προσωρινού φορολογικού ελέγχου σε ένα ή περισσότερα θέματα της φορολογικής νομοθεσίας³⁰.

5.2. Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων

Ήδη η καταπολέμηση των οικονομικών εγκλημάτων, μεταξύ των οποίων και της φοροδιαφυγής έχει ανατεθεί στη Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.), που συστήθηκε με το άρθρο 30 του ν. 3296/2004 και λειτουργεί με βάση το π.δ. 85/2005. Κύριο έργο της υπηρεσίας αυτής είναι η αποκάλυψη και καταπολέμηση του οικονομικού εγκλήματος, της μεγάλης φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίας, ο έλεγχος της κίνησης κεφαλαίων, ο έλεγχος της διακίνησης αγαθών, καθώς και της διακίνησης απαγορευμένων ουσιών, η έρευνα και καταπολέμηση απατών και δραστηριοτήτων που διενεργούνται με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων και του διαδικτύου, ο έλεγχος των εθνικών και κοινοτικών επιδοτήσεων και επιχορηγήσεων καθώς και η προστασία της δημόσιας περιουσίας (προστασία του αιγιαλού και της παραλίας, των δημοσίων και ανταλλαξιμών κτημάτων κλπ.). Γίνεται προφανές ότι η νέα αυτή υπηρεσία έχει τις αρμοδιότητες που είχε προηγουμένως το ΣΔΟΕ.

Οι εξουσίες των οργάνων της ΥΠ.Ε.Ε., η οποία έχει ταυτόχρονα τη φύση και δικτυακή υπηρεσίας³¹, ορίζονται με ακόμη ευρύτερο τρόπο, χωρίς μάλιστα να γίνεται σε όλες τις περιπτώσεις ευκρινής διάκριση μεταξύ των εξουσιών που συνδέονται με τα καθαρά ελεγκτικά καθήκοντα τους, και αυτών που συνδέονται με

³⁰ Συγχρόνως το ΣΔΟΕ ήταν αρμόδιο για την έρευνα, ανακάλυψη και δίωξη των οικονομικών εγκλημάτων, απατών και παράνομων γενικά πράξεων σε αντικείμενα αρμοδιότητας του Υπουργείου Οικονομικών, καθώς και για την προστασία του αιγιαλού και της παραλίας, και των δημοσίων κτημάτων από τις αυθαίρετες καταπατήσεις και κατασκευές.

³¹ Ανάλογη είναι η φύση και των Τελωνειακών Υπηρεσιών, αφού ο νομοθέτης αναθέτει ρητά στους τελωνειακούς υπαλλήλους τόσο ελεγκτικά όσο και δικτυακά καθήκοντα, βλ. χαρακτηριστικά άρθρο 3 παρ. 5-6 ν. 2960/2001. Το ίδιο ισχύει και για την υπηρεσία Οικονομικής Επιθεώρησης καθώς και τους Οικονομικούς Επιθεωρητές του άρθρου 2 ν. 2343/1995.

τα διωκτικά τους καθήκοντα. Τα όργανα της ΥΠ.Ε.Ε. μπορούν ειδικότερα: (α) Να διενεργούν ελέγχους των μεταφορικών μέσων, καταστημάτων, αποθηκών και άλλων χώρων, όπου βρίσκονται αγαθά, ανεξάρτητα από το φορέα εκμετάλλευσής τους και του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο τελούν. (β) Να διενεργούν έρευνες εγγράφων και λοιπών στοιχείων, καθώς και έρευνες σε άλλους χώρους, ακόμη και αν αυτοί δεν αφορούν την επαγγελματική απασχόληση του ελεγχόμενου, «όταν υπάρχουν στοιχεία ή βάσιμες υπόνοιες για την τέλεση οικονομικών παραβάσεων», μετά από συναίνεση του ελεγχόμενου ή άδεια του αρμόδιου εισαγγελέα και, σε περίπτωση έλλειψης αυτού, του επιτόπιου δικαστικού λειτουργού, ενώ σε έρευνες κατοικιών είναι απαραίτητη η παρουσία εκπροσώπου της δικαστικής αρχής. (γ) Να διενεργούν συλλήψεις ή ανακρίσεις προσώπων, έρευνες μεταφορικών μέσων, αγαθών, προσώπων, καταστημάτων, αποθηκών, οικιών και λοιπών χώρων, καθώς και ειδικές ανακριτικές πράξεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ισχύουσες κάθε φορά ειδικές διατάξεις και τις διατάξεις του ΚΠΔ, για τα αδικήματα που προβλέπονται από τη σχετική νομοθεσία και ανάγονται στην καθ' ύλην αρμοδιότητα της ΥΠ.Ε.Ε. (δ) Να προβαίνουν σε κατασχέσεις βιβλίων, εγγράφων, αγαθών, μέσων μεταφοράς και άλλων στοιχείων, συμπεριλαμβανόμενων και ηλεκτρονικών μέσων αποθήκευσης και μεταφοράς, δεδομένων, σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά φορολογικές και τελωνειακές διατάξεις. (ε) Να προβαίνουν σε δεσμεύσεις –«σε ειδικές περιπτώσεις διασφάλισης συμφερόντων του Δημοσίου» ή «σε περιπτώσεις οικονομικού εγκλήματος και μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου» -τραπεζικών λογαριασμών και περιουσιακών στοιχείων, με έγγραφο του προϊσταμένου της αρμόδιας περιφερειακής διεύθυνσης της ΥΠ.Ε.Ε., ενημερώνοντας για την ενέργεια αυτή, εντός 24 ωρών, τον αρμόδιο εισαγγελέα. (στ) Να λαμβάνουν οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή σχετίζεται με την άσκηση του έργου και της αποστολής τους, ύστερα από σχετική υπηρεσιακή εντολή, χωρίς να υπόκεινται σε περιορισμούς διατάξεων για το απόρρητο, αλλά με υποχρέωση για τήρηση εχεμύθειας σύμφωνα με το άρθρο 26 του Υπαλληλικού Κώδικα.

6. Εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία

6.1. Έννοια πλαστού και εικονικού φορολογικού στοιχείου

Ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στον έλεγχο της έκδοσης πλαστών ή εικονικών και της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών. Η έννοια της πλαστότητας ή εικονικότητας είναι αυτή που αναφέρεται στις διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 του Ποινολογίου και ειδικότερα:

α) Πλαστό φορολογικό στοιχείο

Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις 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 καταχώρησή τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.

Θεωρείται επίσης, ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναφέρονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου (άρθρο 19 παρ. 3 του ν. 2523/1997).

β) Εικονικό φορολογικό στοιχείο

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 όταν 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 Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία.

Εικονικό είναι, επίσης, το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι τελείως αμέτοχο στη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε, στην τελευταία αυτή περίπτωση, η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται (άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997).

Ως μερικώς εικονική αξία θεωρείται εκείνη η αξία που είτε είναι κατώτερη της πραγματικής είτε είναι μεγαλύτερη της πραγματικής.

Στην πρώτη περίπτωση (αξία κατώτερη της πραγματικής) τα φορολογικά στοιχεία θεωρούνται ανακριβή, ενώ στη δεύτερη περίπτωση (αξία μεγαλύτερη της πραγματικής) τα φορολογικά στοιχεία θεωρούνται ως εικονικά, αλλά μόνο κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας (άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997).

6.2. Έννοια νοθευμένου φορολογικού στοιχείου

Πουθενά στις διατάξεις του ποινολογίου δεν αναφέρεται η έννοια της νόθευσης στοιχείων, ενώ η πράξη αυτή αξιολογείται ως ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και εξομοιώνεται με τα πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Σύμφωνα με τη νομική επιστήμη, νόθευση γενικά θεωρείται η εκ των υστέρων επέμβαση που γίνεται σε κάποιο στοιχείο, εις τρόπον ώστε να αλλοιώνεται το νόημα και το περιεχόμενο αυτού, με σκοπό την εξαπάτηση.

Για παράδειγμα, σε ένα χειρόγραφο φορολογικό στοιχείο με αξία 100 ευρώ προστίθεται από το λήπτη ένα μηδενικό και γίνεται 1.000 ευρώ, ενώ παράλληλα διορθώνεται και η αξία αυτού ολογράφως.

6.3. Ποινικές κυρώσεις για τα πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία

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, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών.

Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και β) με κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ.

Όταν η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την πλαστότητα ή εικονικότητα των οποίων καταδικάζεται ο δράστης, υπερβαίνει το ποσό των διακοσίων τριάντα πέντε χιλιάδων (235.000) ευρώ, επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου,

εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού μέχρι ένα (1) μήνα.

Η εκτέλεση της παρεπόμενης αυτής ποινής ουδεμία ασκεί επίδραση στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία με τους μισθωτούς που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας. (Άρθρο 19 παρ. 1 ν. 2523/1997).

Το αδίκημα αυτό είναι αυτοτελές και ανεξάρτητο από τα αδικήματα, που προβλέπονται και τιμωρούνται με τις λοιπές ποινικές διατάξεις του παρόντος νόμου. (Άρθρο 19 παρ. 1 ν. 2523/1997).

6.4. Φορολογικά πρόστιμα για τα πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία

Επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το ισόποσο της αξίας αυτής, εφόσον η εν λόγω αξία είναι μεγαλύτερη των 880 ευρώ.

Στην περίπτωση που η προαναφερόμενη αξία είναι μικρότερη των 880 ευρώ, επιβάλλεται το πρόστιμο που ισχύει για τις αυτοτελείς παραβάσεις με τον περιορισμό των ορόφων (δεκαπενταπλάσιο κλπ.). Δηλαδή Α' κατηγορία 293, Β' κατηγορία 586, Γ' κατηγορία 880 ευρώ (άρθρο 5 παρ. 10β' ν. 2523/1997).

Αν εκδοθούν χωριστά δελτία αποστολής από τα στοιχεία αξίας, το πρόστιμο επιβάλλεται μόνο για τα στοιχεία αξίας. Δεν επιβάλλεται δηλαδή όμοια παράβαση και για τα αντίστοιχα δελτία αποστολής, γιατί πρόκειται για μια συναλλαγή που καλύφθηκε με δύο στοιχεία. Επειδή στο παρελθόν δόθηκε αντίθετη ερμηνεία με ρητή διάταξη αρχικά στην παρ. 4 του άρθρου 33 του ΚΒΣ ορίστηκαν τα προαναφερόμενα και θεσπίστηκε μεταβατική διάταξη για παραβάσεις αυτού του τύπου που διαπράχθηκαν από την ισχύ της αρχικής διάταξης (01/07/1992). Ίδια διάταξη ισχύει και μετά την 11/09/1997 με την παρ. 11 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.

Οι παραβάσεις πλαστών ή εικονικών στοιχείων κάτω των 880 ευρώ θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις (της παρ. 8 και 9 του άρθρου 5) και ισχύει η οροφή του δεκαπενταπλάσιου. Δηλαδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10β' του ν. 2523/1997 όπως ισχύουν με το άρθρο 9 παρ. 6 του ν. 3052/2002, καταργήθηκε η διάταξη που αναφερόταν σε επιβολή προστίμου διπλασίου και γενικότερα των οροφών της παρ. 9 του άρθρου 5.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ:

1. Έκδοση εικονικού στοιχείου 450 ευρώ από υπόχρεο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας. Το πρόστιμο ορίζεται στα 880 ευρώ. Κατά το συμβιβασμό περιορίζεται στο ένα τρίτο.

2. Έκδοση εικονικού δελτίου αποστολής και χωριστά τιμολογίου 6.000 ευρώ για ανύπαρκτη συναλλαγή, με ΦΠΑ 19%. Σύνολο 7.140 ευρώ.

Το πρόστιμο στην περίπτωση αυτή ορίζεται και για τον εκδότη και για τον λήπτη, ίσο με το διπλάσιο της αξίας του στοιχείου χωρίς ΦΠΑ, δηλαδή 12.000 (6.000 χ 2) ευρώ. Σημειώνουμε ότι επιβάλλεται ένα πρόστιμο για το στοιχείο αξίας, ουσιαστικά δηλαδή για την παράνομη πράξη και δεν επιβάλλεται χωριστά για το δελτίο αποστολής και χωριστά για το τιμολόγιο.

3. Έκδοση πλαστού τιμολογίου αξίας 9.000 ευρώ και ΦΠΑ 19%. Σύνολο 10.710 ευρώ.

Το πρόστιμο που θα επιβληθεί στον εκδότη ορίζεται ίσο με το διπλάσιο της αξίας του στοιχείου, δηλαδή (9.000 χ 2) 18.000 ευρώ. Στον λήπτη του στοιχείου δεν επιβάλλεται πρόστιμο, αφού τιμωρείται μόνο για τη λήψη εικονικών, όχι και πλαστών στοιχείων (άρθρο 5 παρ. 10β' ν2523/1997). Εννοείται βέβαια, ότι ο λήπτης του στοιχείου, παρέλαβε αγαθά αξίας 9.000 ευρώ συν ΦΠΑ 19%, αντίτιμο το οποίο κατέβαλε ή οφείλει, δεν είχε δηλαδή σχέση με την πλαστότητα του στοιχείου και αποδεικνύεται από στοιχεία η πραγματοποίηση της συναλλαγής.

4. Ο επιτηδευματίας «Χ», με βιβλία δεύτερης κατηγορίας, εξέδωσε 35 πλαστές ΑΠΥ αξίας η κάθε μία κάτω των 880 ευρώ. Το πρόστιμο που θα επιβληθεί είναι (15 χ 586= 8.790) ευρώ, δηλαδή στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται για τη δεύτερη κατηγορία βιβλίων με τον περιορισμό της οροφής που ορίζει η παρ. 9 του άρθρου 5.

Σε όλες τις περιπτώσεις το πρόστιμο κατά το συμβιβασμό περιορίζεται στο ένα τρίτο.

6.5. Πρόστιμο ΦΠΑ για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία

Στο ΦΠΑ όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί ΦΠΑ ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Διευκρινίζεται ότι με την παρούσα διάταξη επιβάλλεται πρόστιμο ίσον με το τριπλάσιο του ΦΠΑ που αναγράφεται στα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία (κατά το μέρος της αξίας που κρίνεται εικονική ή νοθευμένη) και δεν συναρτάται με την δημιουργία ή μη χρεωστικού υπολοίπου, μετά την απόρριψη της εν λόγω παράνομης έκπτωσης. Εφόσον μετά την απόρριψη της έκπτωσης αυτής προκύψει χρεωστικό υπόλοιπο στην ίδια ή σε επόμενη φορολογική περίοδο, για τη διαφορά αυτή έχουν εφαρμογή οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή πρόσθετου φόρου.

Τονίζεται ότι, η ερμηνεία που έχει δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1156/1997, όσον αφορά την επιβολή ειδικού προστίμου, στην περίπτωση που από την απόρριψη κατά τον έλεγχο της έκπτωσης ΦΠΑ εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων δεν προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο, παύει να ισχύει Σχετ. Εγκ. ΠΟΛ. 1317/02-12-1997.

Στην περίπτωση που από τον έλεγχο αποδειχθεί ότι υποκείμενος στο φόρο, εξέδωσε πλαστό, εικονικό ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του ποσού του ΦΠΑ που αναφέρεται στα φορολογικά αυτά στοιχεία. Προϋπόθεση για την επιβολή του προστίμου αυτού είναι ο υποκείμενος στο φόρο να μην έχει αποδώσει στο δημόσιο το φόρο που έχει αναγράψει στα φορολογικά αυτά στοιχεία.

Για παράδειγμα, υποκείμενος, ο οποίος εξέδωσε εικονικό τιμολόγιο αξίας 30.000 ευρώ, το οποίο επιβάρυνε με ΦΠΑ 5.700 ευρώ για ανύπαρκτη στο σύνολο της συναλλαγής, αν καταχώρησε κανονικά στα βιβλία του το τιμολόγιο αυτό και περιέλαβε τον αντίστοιχο φόρο στο φόρο εκροών της δήλωσης που υπέβαλε για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, δεν επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο. Σχετ. Εγκ. ΠΟΛ. 1317/02-12-1997.

Από 11/09/1997 πρόστιμο στον *λήπτη* επιβάλλεται μόνο για την περίπτωση χρησιμοποίησης εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων και όχι για τη χρήση πλαστών φορολογικών στοιχείων, όπως ίσχυε στο παρελθόν, ενώ στον *εκδότη* επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση εικονικών, νοθευμένων και πλαστών φορολογικών στοιχείων.

7. Η ύπαρξη ή μη αμέλειας ή δόλου

Ειδικότερα ως κυρώσεις για την παράβαση φορολογικών διατάξεων προβλέπονται από τη νομοθεσία πρόστιμα, πρόσθετοι φόροι, προσαυξήσεις, χρηματικές ποινές κλπ. Σχετικές ρυθμίσεις περιέχουν και οι νομοθεσίες που διέπουν τους κατ' *ιδίαν* φόρους.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να σημειωθεί ότι τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις επιβάλλονται χωρίς να απαιτείται η ύπαρξη αμέλειας ή δόλου (ΣτΕ 3278/92, 138/98), αν και, όπως κρίθηκε, είναι δυνατή η άρση του αξιόποινου σε περίπτωση ανώτερης βίας (ΣτΕ 825/79), εκτός εάν αυτό προβλέπεται ρητά όπως στην περίπτωση λαθρεμπορίας³².

Η θέση αυτή της νομολογίας αιτιολογείται με το σκοπό που προσδίδει στις κυρώσεις αυτές, και ειδικότερα το ότι αυτές δεν έχουν την έννοια της αποδοκιμασίας όπως η ποινή, αλλά ότι με αυτές σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην υλοποίηση των υποχρεώσεων του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία. Θα πρέπει όμως να επισημανθεί ότι οι ρυθμίσεις αυτές είναι αμφιβόλου ορθότητας. Ειδικότερα, η πολυνομία που χαρακτηρίζει ιδίως το φορολογικό δίκαιο δημιουργεί συχνά σύγχυση στους φορολογούμενους σε σχέση με τις υποχρεώσεις τους και καθιστά τέτοιες ρυθμίσεις αδικαιολόγητες. Και βεβαίως οι προσαυξήσεις θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως αποζημίωση του δημοσίου για την ζημία που υπέστη από την εκπρόθεσμη ή ανακριβή δήλωση κλπ. Όμως δεν θεωρούμε ότι το ίδιο πρέπει να ισχύει για τα πρόστιμα που συνιστούν κύρωση για την παράβαση των σχετικών ρυθμίσεων³³

³² . Έτσι το άρθρο 100 του Τελωνειακού Κώδικα απαιτεί την ύπαρξη δόλου για την επιβολή των «πολλαπλών τελών».

³³ . Όπως ορθά έχει επισημανθεί, ο χαρακτήρας των προστίμων είναι κυρωτικός, αν και η νομολογία αντιμετωπίζει όχι μόνο τις προσαυξήσεις και τους πρόσθετους φόρους, αλλά και τα πρόστιμα ως αποζημίωση. Θα πρέπει εδώ να επισημανθεί ότι σε ορισμένες περιπτώσεις, όπως η μη απόδοση ΦΠΑ, ανάλογα με το ύψος του ποσού, οι κυρώσεις είναι απλώς διοικητικές (επιβολή πρόσθετου φόρου ή

8. Η αρμοδιότητα των Διοικητικών Δικαστηρίων στις φορολογικές διαφορές

8.1. Η εξέλιξη της φορολογικής Δικαιοσύνης στην Ελλάδα

Ήδη από το έτος 1838 είχαν ιδρυθεί με το Β.Δ. της 9^{ης} Ιουλίου 1838 διοικητικά δικαστήρια τα οποία είχαν αρμοδιότητα και επί των φορολογικών διαφορών. Το Σύνταγμα του 1975 (άρθρο 94) υπήγαγε στη δικαιοδοσία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων τις πάσης φύσεως διοικητικές διαφορές, μεταξύ των οποίων και τις φορολογικές. Τα φορολογικά δικαστήρια μετονομάστηκαν, με το ω. 505/76 σε τακτικά διοικητικά δικαστήρια. Στα δικαστήρια αυτά υπήχθησαν (σταδιακά) όλες οι διοικητικές διαφορές ουσίας, εκτός από εκείνες που ανατέθηκαν στο Συμβούλιο της Επικρατείας και το Ελεγκτικό Συνέδριο. Έτσι τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, είναι αρμόδια για την επίλυση και των φορολογικών διαφορών, στα πλαίσια της γενικής δικαιοδοσίας που έχουν επί των διοικητικών διαφορών ουσίας.

Ήδη με το άρθρο 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας που αναφέρεται στα «αντικειμενικά όρια» της δικαιοδοσίας των Τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων, ορίζει κατά τρόπο γενικό ότι η εκδίκαση των διοικητικών διαφορών ουσίας (συνεπώς και των φορολογικών διαφορών), ανήκει στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια. Η αναθεώρηση του έτους 2001 δεν επέφερε σημαντικές διαφορές στις ρυθμίσεις αυτές. Ως πιο σημαντικές θα μπορούσαν να αναφερθούν αφενός μεν το ότι οι διοικητικές διαφορές υπάγονται πλέον στην ενιαία δικαιοδοσία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των Τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων, και αφετέρου η πρόβλεψη της δυνατότητας στο νομοθέτη να αναθέτει την εκδίκαση διοικητικών ή ιδιωτικών διαφορών σε δικαστήρια διαφορετικού δικαιοδοτικού κλάδου.

Τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια διακρίνονται σε Πρωτοδικεία και Εφετεία.

Οι φορολογικές διαφορές εκδικάζονται σε πρώτο βαθμό από το μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο ή το τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο, ανάλογα με το

προστίμου κατά περίπτωση) ή και ποινικές (επιβολή ποινής), γεγονός που δείχνει ότι η διαφορά ως προς τις προϋποθέσεις είναι ποσοτική και όχι ποιοτική (άρθρα 1,3 και 13 ν. 2523/97). Βλ. σχ. Υπό το προϊσχύσαν καθεστώς Σ. Λύτρα, Η έννοια των διοικητικών προστίμων και η συνταγματικότητα της επιβολής, 104. Ν. Ανδρουλάκη, Ποινικών Δίκαιον, Γενικό, Ι, 1991, σ. 9 Βλ. Ν. Χατζητζανή, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, 2002, 1223επ., 1224επ.

ποσό του αμφισβητούμενου φόρου ή του προστίμου³⁴. Εάν το μονομελές Διοικητικό Δικαστήριο αναρμοδίως εξετάσει την υπόθεση, χωρίς να εξετάσει το ζήτημα αυτό, τότε το τριμελές Πρωτοδικείο που θα εξετάσει την τυχόν ασκηθείσα έφεση, θα πρέπει να εξαφανίσει την πρωτόδικη απόφαση, να την κρατήσει και να την εκδικάσει σε πρώτο βαθμό. Εάν αντίθετα αρμόδιο είναι το μονομελές πρωτοδικείο και επιληφθεί όμως της υπόθεσης το τριμελές, είναι δυνατή η άσκηση έφεσης για το λόγο αυτό, οπότε είναι δυνατό να εξαφανισθεί η απόφαση αυτή λόγω αναρμοδιότητας του επιληφθέντος δικαστηρίου, τότε εάν το αρμόδιο δικαστήριο δεν υπάγεται στην περιφέρεια του δικάσαντος Εφετείου η υπόθεση παραπέμπεται σ' αυτό άλλως κρατείται και δικάζεται από το Εφετείο.

Σε δεύτερο βαθμό οι φορολογικές υποθέσεις εξετάζονται α) από το τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο, εάν αρμόδιο για την εκδίκαση σε πρώτο βαθμό ήταν το μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο, και β) από το Διοικητικό εφετείο με τριμελή πλέον πάντοτε σύνθεση³⁵, εάν αρμόδιο σε πρώτο βαθμό ήταν το τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο.

Τέλος το Συμβούλιο της Επικρατείας είναι αρμόδιο για την εκδίκαση των αναιρέσεων που ασκούνται κατά τελεσίδικων αποφάσεων.

Κατά τόπο εξάλλου, αρμόδιο είναι το Δικαστήριο στην περιφέρεια του οποίου εδρεύει η αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

8.2. Η έννοια της φορολογικής διαφοράς

Κατά την εξατομίκευση των φορολογικών ρυθμίσεων με τον καταλογισμό φόρου, προσαυξήσεων κλπ., ή την επιβολή προστίμου, και συναφών δικαιωμάτων αλλά και κατά την διαδικασία είσπραξης των καταλογισθέντων φόρων, προστίμων κλπ. Είναι δυνατό να ανακύψουν αμφισβητήσεις περί τη νομιμότητα της καταλογιστικής πράξης, της ταμειακής βεβαίωσης κλπ. Διενέξεις είναι δυνατό να ανακύψουν και σε σχέση με άλλα ζητήματα που συνδέονται με την φορολογική

³⁴ . Έτσι σήμερα στην αρμοδιότητα του μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου υπάγονται οι διαφορές που έχουν ως αντικείμενο φόρο, μέχρι 6.000 ευρώ. Κρίσιμο ποσό είναι εκείνο του κυρίου φόρου και όχι εκείνο των πρόσθετων φόρων.

³⁵ . Στην αρμοδιότητα του πενταμελούς Διοικητικού Εφετείου υπάγονται κατά τον ΚΦΔ διαφορές εφόσον το ποσό του φόρου υπερέβαινε τα 8.000.000δρχ. Ήδη με το άρθρο 6 του ΚΔΔ προβλέπεται ως αρμόδιο για την εκδίκαση των εφέσεων σε αποφάσεις του τριμελούς Πρωτοδικείου το τριμελές Διοικητικό Εφετείο.

υποχρέωση. Έτσι ο φορολογικός νομοθέτης μπορεί να προβλέπει ορισμένες κυρώσεις για την παράβαση των φορολογικών ρυθμίσεων, την μη εκπλήρωση των υποχρεώσεων από πλευράς φορολογουμένων κλπ. Και η αξίωση όμως του φορολογούμενου για την επιστροφή αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων είναι δυνατό να δημιουργήσει διένεξη μεταξύ αυτού και της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

Γίνεται συνεπώς εμφανές ότι οι αμφισβητήσεις που συνδέονται άμεσα ή έμμεσα προς τη φορολογική ενοχή καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα διαφορών που απαρτίζουν τις φορολογικές διαφορές.

8.3. Οι αρχές που διέπουν τη φορολογική δίκη

Ως γνωστό ο νομοθέτης έχει τη δυνατότητα επιλογής μεταξύ δύο συστημάτων, του ανακριτικού και του συζητητικού, σε σχέση με τη ρύθμιση των διαδικασιών έναρξης και διεξαγωγής της δίκης.

Βασικά, στη φορολογική δίκη εφαρμόζεται το ανακριτικό σύστημα. Όταν εφαρμόζεται το ανακριτικό σύστημα, την ευθύνη της διαδικασίας και της προσαγωγής στη δίκη των κρίσιμων στοιχείων για τη δικαστική απόφαση δεν έχουν οι διάδικοι αλλά ο δικαστής.

Σ' αυτό το σημείο διαφέρει το ανακριτικό από το συζητητικό σύστημα. Ειδικότερα στο τελευταίο την πρωτοβουλία διεξαγωγής της δίκης και την προσαγωγή των αποδεικτικών μέσων έχουν κατά κύριο λόγο οι διάδικοι.

Ακολούθως, με την απομάκρυνση από τις διατάξεις της πολιτικής δικονομίας, ο Κώδικας Φορολογικής Δικονομίας (ν. 4125/60) υιοθέτησε κατά βάση το ανακριτικό σύστημα, όπως σαφές υιοθετείτο κατ' αρχήν από τη διάταξη του άρθρου 46 που ανέθετε την πρωτοβουλία διεξαγωγής της δίκης στο δικαστήριο: «Για την πρόοδο γενικά της φορολογικής δίκης μεριμνά αυταπεγγέλωσ το τακτικό διοικητικό δικαστήριο, το οποίο διατάζει κάθε διαδικαστική πράξη και ενέργεια που απαιτείται από τον νόμο και λαμβάνει τα πρόσφορα, κατά την κρίση του, μέτρα για να διακριβωθεί η αλήθεια και να εκδοθεί ταχύτερα οριστική απόφαση...».

Ήδη με το άρθρο 33 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ορίζει: «Το δικαστήριο μεριμνά για την πρόοδο της δίκης. Προς τον σκοπό αυτόν διατάζει την διενέργεια οποιασδήποτε απαραίτητης διαδικαστικής πράξης και λαμβάνει όλα τα κατά την κρίση του πρόσφορα μέτρα για την διακρίβωση της αλήθειας και την

ταχύτερη έκδοση της απόφασης.». γίνεται προφανές από τη ρύθμιση της διάταξης αυτής όπως και εκείνων των άρθρων 34 και 35 ότι και υπό τον ΚΔΔ εφαρμόζεται το ανακριτικό σύστημα.

Για τις φορολογικές διαφορές, γίνεται δεκτό ότι δικαιολογητικός λόγος της εφαρμογής του ανακριτικού συστήματος είναι η ίδια η φύση των φορολογικών διαφορών οι οποίες είναι εξατομικευμένες διαφορές αντικειμενικής νομιμότητας³⁶. Ενόψει αυτού το δικαστήριο πρέπει να έχει τη δυνατότητα της εξακρίβωσης της αντικειμενικής αλήθειας. Η δυνατότητα δε αυτή εξαρτάται από την αναγνώριση σε αυτό ενεργού ρόλου τόσο σε σχέση με την διεξαγωγή της δίκης όσο και την επιλογή των αποδεικτικών μέσων και την αξιολόγησή τους. Η εφαρμογή του ανακριτικού συστήματος είναι εμφανής σε όλα τα στάδια της δίκης.

Έτσι, κατά κανόνα, οποιαδήποτε επίδοση πράξεως που έχει σχέση με τη διεξαγωγή της φορολογικής δίκης γίνεται με επιμέλεια του δικαστηρίου³⁷.

9. Τα ένδικα βοηθήματα και τα ένδικα μέσα

9.1. Η προσφυγή

Η προσφυγή συνιστά το εισαγωγικό ένδικο βοήθημα της φορολογικής δίκης, με το οποίο προσβάλλεται πράξη δημόσιας αρχής με την οποία προσδιορίζονται φόροι, δασμοί, τέλη και συναφή δικαιώματα του δημοσίου ή επιβάλλονται κυρώσεις για παράβαση της φορολογικής ή τελωνειακής νομοθεσίας. Ήδη κατά το άρθρο 63 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας σε προσφυγή υπόκεινται οι πράξεις ή παραλείψεις από τις οποίες δημιουργούνται κατά το νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας. Είναι προφανές ότι προσφυγή ασκείται κατά των καταλογιστικών των φόρων, δασμών ή προστίμων πράξεων, που συνιστούν «εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις». Συνεπώς η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να είναι ατομική πράξη που παράγει κατά τρόπο άμεσο τα έννομα αποτελέσματα της, και η οποία έχει εκδοθεί από διοικητική αρχή κατά την ενάσκηση των καθηκόντων της.

Η προσφυγή, υπό δικονομική άποψη, είναι η διαδικαστική πράξη με την οποία προσβάλλεται ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου η εκτελεστή πράξη

³⁶ . Λ. Θεοχαρόπουλου, Φορολογικόν Δίκαιον, σ. 301. Ν. Χατζητζανή, Ερμηνεία ΚΔΔ, σελ. 274.

³⁷ . Άρθρα 41, 48, παρ. 3 και 5, 128 ΚΔΔ.

της φορολογικής αρχής με την οποία θίγονται δικαιώματα ή έννομα συμφέροντα του προσφεύγοντος, με σκοπό την ακύρωση ή την μεταρρύθμισή της, ενώ υπό ουσιαστική έννοια, είναι το δικαίωμα του βαρυνόμενου από καταλογιστική πράξη φόρου, δασμού, προστίμου κλπ., να επιδιώξει δικαστικά την ακύρωση ή την μεταρρύθμισή της.

9.1.1. Διαδικαστικές προϋποθέσεις. Το παραδεκτό της προσφυγής

Η άσκηση της προσφυγής απαιτεί την ύπαρξη τόσο των προϋποθέσεων που είναι αναγκαίες για την άσκηση, γενικά ένδικων μέσων, όσο και ειδικών που θέτει ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας.

Κατ' αρχήν απαιτείται ικανότητα διαδίκου η οποία συνίσταται στην ικανότητα του να είναι κάποιος υποκείμενος της έννομης σχέσης της (φορολογικής) δίκης. Την ικανότητα αυτή έχουν όλοι όσοι κατά το αστικό ουσιαστικό δίκαιο έχουν ικανότητα δικαίου ή προσωπικότητα δηλαδή όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα κάθε είδους. Την ενεργητική ικανότητα άσκησης προσφυγής αναγνωρίζει το άρθρο 64 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και στον Υπουργό Οικονομικών και τον οικονομικό επιθεωρητή.

Η ικανότητα για δικαστική παράσταση συνίσταται στην ικανότητα εκείνου που έχει ικανότητα διαδίκου να επιχειρεί κάθε διαδικαστική πράξη στο δικό του όνομα. Ικανότητα για δικαστική παράσταση έχουν όλα τα φυσικά πρόσωπα που έχουν και δικαιοπρακτική ικανότητα (άρθρο 24 ΚΔΔ). Στα νομικά πρόσωπα η ικανότητα αυτή αναγνωρίζεται στα φυσικά πρόσωπα που τα εκπροσωπούν (άρθρο 24 ΚΔΔ). Τέλος όσον αφορά το Δημόσιο, αυτό εκπροσωπείται κατά την εκδίκαση των φορολογικών εν γένει διαφορών από την αρχή που εξέδωσε την σχετική πράξη ή που παρά το νόμο παρέλειψε την έκδοση της (άρθρο 25 ΚΔΔ).

9.1.2. Δικαίωμα προσφυγής

Το άρθρο 74 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας όριζε ότι δικαίωμα προσφυγής έχει εκείνος που βαρύνεται άμεσα³⁸ από την πράξη, καθώς και εκείνος στον οποίο παρέχεται το δικαίωμα αυτό από τον ουσιαστικό νόμο³⁹. Προσφυγή υπέρ του δημοσίου μπορεί να ασκήσει κατά της πράξης ο Υπουργός Οικονομικών ή ο αρμόδιος οικονομικός επιθεωρητής.

Στις φορολογικές, δηλαδή, διαφορές για την άσκηση της προσφυγής –υπό το προισχύσαν καθεστώς του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας- νομιμοποιούνταν εκείνος που βλάπτονταν από την πράξη- εκείνος που όφειλε να καταβάλει τα ποσά που επέβαλε η πράξη- και συνεπώς είχε συμφέρον από την ακύρωση ή μεταρρύθμισή της.

Συνεπώς, εστερείτο του δικαιώματος ασκήσεως προσφυγής ο τρίτος ο οποίος «κατά νόμο ευθύνεται αλληλεγγύως μετά του αμέσως δια της πράξεως βαρυνομένου εις πληρωμήν της επιβαλλομένης δια της πράξεως υποχρεώσεως εκτός εάν παρέχεται εις τον τρίτον τούτον, ειδικώς υπό του ουσιαστικού νόμου ίδιον δικαίωμα προσφυγής κατά της καταλογιστικής πράξεως⁴⁰». Ο νόμος όμως στο άρθρο 30 παρ. 1 ΚΦΔ παρείχε στον τρίτο το δικαίωμα ν' ασκήσει πρόσθετη παρέμβαση.

Στο σημείο αυτό ο ΚΔΔ επέφερε σημαντική μεταβολή. Ειδικότερα το άρθρο 64 ΚΔΔ αναγνωρίζει δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής σε όποιον έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώδες έννομο συμφέρον ή σε όποιον αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου. Εξάλλου το άρθρο 113 ΚΔΔ αναγνωρίζει στον τρίτο που έχει έννομο συμφέρον να ασκήσει πρόσθετη παρέμβαση προς υποστήριξη του διαδίκου υπέρ του οποίου έχει έννομο συμφέρον να αποβεί η δίκη.

³⁸ Με νεώτερες αποφάσεις του το Συμβούλιο της Επικρατείας διηύρυνε εμμέσως τον κύκλο των δυναμένων να αμφισβητήσουν την καταλογιστική του φόρου πράξη. Έτσι με την 2580/1998 απόφασή του, ενώ ερμήνευσε καταρχήν στενά το άρθρο του 74 ΚΦΔ, δέχθηκε ότι τρίτος ο οποίος ευθύνεται αλληλεγγύως με τον αμέσως βαρυνόμενο, δικαιούται να προβάλλει τις αντιρρήσεις του κατά του ουσία βασίμου της αξιώσεως του Δημοσίου με ανακοπή του άρθρου 73 παρ. 1 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων εκτός εάν έχει ήδη κριθεί τελεσιδικώς η κατ' ουσία νομιμότητα της πράξης. Όμοιες και οι 2581-83/1998.

³⁹ Βλ. σχ. Α. Τσούτσου, ΔΦΔ, σελ. 129, Ι. Αναστόπουλου, Φορολογικό Δίκαιο, σ. 252, Ν. Χατζητζαγή, Ερμηνεία ΚΦΔ, 110.

⁴⁰ ΣτΕ 1515/1968. Βλ. κ. ΣτΕ 2943/1975 (ολομ.), 2580/1998.

9.1.3. Ειδικά για την προθεσμία άσκησης της προσφυγής

Σύμφωνα με το άρθρο 77 ΚΦΔ η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής ήταν είκοσι μέρες, άρχιζε δε από την επόμενη της ημέρας που επιδόθηκε η πράξη⁴¹. Αν εκείνος σε βάρος του οποίου είχε εκδοθεί η πράξη διέμενε στην αλλοδαπή ή ήταν άγνωστης διαμονής και δεν είχε ορίσει αντίκλητο στην Ελλάδα, η προθεσμία της προσφυγής ήταν σαράντα ημέρες και άρχιζε από την επόμενη της επίδοσης της πράξης. Αντίθετα για την άσκηση προσφυγής από το Δημόσιο η προθεσμία ήταν 40 ημέρες και άρχιζε από την ημερομηνία της επίδοσης της πράξης στον φορολογούμενο (ΚΦΔ άρθρο 77 παρ. 4). Για την προθεσμία αυτή δεν υπολογίζονταν η διάρκεια των δικαστικών διακοπών (από την 1^η Ιουλίου έως την 15^η Σεπτεμβρίου, άρθρο 11 Κώδικα περί Δικών του Δημοσίου).

Ο ισχύον Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας (άρθρο 66) αντίθετα προβλέπει ως προθεσμία άσκησης της προσφυγής τις 60 ημέρες από την κατά το νόμο επίδοση της πράξης σε αυτούς που αφορά και σε κάθε άλλη περίπτωση από τότε που έλαβαν αποδεδειγμένα πλήρη γνώση του περιεχομένου της, σε περίπτωση δε παράλειψης από την συντέλεσή της. Αν υποβληθεί αίτημα για διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμός) με ιδιαίτερη αίτηση και δεν επιτευχθεί αυτή, τότε η νόμιμη προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής αρχίζει, σύμφωνα με την παρ. 6β' του άρθρου 70 του ν. 2238/1994, από την επόμενη εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα της ημέρας υπογραφής της πράξης ματαίωσης ή μερικής επίλυσης της διαφοράς. Αν ο νομιμοποιούμενος προς άσκηση προσφυγής διαμένει στην αλλοδαπή, η αντίστοιχη προθεσμία είναι 90 ημέρες. Την ίδια προθεσμία (90 ημέρες) προβλέπει η παρ. 2 του άρθρου 66 και σε σχέση με την άσκηση προσφυγής από τον Υπουργό Οικονομικών ή τον οικονομικό επιθεωρητή.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι- όπως κρίθηκε- δεν αρχίζει η προθεσμία προς άσκηση της προσφυγής κατά του φύλλου ελέγχου εφόσον η φορολογική αρχή δεν κοινοποίησε στον υπόχρεο μαζί με το φύλλο ελέγχου και τη σχετική έκθεση ελέγχου⁴². Άλλωστε, όπως έγινε δεκτό, η παράλειψη κοινοποίησης αντιγράφου της

⁴¹ Βεβαίως απαιτείτο- όπως και σήμερα- η έγκυρη επίδοση της πράξης. Τα θέματα της επίδοσης της πράξης που υπόκειται σε προσφυγή ρύθμιζε ο ΚΦΔ (άρθρα 56-67). Στην περίπτωση των τελών καθαριότητας και φωτισμού ισχύουν οι ειδικές διατάξεις του ν. 429/1976 (ν. 505/1976, άρθρο 2 παρ. 2 και 3).

⁴² ΣτΕ 670, 672/1988.

έκθεσης ελέγχου δεν επιφέρει μεν ακυρότητα του φύλλου ελέγχου, αλλά αφορά τη νομιμότητα της κοινοποίησης του. (ΣτΕ 4258/1995)

9.1.4. Περιεχόμενο της προσφυγής

Η προσφυγή πρέπει να προσδιορίζει κατά τρόπο σαφή όλα τα απαραίτητα στοιχεία κάθε δικογράφου. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 45 ΚΔΔ, πρέπει να αναφέρονται πέραν του αντικειμένου, το δικαστήριο ενώπιον του οποίου απευθύνεται, τα ονοματεπώνυμα και λοιπά στοιχεία των διαδίκων, ο τόπος και ο χρόνος σύνταξης της και να φέρει την υπογραφή του διαδίκου ή του νόμιμου αντιπροσώπου ή του πληρεξουσίου του ή, αν πρόκειται για το δημόσιο, από αυτόν που εκπροσωπείται νόμιμα στη δίκη.

Σύμφωνα με το άρθρο 45 παρ. 5 και 46 ΚΔΔ, κάθε δικόγραφο που απευθύνεται σε οποιοδήποτε διοικητικό δικαστήριο είναι απαράδεκτο και απορρίπτεται εφόσον δεν υπογράφεται από δικηγόρο. Δεν είναι υποχρεωτική η υπογραφή από δικηγόρο α) αν πρόκειται για το δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου⁴³ β) αν το αντικείμενο της δίκης δεν υπερβαίνει το ποσό των 590 ευρώ (ο κύριος φόρος).

Εκτός από τα προαναφερόμενα στοιχεία, το έγγραφο της προσφυγής πρέπει να περιέχει επί πλέον α) ακριβή προσδιορισμό της αρχής κατά της οποίας στρέφεται η προσφυγή, καθώς και της προσβαλλόμενης πράξης β) τους λόγους προσφυγής γ) σαφώς προσδιορισμένο αίτημα και δ) διορισμό αντικλήτου (άρθρο 68 ΚΔΔ). Επισημαίνεται ότι οι λόγοι που προβάλλει ο προσφεύγων πρέπει να είναι σαφείς και να μην προβάλλονται αορίστως, άλλως η προσφυγή απορρίπτεται ως απαράδεκτη. Βεβαίως η κρίση του Δικαστηρίου περί αοριστίας του δικογράφου υπόκειται στον έλεγχο όχι μόνο του δευτεροβάθμιου Δικαστηρίου, αλλά και κατ' αναίρεση ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 3996/1982). Το δικόγραφο της προσφυγής, αν δεν περιέχει ακριβή προσδιορισμό της προσβαλλόμενης πράξης είναι άκυρο, μόνο όταν κατά την κρίση του Δικαστηρίου

⁴³ Τα δικόγραφα του δημοσίου ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων μπορούν να υπογράφονται από τον προϊστάμενο της αρχής που έχει εκδώσει την προσβαλλόμενη πράξη αλλά και από τους νομικούς συμβούλους, προέδρους, δικαστικούς αντιπροσώπους και δικηγόρους του δημοσίου, των οποίων η αρμοδιότητα συντρέχει με εκείνη της φορολογικής αρχής που έχει εκδώσει την πράξη. ΣτΕ 358/1992 (ολομ.). Βλ. και τα άρθρα 45 παρ. 5 και 27 παρ. 3 του ΚΔΔ.

η έλλειψη αυτή το καθιστά εντελώς αόριστο και ανεπίδεκτο δικαστικής εκτιμήσεως.

Ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας δεν ορίζει τους λόγους της προσφυγής, συνεπώς εξετάζεται από το Δικαστήριο κάθε αιτίαση του προσφεύγοντος σχετικά με τις πραγματικές ή τις νομικές πλημμέλειες της καταλογιστικής πράξης. Οι νομικές πλημμέλειες μπορεί να αναφέρονται τόσο στην εξωτερική όσο και στην εσωτερική νομιμότητα της πράξης.

Τέλος, το δικόγραφο θα πρέπει να φέρει το προβλεπόμενο από το νόμο χαρτόσημο. Έτσι κρίθηκε ότι εάν στο δικόγραφο της προσφυγής δεν έχει επικολληθεί μεγαρόσημο η προσφυγή είναι απαράδεκτη⁴⁴.

9.1.5. Ανασταλτικό αποτέλεσμα της προσφυγής

Με το άρθρο 69 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας σύμφωνα με το οποίο η προθεσμία άσκησης της προσφυγής και η άσκηση της προσφυγής επί φορολογικών υποθέσεων αναστέλλει την εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης. Ειδικές όμως διατάξεις που αποκλείουν ή θεσπίζουν περιορισμούς κατά ποσοστό εξακολουθούν να ισχύουν. Έτσι για παράδειγμα, με το άρθρο 28 του ν. 2648/1998 προβλέφθηκε ότι η άσκηση προσφυγής δεν αναστέλλει εξ ολοκλήρου την εκτέλεση φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος φυσικού ή νομικού προσώπου, που έχει κοινοποιηθεί, αλλά μόνο για το 75% του ποσού του επιβαλλόμενου φόρου, το υπόλοιπο 25% βεβαιώνεται αμέσως με την άσκηση της προσφυγής. Το ποσοστό αυτό μειώθηκε σε 10%.

Εξάλλου σύμφωνα με το άρθρο 200 ΚΔΔ «σε κάθε περίπτωση που η προθεσμία ή η άσκηση της προσφυγής δεν συνεπάγεται κατά νόμο την αναστολή εκτέλεσης της προσβαλλόμενης εκτελεστής διοικητικής πράξης και εφόσον στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν έχει χορηγηθεί αναστολή από την αρμόδια διοικητική αρχή, μπορεί, ύστερα από αίτηση εκείνου που άσκησε την προσφυγή, να ανασταλεί, με αιτιολογημένη απόφαση του δικαστηρίου, εν όλω ή εν μέρει η εκτέλεση της πράξης». Συνεπώς και υπό την ισχύ της νέας διάταξης η άσκηση της προσφυγής αναστέλλει το προβλεπόμενο στο νόμο ποσοστό του καταλογισθέντος φόρου ή προστίμου, είναι δε δυνατή, μετά από αίτηση του διαδίκου η ολική ή

⁴⁴ ΣτΕ ολομ. 366/1992, ΑΕΔ 26/1997. Βλ. όμως και ΣτΕ 1776/1995.

μερική αναστολή της εκτέλεσης, με απόφαση του αρμόδιου Διοικητικού Πρωτοδικείου, ενώπιον του οποίου έχει ασκηθεί προσφυγή.

Η αναστολή χορηγείται αν από την άμεση εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης απειλείται οποιασδήποτε φύσης υλική ή ηθική βλάβη του αιτούντος, εφόσον η επανόρθωσή της θα είναι αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής σε περίπτωση ευδοκίμησης της αντίστοιχης προσφυγής (άρθρο 202 ΚΔΔ). Η αναστολή, είτε επέρχεται άμεσα από το νόμο είτε βάσει δικαστικής απόφασης, έχει ως αποτέλεσμα ότι παρακωλύει την περαιτέρω διαδικασία είσπραξης.

9.1.6. Η έκταση του δικαστικού ελέγχου, και η αρχή της μη χειροτέρευσης του προσφεύγοντος

Το Διοικητικό Δικαστήριο κρίνει τις προσβαλλόμενες πράξεις που υπάγονται στη δικαιοδοσία του κατά το νόμο και την ουσία, μέσα στα όρια της προσφυγής (άρθρο 79 ΚΔΔ). Ειδικότερα δε, το Δικαστήριο ελέγχει την πράξη ως προς το νόμο βάσιμο στο σύνολο της, ενώ ως προς το ουσία βάσιμο μέσα στα όρια της προσφυγής.

Τα όρια της προσφυγής προσδιορίζονται από το αίτημα αλλά και τους προβληθέντες με το δικόγραφο λόγους.

Συνεπώς είναι επιβεβλημένη η διάκριση μεταξύ του νόμου βασίμου και του ουσία βασίμου, δηλαδή των νομικών πλημμελειών της προσβαλλόμενης πράξης και των σφαλμάτων που αφορούν την ουσία της υπόθεσης.

Νομικά πλημμελής είναι η καταλογιστική πράξη που έχει εκδοθεί κατά παράβαση των ρυθμίσεων που διέπουν την διαδικασία έκδοσης της (έκδοση από αναρμόδιο όργανο, παράβαση ουσιαστικού τύπου της διαδικασίας έκδοσης, κλπ.) αλλά και κατά παράβαση της εφαρμοστέας διάταξης του ουσιαστικού φορολογικού νόμου (υπαγωγή της έννομης σχέσης σε μη προσήκουσα διάταξη, παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου προς επιβολή φόρου κλπ.).

Ουσιαστικά εσφαλμένη είναι η καταλογιστική πράξη εάν βασίστηκε σε ανακριβή στοιχεία, ή εάν αυτά δεν αποδεικνύονται καθώς και στην περίπτωση της εσφαλμένης εκτίμησης τους από τη φορολογούσα αρχή.

Το εάν υπάρχει χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος θα εξετάζεται κάθε φορά από το ύψος του καταλογισθέντος φόρου ή προστίμου και όχι από αυξομειώσεις κάθε στοιχείου της φορολογητέας ύλης (π.χ. των ακαθαρίστων

εσόδων) (άρθρο 79ΚΔΔ). Πάντως έχει κριθεί, ότι το Πρωτοβάθμιο Διοικητικό Δικαστήριο δεν μπορεί, μεταβάλλοντας τον νομικό χαρακτηρισμό ή την πραγματική βάση της φορολογικής σχέσης, να προχωρήσει περαιτέρω σε διαφορετικό φορολογικό καταλογισμό. Αυτό θα αποτελούσε ανεπίτρεπτη υποκατάσταση των φορολογικών δικαστηρίων στα έργα της ενεργού φορολογικής διοίκησης, καθ' υπέρβαση της νόμιμης προδικασίας και των νομίμων ορίων ελέγχου της πράξης⁴⁵.

9.2. Έφεση

Έφεση είναι το τακτικό ένδικο μέσο με το οποίο ο ηττηθείς εν όλω ή εν μέρει διάδικος προσβάλλει των πρωτόδικη απόφαση ζητώντας την επανεξέταση της υπόθεσης από το δευτεροβάθμιο δικαστήριο με σκοπό την εξαφάνισή της ή την μεταρρύθμιση της.

9.2.1. Διαδικαστικές προϋποθέσεις. Το παραδεκτό της έφεσης

Το δικόγραφο της έφεσης που πρέπει να υπογράφεται από πληρεξούσιο δικηγόρο κατατίθεται στη γραμματεία του δικαστηρίου που εξέδωσε την εικαλούμενη απόφαση, άλλως απορρίπτεται ως απαράδεκτη⁴⁶.

Η έφεση ασκείται σύμφωνα με το άρθρο 94 ΚΔΔ εντός 60 ημερών από της επόμενης της επιδόσεως της προσβαλλόμενης απόφασης. Σε κάθε περίπτωση η έφεση δεν μπορεί να ασκηθεί, όταν παρέλθει τριετία από τη δημοσίευση της απόφασης. Με τον τρόπο αυτό επιδιώκεται να μην παρατείνεται επ' αόριστο η εκκρεμότητα.

Σύμφωνα με το άρθρο 277 παρ. 3 ΚΔΔ για να είναι παραδεκτή η έφεση από εκείνο κατά του οποίου έχει εκδοθεί η πράξη πρέπει να καταβληθεί στο δημόσιο ταμείο παράβολο ίσο με 2% του αμφισβητούμενου φόρου, ή του προστίμου. Το παράβολο πρέπει να κατατεθεί το βραδύτερο μέχρι την πρώτη επ' ακροατηρίω

⁴⁵ ΣτΕ 3125/1989, 709/1981

⁴⁶ Δ. Εφ. Αθηνών 3959/1989.

συζήτηση, εκτός εάν- ύστερα από αίτηση- χορηγηθεί προθεσμία προς το σκοπό αυτό^{47 48}. Διαφορετικά η έφεση απορρίπτεται ως απαράδεκτη⁴⁹.

9.2.2. Δικαίωμα έφεσης

Σύμφωνα με το άρθρο 93 ΚΔΔ δικαίωμα έφεσης έχει ο έχων έννομο συμφέρον διάδικος. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι δικαίωμα έφεσης έχει ο πρωτοδίκως ηττηθείς διάδικος όχι μόνο στην περίπτωση που βλάπτεται από το διατακτικό της πρωτόδικης απόφασης, αλλά και όταν η απόφαση αυτή περιέχει κρίσεις, οι οποίες μετά την τελεσιδικία της εξοπλίζεται με δύναμη δεδικασμένου βλαπτικού για τα έννομα συμφέροντα του⁵⁰.

Σε περίπτωση που ο διάδικος δεν παρέστη στην πρωτόδικη δίκη, συντρέχουν δε οι προϋποθέσεις άσκησης ανακοπής, αυτός δικαιούται κατ' απόκλιση από τα γεγόμενα δεκτά κατά το παρελθόν, είτε να ασκήσει έφεση είτε ανακοπή κατά της πρωτόδικης οριστικής απόφασης. Εφόσον ασκήσει ανακοπή, δεν μπορεί να ασκήσει έφεση κατά της ίδιας απόφασης. Εάν αντίθετα ασκήσει έφεση δεν έχει δικαίωμα να προβάλει λόγους που θα προέβαλλε με την ανακοπή ερημοδικίας (π.χ. μη νόμιμη κλήτευση, ανώτερη βία). Σε περίπτωση όμως που ασκήσει ανακοπή, η δε επ' αυτής απόφαση είναι απορριπτική, δύναται να ασκήσει έφεση προβάλλοντας και λόγους που αφορούν την ανακοπτόμενη απόφαση.

Εάν ο ένας διάδικος ασκήσει έφεση, ενώ ο άλλος διάδικος ασκήσει ανακοπή ή τριτανακοπή, αναστέλλεται η πρόοδος της κατ' έφεση δίκης μέχρις ότου το δικαστήριο εκδώσει απόφαση επί της ανακοπής.

Τέλος απαγορεύεται η άσκηση δεύτερης έφεσης από τον ίδιο διάδικο⁵¹ κατά της αυτής απόφασης (άρθρο 85 ΚΔΔ). Η παράγραφος 2 του ίδιου άρθρου ορίζει ότι

⁴⁷ Σε περίπτωση που η έφεση γίνει δεκτή στο σύνολο της, το παράβολο αποδίδεται στον εκκαλούντα, ενώ εάν η έφεση απορριφθεί το παράβολο περιέρχεται στο δημόσιο. Ήδη η παρ. 10 προβλέπει τη δυνατότητα του δικαστηρίου να αποφασίσει την απόδοση του παραβόλου ακόμα και αν απορριφθεί η έφεση, εφόσον.

⁴⁸ Το Δημόσιο δεν υποχρεούται σε καταβολή παραβόλου εφέσεως ΣτΕ 339-343/1994.

⁴⁹ ΣτΕ 3494/1991, 3024/1999.

⁵⁰ ΣτΕ 3460/1994

⁵¹ Η απαγόρευση αυτή δεν ισχύει εάν το δικόγραφο της αρχικής έφεσης έχει απορριφθεί ως στερούμενο των κατά νόμον απαιτούμενων στοιχείων (Δ. Εφ. Πειρ. 153/1994).

ένδικο μέσο από το οποίο παραιτήθηκε ο ακήσας αυτό θεωρείται ως μη ασκηθέν, και συνεπώς είναι επιτρεπτή η εκ νέου άσκηση έφεσης.

9.2.3. Αποφάσεις που υπόκεινται σε έφεση

Από τον συνδυασμό των άρθρων 83 και 92 ΚΔΔ σε έφεση υπόκεινται μόνο οι οριστικές αποφάσεις. Οριστικές είναι οι αποφάσεις με τις οποίες τερματίζεται η δίκη και παύει κάθε περαιτέρω εξουσία του εκδόντος την απόφαση δικαστηρίου επί της διαφοράς. Κατά τη νομολογία είναι μη οριστικές οι αποφάσεις με τις οποίες το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, εκδικάζοντας προσφυγή που στρέφεται κατά συναφών πράξεων, αποφαινεται οριστικά ως προς την μία και διατάζει την συμπλήρωση των αποδείξεων ως προς τις άλλες⁵².

Εξάλλου, ο νομοθέτης έχει δυνατότητα περιορισμού του ένδικου αυτού μέσου. Έτσι ο ν. 2065/1992 πρόβλεψε τη δυνατότητα άσκησης έφεσης κατά οριστικών αποφάσεων, όταν το ποσό της διαφοράς υπερβαίνει τις 200.000δρχ. Το ποσό αυτό αυξήθηκε με το άρθρο 29 ν. 2648/1998 στο 1.000.000δρχ.

Ήδη με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας επανήλθε στα 59 ευρώ. Ειδικότερα, η διαφορά αυτή πρέπει να προκύπτει μεταξύ του ποσού που ορίστηκε στην πράξη και του ποσού που προκύπτει από την απόφαση του δικαστηρίου (για τη φορολογούσα αρχή) και μεταξύ του ποσού που αντιστοιχεί στη δήλωσή του και αυτού που όρισε η απόφαση (για το φορολογούμενο). Για το εκκλητό της απόφασης δεν συνυπολογίζονται οι πρόσθετοι φόροι και οι προσαυξήσεις. Σε περίπτωση ομοδικίας λόγω αλληλέγγυας ευθύνης, το έκκλητο σε σχέση με το αντικείμενο της διαφοράς κρίνεται με βάση τη συνολική υποχρέωση.

Ανεξαρτήτως ποσού έφεση είναι δυνατό να ασκηθεί για υπέρβαση καθηκόντων, ή αναρμοδιότητα δικαστηρίου, κακή σύνθεση του δικαστηρίου, καθώς και εάν η διαφορά έχει αντικείμενο την αναγνώριση ζημίας, που είναι εκτεστέα, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις από το φορολογητέο εισόδημα επομένων οικονομικών ετών, το εκτεστέο δε ποσό υπερβαίνει τα 1.500 ευρώ.

⁵² ΣτΕ 3138/1989. Με το τρόπο αυτό αποφεύγεται η κατάτμηση της υπόθεσης μεταξύ δικαστηρίων διαφορετικού βαθμού.

9.2.4. Λόγοι έφεσης

Στο δικόγραφο της έφεσης και εκείνο των πρόσθετων λόγων, που κατατίθεται στο δικαστήριο και κοινοποιείται στον αντίδικο 15 τουλάχιστον ημέρες προ της δίκης, πρέπει να αναφέρονται κατά τρόπο σαφή οι λόγοι της έφεσης, οι οποίοι μπορεί να αφορούν όλα ή ορισμένα μόνο κεφάλαια της πρωτόδικης απόφασης (άρθρο 95 ΚΔΔ). Πρόσθετοι λόγοι αντίθετα δεν μπορούν να προβληθούν με το υπόμνημα. (ΣτΕ 1015/1999)

Με τους λόγους της έφεσης μπορεί να αποδίδονται είτε παράβαση δικονομικών ρυθμίσεων είτε παράβαση των εφαρμοστέων ρυθμίσεων του φορολογικού νόμου καθώς και παράλειψη κρίσεως αιτιάσεων που είχαν προβληθεί με την προσφυγή. Οι λόγοι εφέσεως πρέπει να είναι σαφείς και συγκεκριμένοι, θα πρέπει δε να προσάπτεται με αυτούς συγκεκριμένη πλημμέλεια της εκκαλούμενης απόφασης. Άλλως το δικόγραφο της εφέσεως θα πρέπει να απορριφθεί ως αόριστο και ανεπίδεκτο δικαστικής εκτιμήσεως⁵³. Η αοριστία της εφέσεως δεν είναι δυνατό να συμπληρωθεί με το υπόμνημα⁵⁴, ούτε αίρεται με τη συμπληρωματική παραπομπή στην έκθεση ελέγχου, καθόσον αυτό δεν αποτελεί συγκεκριμένο παράπονο κατά των αιτιολογιών της πρωτόδικης απόφασης⁵⁵.

9.2.5. Προβολή νέων ισχυρισμών και αποδεικτικών μέσων στην κατ' έφεση δίκη

Σύμφωνα με το άρθρο 96 ΚΔΔ είναι επιτρεπτή η υποβολή νέων πραγματικών ισχυρισμών υπό τον όρο ότι αναφέρονται σε κεφάλαια που έχουν αμφισβητηθεί με την προσφυγή και εφόσον η μη υποβολή τους κατά την πρωτόδικη δίκη κρίνεται επαρκώς αιτιολογημένη. Για να είναι δυνατός ο έλεγχος αυτής της τελευταίας προϋπόθεσης θα πρέπει να παρατίθενται τα πραγματικά περιστατικά με τα οποία θεμελιώνεται το δεδικαιολογημένο της μη προβολής των ισχυρισμών αυτών πρωτοδίκως⁵⁶. Όπως γίνεται προφανές από τη διάταξη του άρθρου 96 παρ. 2 ΚΔΔ,

⁵³ ΣτΕ 1524/ 1990, 4094-4103/1990, 1833/1994. Έτσι η απλή επανάληψη από το δημόσιο των θέσεων της φορολογούσας αρχής καθιστά το δικόγραφο αόριστο. ΣτΕ 1265/2003.

⁵⁴ ΣτΕ 5401/1984.

⁵⁵ ΣτΕ 32/1992, 922/1994, 3419/1997, 4097/2000, 226/2001.

⁵⁶ ΣτΕ 3676/1985, 1020/1996.

οι νέοι πραγματικοί ισχυρισμοί θα πρέπει να προβληθούν με το δικόγραφο της έφεσης ή των πρόσθετων λόγων και όχι με το υπόμνημα. Συνεπώς ο εφεσίβλητος, δεν μπορεί να προβάλλει νέους ισχυρισμούς, εάν δεν έχει ασκήσει και ο ίδιος έφεση.

Η προϋπόθεση του παραδεκτού των νέων ισχυρισμών είναι το δικαιολογημένο της μη προβολής των στην πρωτόδικη δίκη. Η κρίση του δικαστηρίου κατά πόσο ήταν δικαιολογημένη η μη προβολή συγκεκριμένων ισχυρισμών πρωτοδικώς, υπόκειται στον αναιρετικό έλεγχο του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Τέλος το Δικαστήριο έχει το δικαίωμα⁵⁷, όχι όμως και υποχρέωση, να διατάξει αυτεπάγγελτα συμπλήρωση των αποδείξεων, εκδίδοντας σχετική προδικαστική απόφαση.

9.2.6. Το αποτέλεσμα άσκησης της έφεσης

Η προθεσμία άσκησης όπως και η άσκηση της έφεσης δεν έχουν ανασταλτικό αποτέλεσμα, όπως ρητά ορίζεται στο άρθρο 88 ΚΔΔ.

Το άρθρο 206 ΚΔΔ όμως προβλέπει τη δυνατότητα υποβολής αιτήματος αναστολής εκτέλεσης της εκκαλούμενης απόφασης από τον (ηττηθέντα) διάδικο. Το αρμόδιο για την εκδίκαση της έφεσης δικαστήριο δύναται να αποφασίσει με αιτιολογημένη απόφασή του την αναστολή εκτέλεσης, εν όλω ή εν μέρει, της εκκαλούμενης απόφασης. Λόγο αναστολής μπορεί να θεμελιώσει η απειλούμενη από την εκτέλεση υλική ή ηθική βλάβη του αιτούντος εφόσον η επανόρθωσή της θα είναι αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής σε περίπτωση ευδοκίμησης του ενδίκου μέσου (άρθρο 208 ΚΔΔ).

Δεν χορηγείται αναστολή εάν η άμεση εκτέλεση της απόφασης επιβάλλεται για λόγους δημοσίου συμφέροντος, ή εάν η ασκηθείσα έφεση είναι προδήλως απαράδεκτη ή προδήλως αβάσιμη.

Με το δικόγραφο της έφεσης και των πρόσθετων λόγων είναι δυνατό να προσβληθούν είτε όλα τα κεφάλαια της πρωτόδικης απόφασης είτε ορισμένα μόνο από αυτά.

Όσον αφορά το μεταβιβαστικό αποτέλεσμα θα πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ του «νόμω βασίμου» και του «ουσία βασίμου». Ειδικότερα σε σχέση με το νόμω

⁵⁷ ΣτΕ 3142/1986, 1020/1996, 35/1996, 407/1996.

βάσιμο το δευτεροβάθμιο δικαστήριο υπό την ισχύ του νέου ΚΔΔ περιορίζεται να κρίνει την απόφαση μέσα στα όρια των αιτιάσεων που προβάλλονται κατά της πρωτόδικης απόφασης. Μέσα δε στα όρια αυτά το δικαστήριο εξετάζει και αυτεπαγγέλτως όσα το πρωτοβάθμιο έπρεπε να εξετάσει και αυτεπαγγέλτως όσα το πρωτοβάθμιο δικαστήριο έπρεπε να εξετάσει κατ' άρθρο 79 παρ. 1 αλλά δεν τα εξέτασε (άρθρο 97ΚΔΔ).

Όσον αφορά το ουσία βάσιμο, μεταβιβάζονται στο δευτεροβάθμιο δικαστήριο, τα κεφάλαια της πρωτόδικης απόφασης που έχουν προσβληθεί με την έφεση⁵⁸. Σχετικά με το μεταβιβαστικό αποτέλεσμα έχει κριθεί ότι σε περίπτωση που ο εν μέρει ηττηθείς διάδικος δεν άσκησε έφεση και κατά του μέρους της πρωτόδικης απόφασης που απορρίφθηκε η προσφυγή του δεν επιτρέπεται να αναφέρει το παράπονο του αυτό με αίτηση αναιρέσεως (ΣτΕ 2895/1997).

9.2.7 Ο δικαστικός έλεγχος και η αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του εκκαλούντος στην κατ' έφεση δίκη

Το δευτεροβάθμιο δικαστήριο καταρχάς εξετάζει αυτεπάγγελτα το παραδεκτό της έφεσης και των πρόσθετων λόγων. Ερευνά δηλαδή, κατά πόσο η έφεση ασκήθηκε εμπρόθεσμα και νομότυπα. Εάν το δικαστήριο κρίνει ότι η έφεση ασκήθηκε εκπρόθεσμα ή χωρίς τις νόμιμες προϋποθέσεις την απορρίπτει ως απαράδεκτη. Εάν αντίθετα κρίνει ότι η έφεση ασκήθηκε παραδεκτά, προχωρεί στην εξέταση των λόγων της⁵⁹.

Σε ότι αφορά την κρίση για την ορθότητα της πρωτόδικης απόφασης αυτή γίνεται με βάση τους νόμους που ίσχυαν κατά την έκδοση της, χωρίς να μπορεί να λάβει υπόψη μεταγενέστερη νομοθετική ρύθμιση, εκτός εάν ο νομοθέτης της προσδώσει αναδρομική δύναμη με την πρόβλεψη ότι ισχύει και σε εκκρεμούσες στα δικαστήρια δίκες⁶⁰. Φυσικά το δευτεροβάθμιο δικαστήριο εφαρμόζει τις ρυθμίσεις με τις οποίες γίνεται αυθεντική ερμηνεία εφαρμοστέας διάταξης, εκτός εάν η νέα διάταξη κριθεί «ψευδοερμηνευτική».

⁵⁸ ΣτΕ 3994/1989.

⁵⁹ ΣτΕ 3138/1997. Όπως ήδη αναφέρθηκε, το δευτεροβάθμιο δικαστήριο εξετάζει μόνο τους προβληθέντες λόγους του εκκαλούντος κατά της πρωτόδικης απόφασης και συνεπώς δεν λαμβάνει υπόψη αυτεπαγγέλτως πλημμέλεια που δεν προβλήθηκε με το δικόγραφο της έφεσης, έστω και αν αυτή αφορά το εμπρόθεσμο της ασκηθείσας προσφυγής.

⁶⁰ ΣτΕ 749/1982, 2945/1984, 150-151/1991. Βλ. Και άρθρο 98 παρ. 3 ΚΔΔ.

Σύμφωνα με το άρθρο 98 παρ. 5 ΚΔΔ με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 97, το δικαστήριο που δικάζει την έφεση δεν μπορεί να καταστήσει χειρότερη τη θέση του εκκαλούντος. Με τη διάταξη αυτή καθιερώνεται και στην κατ' έφεση δίκη, κατ' αρχή, η γενική δικονομική αρχή σύμφωνα με την οποία η άσκηση ενδίκου μέσου δεν πρέπει να αποβεί σε βάρος του προσώπου που έκανε χρήση της δυνατότητας αυτής.

Η ρύθμιση αυτή συνδέεται με εκείνη του άρθρου 97 ΚΔΔ που οριοθετεί την εξουσία του δικαστηρίου που επιλαμβάνεται σε δεύτερο βαθμό της φορολογικής διαφοράς. Ειδικότερα το δευτεροβάθμιο δικαστήριο, εξετάζει την βασιμότητα των προβληθέντων λόγων στα όρια των αιτιάσεων που προβάλλονται κατά της πρωτόδικης απόφασης.

Φυσικά διαφορετικά εμφανίζεται η απαγόρευση της μη χειροτέρευσης της θέσης του εκκαλούντος, όταν αυτός είναι ο φορολογούμενος και διαφορετικά όταν εκκαλών είναι το δημόσιο. Στην πρώτη περίπτωση απαγορεύεται η αύξηση του οφειλόμενου φόρου ή προστίμου πέραν του επιβληθέντος με την πρωτόδικη απόφαση. Συνεπώς το δευτεροβάθμιο δικαστήριο είτε θα μειώσει τον οφειλόμενο φόρο ή το πρόστιμο, είτε θα απορρίψει την έφεση εάν κρίνει ότι η φορολογητέα ύλη και συνεπώς και ο οφειλόμενος φόρος έπρεπε να προσδιορισθεί σε ύψος μεγαλύτερο εκείνου που προσδιορίστηκε πρωτόδικα, έτσι ώστε να μην χειροτερεύσει τη θέση του εκκαλούντα.

Αντίθετα, εάν η έφεση ασκηθεί από το δημόσιο, δεν είναι επιτρεπτή η μείωση του φόρου ή του προστίμου που έχει επιβληθεί πρωτόδικα, καθόσον αυτό θα αποτελούσε χειροτέρευση της θέσης του.

10. Συμπεράσματα: Η συμβολή της Διοικητικής Δικαιοσύνης στην πάταξη της φορολογικής παραβατικότητας

Στην Εγκύκλιο ΠΟΛ. 1087/10-6-2005 με την οποία και δόθηκαν οδηγίες προς του αρμοδίους για την διενέργεια φορολογικών ελέγχων (ΔΟΥ, ελεγκτικά κέντρα και γενικότερα ελεγκτικές υπηρεσίες) γίνεται αναφορά στο βάρος απόδειξης του ισχυρισμού για εικονικότητα έκδοσης στοιχείων, που φέρει η φορολογική αρχή, που δεν θα πρέπει να τεκμαίρεται με συμπερασματικές σκέψεις. Συγκεκριμένα «το ΣτΕ με την 1553/2003 απόφασή του, κρίνοντας επί συγκεκριμένης υπόθεσης λήψης εικονικών, κατά την αρμόδια ελεγκτική αρχή, φορολογικών στοιχείων ως προς το

πρόσωπο του εκδότη, απεφάνθη ότι νομίμως το Διοικητικό Εφετείο έκρινε ότι δεν αποδεικνύεται η αποδοθείσα εικονικότητα και δεν στοιχειοθετείται η αποδοθείσα παράβαση, με το σκεπτικό ότι το βάρος της απόδειξης έφερε η φορολογική αρχή, η οποία όφειλε να αποδείξει κατά αδιαμφισβήτητο και όχι τεκμαρτό τρόπο την ανυπαρξία, στην περίπτωση αυτή, του φερόμενου εκδότη.

Με αφορμή την παραπάνω απόφαση του ΣτΕ, επισημαίνεται ότι για συναφείς υποθέσεις που ήδη εκκρεμούν στις ελεγκτικές υπηρεσίες καθώς και κατά τους διενεργούμενους εφεξής ελέγχους γενικώς, θα πρέπει, ενόψει και της απόφασης αυτής, να δίδεται όλως ιδιαιτέρως αυξημένη προσοχή κατά την τεκμηρίωση των τυχόν καταλογιζόμενων παραβάσεων, ανάλογα βεβαίως πάντα και με τα εκάστοτε πραγματικά δεδομένα κάθε υπόθεσης».

Συνεπώς κατά την έννοια των διατάξεων δεδομένης και της τυπικότητας των παραβάσεων του ΚΒΣ η διαπίστωση και μόνο από τη φορολογική αρχή ότι οι αναγραφόμενοι σε τιμολόγια πώλησεως ή παροχής υπηρεσιών ως πωλητές ή ελεύθεροι επαγγελματίες και εκδότες τους είναι άγνωστα πρόσωπα ή ανύπαρκτα στις αρμόδιες, σύμφωνα με τις αναγραφόμενες στα τιμολόγια αυτά διευθύνσεις, ΔΟΥ, με την έννοια ότι δεν είχαν δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός τους, ούτε είχαν θεωρήσει στοιχεία σε αυτές αρκεί να στοιχειοθετήσει παράβαση και του επιτηδευματία αγοραστή, που δέχεται τέτοια στοιχεία, εκτός εάν ο τελευταίος αποδείξει με κάθε νόμιμο τρόπο ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής. Εξάγεται συνεπώς το συμπέρασμα ότι ο αγοραστής, ο οποίος και τηρεί νομίμως βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ και εκδίδει θεωρημένα από τη φορολογική αρχή τιμολόγια πώλησης, τελεί σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής, εκτός αν αποδεδειγμένα τελεί σε γνώση της εικονικότητας της συναλλαγής γεγονός το οποίο απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογούσα αρχή.

Εξάλλου, για τον αγοραστή είναι κατά κανόνα αδύνατη και χωρίς σημασία η γνώση της κακής λογιστικής ή οικονομικής κατάστασης της πωλήτριας εταιρείας καθώς και ο έλεγχος αυτής. Συνεπώς το βάρος φέρει και πάλι η φορολογούσα αρχή (ΣτΕ 1217/1995, Δ. Εφ. Αθηνών 704/2000).

Στον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας άρθρο 145 παρ. 1 αναφέρει ότι «κάθε διάδικος υποχρεούται να αποδείξει τα πραγματικά περιστατικά που επικαλείται για να στηρίξει τους ισχυρισμούς του, εκτός εάν ο νόμος που διέπει την σχέση ορίζει διαφορετικά. Οι άλλοι διάδικοι έχουν δικαίωμα να ανταποδείξουν». Κατ' εφαρμογή της διάταξης αυτής, η διοίκηση φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των

υπό νόμου απαιτούμενων πραγματικών προϋποθέσεων για την έκδοσης της πράξης, ο δε διοικούμενος δικαιούται σε ανταπόδειξη, ακριβώς διότι, όπως εύστοχα επισημαίνεται, το βάρος της απόδειξης προσδιορίζεται από την ουσιαστική έννομη σχέση και όχι από τη δικονομική σχέση των διαδίκων.

Από τον ανωτέρω γενικό κανόνα εισάγει εξαίρεση η παρ. του άρθρου 145 ΚΔΔ, που εισάγει στην διοικητική δίκη την έννοια του «νόμιμου μαχητού τεκμηρίου», όπου ο διάδικος κατά του οποίου αυτό αντιτάσσεται φέρει το βάρος της ανατροπής του. Συγκεκριμένα, το νόμιμο μαχητό τεκμήριο καθιερώνει ειδικό κανόνα κατανομής του βάρους απόδειξης, το οποίο μετακυλύεται στον αντίδικο του διαδίκου υπέρ του οποίου θεσπίζεται το τεκμήριο, που βαρύνεται πλέον με την απόδειξη αντίθετου από εκείνο που ο νόμος τεκμαίρει. Πρόκειται δηλαδή για περίπτωση αντιστροφής του βάρους απόδειξης. Ειδικότερα, στο πλαίσιο της Διοικητικής Δικονομίας, ορθά παρατηρείται⁶¹ ότι η διάταξη του άρθρου 145 παρ. 3 ΚΔΔ έχει τεθεί στην ουσία υπέρ της διοίκησης, διότι, δια των θεσπιζόμενων τεκμηρίων, μετατίθεται το βάρος της απόδειξης στον διοικούμενο, η δε διοίκηση, ευρισκόμενη σε δυσχερή για την απόδειξη δυσαπόδεικτου γεγονότος θέση, διευκολύνεται με την παροχή σε αυτή της δυνατότητας άλλου, ευαπόδεικτου γεγονότος, εκ του οποίου συνάγεται η συνδρομή του δυσαπόδεικτου.

Είναι, συνεπώς, λίαν αμφίβολο εάν ο βαρυνόμενος με την απόδειξη της «ύπαρξης καλής πίστης κατά το χρόνο της συναλλαγής» επιτηδευματίας – αποδέκτης του εικονικού τιμολογίου είναι πάντοτε σε θέση να ανταποκριθεί στο βάρος αυτό, το οποίο μάλιστα, στην πραγματικότητα, τον υποχρεώνει, στη συντριπτική πλειοψηφία των περιπτώσεων, όπου δεν υπάρχουν άλλα παράλληλα στοιχεία, αποδεικτικά της επίμαχης συναλλαγής στην απόδειξη αρνητικού γεγονότος, στο ότι δηλαδή δεν γνώριζε την εικονικότητα του τιμολογίου, πράγμα που είναι αντικειμενικά αδύνατο, ενώ θέτει τη διοίκηση σε δικονομικά πλεονεκτική θέση, αφού αυτή περιορίζεται στο να αποδείξει το ευχερές, ήτοι απλώς και μόνο τις προϋποθέσεις του τεκμηρίου.

Η άνιση αυτή δικονομική μεταχείριση αποκαλύπτεται εντονότερη εάν συνεκτιμηθεί ότι ο εκδότης του εικονικού τιμολογίου, το οποίο ωστόσο φέρει συνήθως όλα τα εξωτερικά χαρακτηριστικά νόμιμου φορολογικού στοιχείου, απέκτησε τη δυνατότητα έκδοσης και κυκλοφορίας του είτε με την άμεση συνέργια

⁶¹ Βλ. Ν. Χατζητζανή, Ερμηνεία ΚΔΔ

είτε, τουλάχιστον, από βαριά αμέλεια των οργάνων της ίδιας της διοίκησης. Από την άλλη πλευρά, είναι προφανές, ότι στην ροή των καθημερινών συναλλαγών, ο επιτηδευματίας που δέχεται και καταχωρεί στα βιβλία του φορολογικά στοιχεία, δεν είναι βέβαια σε θέση να ελέγχει την εικονικότητα τους, μεταβαίνοντας κάθε φορά στην αναφερόμενη σε αυτά έδρα των αντισυμβαλλομένων του, προκειμένου να διερευνά εάν αυτή είναι υπαρκτή ή εάν είναι πράγματι επαγγελματική διεύθυνση, με κατάλληλο χώρο, εξοπλισμό, προσωπικό και διαθέτει ίδια μεταφορικά μέσα ή μισθώνει αυτά από τρίτους για την ανάπτυξη της δραστηριότητάς του, ούτε, πολύ λιγότερο, να διαπιστώνει εάν αυτοί έχουν δηλώσει γεγονότα τα οποία καλύπτονται άλλωστε από το απόρρητο και δεν είναι ανακοινώσιμα σε τρίτους.

Η φορολογική αρχή όταν η συναλλαγή έχει γίνει από υπαρκτά πρόσωπα δεν μπορεί να επικαλεσθεί ότι ο πωλητής δεν είχε αγορές δεδομένου ότι παρέλαβε τα εμπορεύματα ο αγοραστής ούτε να στηρίξει ότι η συναλλαγή έγινε από άλλα πρόσωπα εάν δεν αποδείξει ποια ήταν τα πρόσωπα αυτά ή να το θεμελιώσει ευθέως και όχι συμπερασματικά

ΣτΕ 3411/2004

«Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 33 παρ. 4 του ΚΒΣ (π.δ. 186/92) και του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997, στην περίπτωση που αποδίδεται εικονικότητα στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί, η συναλλαγή για την οποία, φέρονται ότι εκδόθηκαν, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Αν όμως πρόκειται για συναλλαγή με πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στα φορολογικά στοιχεία διεύθυνση, φορολογική αρχή, αρκεί το γεγονός αυτό για να στοιχειοθετηθεί παράβαση, και του επιχειρηματία που δέχεται τέτοια στοιχεία, εκτός αν ο τελευταίος αποδείξει ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής (ΣτΕ 446/03, 2676, 2445, 1055/02).

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, το Διοικητικό Εφετείο με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, δέχθηκε τα εξής: Από επιτόπιο έλεγχο που διενήργησαν αρμόδιοι υπάλληλοι της Δ' ΔΟΥ Αθηνών στην επιχείρηση του

Αναστάσιου Νερούτσου και στα βιβλία και στοιχεία του, τα αποτελέσματα του οποίου γνωστοποιήθηκαν στην αναιρεσείουσα φορολογική αρχή με το 7726/22.5.1996 δελτίο πληροφοριών της εν λόγω ΔΟΥ, διαπιστώθηκε ότι ο ανωτέρω επιτηδευματίας είχε υποβάλει δήλωση ενάρξεως επιτηδεύματος στις 3.9.1993 με αντικείμενο εργασιών γραφικές τέχνες, επιγραφές NEON και είδη δώρων, με έδρα την Αθήνα (οδός Πραξιτέλους αρ. 40), κατά το χρονικό δε διάστημα από την έναρξη των εργασιών του μέχρι 30.3.1994 ασχολήθηκε με την κατασκευή απλών επιγραφών με πλαστικά και μεταλλικά γράμματα και σε ελάχιστες περιπτώσεις φωτεινών επιγραφών, γιατί με άλλες δραστηριότητες δεν ήταν δυνατό να ασχοληθεί ελλείψει χώρου και μηχανημάτων. Από εκδοθέντα στοιχεία που παρέλαβε από την επιχείρηση η ΥΠΕΔΑ προέκυψε ότι πραγματοποιήθηκαν πωλήσεις εντύπων ημερολογίων, μπλοκ, φυλλαδίων, ντοσιέ, προσπέκτους, αυτοκόλλητων φακέλων αλληλογραφίας, μακετών, ρολογιών με εκτύπωση φίρμας και φαναριών και επισκευές αντλιών περιελίξεων μοτέρ, εκτυπώσεις, βιβλιοδεσίες κλπ. Η ανωτέρω ΔΟΥ όμως κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα στοιχεία αυτά εμφανίζουν κατά το πλείστον εικονικές συναλλαγές, αφού έλαβε υπόψη ότι η ως άνω επιχείρηση : α) δεν είχε υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ ,β) δεν επέδειξε τιμολόγια αγοράς πρώτων υλών ούτε δικαιολογητικά δαπανών, μεταξύ των οποίων φορτωτικές, από όπου να αποδεικνύεται η αποστολή εμπορευμάτων, γ) εξέδωσε εκ των υστέρων πιστωτικά τιμολόγια συνολικής αξίας 188.691.925δρχ. που καταχώρησε στο σκέλος εξόδων του τηρουμένου απ' αυτήν βιβλίου, χωρίς να επιδείξει στον έλεγχο τα στελέχη, ούτε κανένα δικαιολογητικό επιστροφής εμπορευμάτων και δ) έλαβε και καταχώρησε αθεώρητο τιμολόγιο για αγορά ανύπαρκτων παγίων περιουσιακών στοιχείων αξίας 88.230.000δρχ. Η αυτή ΔΟΥ έλαβε επίσης υπόψη ε) τη στενότητα χώρου του καταστήματος της εν λόγω επιχείρησης (20τμ) και τη μη απασχόληση από αυτή προσωπικού και τέλος στ) το ότι η επιχείρηση αυτή κατά το χρονικό διάστημα από 3.9.1993 έως 31.12.1993 με αγορές αξίας 2.787.857δρχ. είχε πραγματοποιήσει πωλήσεις αξίας 300.904.717δρχ. και κατά το χρονικό διάστημα από 1.1.1994 έως 30.3.1994 με αγορές 932.501δρχ. είχε πραγματοποιήσει πωλήσεις 94.812.984δρχ., δεν είναι δυνατό δε οι αγορές αυτές να αντιστοιχούν σε πωλήσεις τόσης μεγάλης αξίας, όπως προκύπτει και από τη σύγκριση με στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων. Μεταξύ των ληπτών των πιο πάνω στοιχείων περιλαμβάνεται και η επιχείρηση της ήδη αναιρεσίβλητης που έχει ως αντικείμενο εργασιών τη

διακόσμηση και εμπορία πλακιδίων και ειδών υγιεινής με έδρα στην οδό Πισιδίας αρ.4 στη Νέα Ιωνία, η οποία, όπως προέκυψε από έλεγχο που διενεργήθηκε γι' αυτή, για τον οποίο συντάχθηκε η από 30.3.1998 οικεία έκθεση, παρέλαβε α) το με αριθμό 54/26.11.1993 τιμολόγιο πωλήσεως που αντιστοιχεί στο με αριθμό 49/29.10.1993 δελτίο αποστολής και αφορά την πώληση από την πιο πάνω εκδότρια επιχείρηση παγίων περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή μιας εκτυπωτικής μηχανής μάρκας NASSETIE SERIMOK 160, δύο βάσεων για ταινίες μεταφοράς, δύο ταινιών μεταφοράς και μιας αλυσίδας μεταφοράς συνολικής αξίας 6.000.000δρχ., η οποία κατά την αναγραφή της στο αντίστοιχο βιβλίο της (της αναιρεσίβλητης) είχε διορθωθεί σε 6.600.000δρχ., είχε δε καταχωρηθεί στο τηρούμενο από αυτήν βιβλίο εσόδων-εξόδων με ημερομηνία 29.10.1993 και β) το με αριθμό 58/29.8.1993 τιμολόγιο πωλήσεως- δελτίο αποστολής για την πώληση 105 μακετών συνολικής αξίας 3.899.000δρχ., το οποίο είχε καταχωρηθεί στο βιβλίο εσόδων- εξόδων αυτής (της αναιρεσίβλητης) με ημερομηνία 31.8.1993. Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα ο Προϊστάμενος της αναιρεσειούσης ΔΟΥ, με την 89/1998 πράξη του καταλόγισε σε βάρος της αναιρεσίβλητης για δύο παραβάσεις λήψεως εικονικών τιμολογίων και καταχωρίσεώς τους στο τηρούμενο από αυτήν βιβλίο εσόδων-εξόδων κατά τη χρήση 1993 πρόστιμο, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 ν. 2523/1997, δραχμών 20.998.000 συνολικά και ειδικότερα δραχμές 13.200.000 (6.600.000 X 2) και δραχμές 7.798.000 (3.899.000 X 2) για κάθε μία από τις πιο πάνω παραβάσεις, αντιστοίχως. Η αναιρεσίβλητη, με την από 7.7.1998 αίτηση της, ζήτησε από τη φορολογική αρχή να διενεργήσει έλεγχο στην επαγγελματική της εγκατάσταση, ώστε να διαπιστωθεί ότι τα πωληθέντα με τα πιο πάνω φορολογικά στοιχεία εμπορεύματα υφίστανται στην επιχείρησή της. Ο έλεγχος αυτός διενεργήθηκε, συντάχθηκε δε η από 15.7.1998 έκθεση, σύμφωνα με την οποία βρέθηκαν τα εν λόγω εμπορεύματα, δηλαδή μια εκτυπωτική μηχανή μάρκας NASSETIE SERIMOK 160 με τα εξαρτήματά της και 105 μακέτες διαφόρων παραστάσεων. Τα ως άνω εμπορεύματα, όπως δήλωσε η Μαρία Σωτηροπούλου, νόμιμη εκπρόσωπος της αναιρεσίβλητης, με την από 8.7.1998 υπεύθυνη δήλωσή της του άρθρου 8 ν.1599/1986 προς τη ΔΟΥ Ν. Ιωνίας, παραλήφθηκαν από τον εμφανιζόμενο ως συνεργάτη του ανωτέρω Αναστασίου Νερούτσου, ονόματι Σαλουφάκο, τον οποίο η ίδια δεν γνώριζε. Η φορολογική αρχή, θεωρώντας ότι οι πιο πάνω συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν από πρόσωπα διαφορετικά από τα αναγραφόμενα στα φορολογικά στοιχεία, καθώς και ότι ο ενδιαφερόμενος θα

πρέπει, κατά τα κρατούντα στις συναλλαγές, να γνωρίζει τον πωλητή αλλά και τα εμπορεύματα που πρόκειται να αγοράσει, σε συνδυασμό με το ότι το πιο πάνω δεύτερο τιμολόγιο πώλησεως- δελτίο αποστολής φέρει χρόνο εκδόσεως 29.8.1993 και έχει καταχωρηθεί στο βιβλίο εσόδων- εξόδων της αναιρεσίβλητης με ημερομηνία 31.8.1993, ενώ έχει θεωρηθεί το μήνα Σεπτέμβριο 1993, κατά τον οποίο έγινε και η έναρξη των εργασιών του ως άνω επιτηδευματία (3.9.1993), εκδόθηκε δηλαδή σε χρόνο, κατά τον οποίο η επιχείρηση του ήταν ανύπαρκτη, ενέμεινε στην άποψη ότι τα πιο πάνω εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εμφανίζουν «ανύπαρκτες συναλλαγές». **Το πρωτόδικο δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή της αναιρεσίβλητης κατά της πράξεως επιβολής προστίμου, με την αιτιολογία ότι από τα προαναφερθέντα στοιχεία, όπως αυτά προέκυπταν από την έκθεση ελέγχου, στοιχειοθετείται η αποδιδόμενη σε βάρος της παράβαση της λήψεως των ανωτέρω δύο εικονικών τιμολογίων. Το διοικητικό εφετείο εδέχθη εν μέρει την έφεση της αναιρεσίβλητης και εξαφάνισε την πρωτόδικη απόφαση κατά το μέρος που αφορούσε το υπ' αριθμ. 54/93 τιμολόγιο, ενώ απέρριψε αυτή κατά το μέρος που αφορούσε το υπ' αριθμ. 58/93 τιμολόγιο- δελτίο αποστολής. Ειδικότερα, η απόφαση του Διοικητικού Εφετείου όσον αφορά την συναλλαγή για την οποία εκδόθηκε το υπ' αριθμ. 54/1993 τιμολόγιο πώλησεως έκρινε ότι «η Φορολογική Αρχή, η οποία φέρει το βάρος απόδειξης της εικονικότητας τιμολογίου που εκδίδεται από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, είτε γιατί η συναλλαγή είναι ανύπαρκτη είτε γιατί πραγματοποιήθηκε μεταξύ άλλων συναλλασσομένων προσώπων από τα αναγραφόμενα στα οικεία τιμολόγια, στην προκείμενη περίπτωση δεν αποδεικνύει ούτε ανυπαρξία της ένδικης συναλλαγής αφού τα αγαθά που αποτέλεσαν αντικείμενο συναλλαγής για την οποία εκδόθηκε το 54/1993 τιμολόγιο βρέθηκαν στην επιχείρηση της εκκαλούσας (ήδη αναιρεσίβλητης), αλλά ούτε εικονικότητα της συναλλαγής προσώπων, αφού δεν αποδεικνύει αφενός ότι ο εκδότης του εν λόγω τιμολογίου ήταν αδύνατο να είναι και ο προμηθευτής των ενδίκων αγαθών, και αφετέρου δεν υποδεικνύει το πρόσωπο που πράγματι συναλλάχθηκε με την εκκαλούσα (αναιρεσίβλητη). Ειδικότερα, από τη διαπίστωση παραλείψεων ή παραβάσεων του εκδότη του ενδίκου τιμολογίου (54/93) ως προς την εκπλήρωση των φορολογικών του υποχρεώσεων, τη μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων αυτού, το αντικείμενο εργασιών του, τη στενότητα του χώρου της επαγγελματικής του εγκαταστάσεως ή τη μη απασχόληση προσωπικού, δεν αποδεικνύεται και η μη άσκηση επιχείρησης**

από τον τελευταίο και συνεπώς, η αδυναμία του να είναι ο προμηθευτής των εν λόγω αγαθών, έστω και αν τα τελευταία δεν είχαν αποτελέσει μέχρι τότε αντικείμενο των δραστηριοτήτων του». Με τις σκέψεις αυτές το διοικητικό εφετείο έκρινε ότι δεν στοιχειοθετείται η ως άνω αποδιδόμενη σε βάρος της αναιρεσίβλητης παράβαση, κατά παραδοχή ως βάσιμου του σχετικού λόγου της έφεσής της.

Επειδή, η πιο πάνω κρίση του διοικητικού εφετείου όσον αφορά το 54/1993 τιμολόγιο είναι νομίμως και επαρκώς, κατ' αρχήν, αιτιολογημένη. Διότι, το δικαστήριο, μετά από τη συνολική εκτίμηση όλων των εκατέρωθεν ισχυρισμών και αποδεικτικών μέσων έκρινε ότι δεν αποδείχθηκε η εικονικότητα του επίμαχου παραστατικού και, συνακολούθως, ότι δεν εστοιχειοθετείτο η αποδοθείσα στην αναιρεσίβλητη παράβαση. Συνεπώς, τα περί του αντιθέτου προβαλλόμενα με την κρινόμενη αίτηση είναι απορριπτέα ως αβάσιμα, ως απαράδεκτα δε κατά το μέρος που αμφισβητούν ευθέως την ορθότητα της ανέλεγκτης κατ' αναίρεση εκτιμήσεως των αποδείξεων από το δικαστήριο της ουσίας. Ο ειδικότερος ισχυρισμός του αναιρεσειόντος Δημοσίου ότι «η αναιρεσιβαλλομένη δεν προέβη σε συνολική εκτίμηση των στοιχείων που υπήρχαν στο φάκελο της δικογραφίας», είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, διότι το αντίθετο προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση. Τέλος, το αναιρεσείον προβάλλει ότι έσφαλε το διοικητικό εφετείο διότι στήριξε την κρίση του στο ότι «η φορολογική αρχή δεν υπέδειξε το πρόσωπο που πράγματι συναλλάχθηκε με την αναιρεσίβλητη, προϋπόθεση όμως που σε καμία διάταξη δεν ορίζεται». Ο λόγος αυτός αναίρέσεως μπορεί να απορριφθεί ως αβάσιμος, διότι, όπως ρητώς προκύπτει από την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, το διοικητικό εφετείο, στήριξε την κρίση του περί μη εικονικότητας του επίδικου τιμολογίου, λαμβάνοντας προς τούτο υπόψη –ορθώς, κατά τα εκτεθέντα στην Τρίτη σκέψη της παρούσης αποφάσεως –ότι το βάρος της αποδείξεως της εικονικότητας παραστατικού που εκδίδεται από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, όπως εν προκειμένω, έφερε η φορολογική αρχή, η δε αναφορά στην αναιρεσιβαλλόμενη ότι η φορολογική αρχή δεν υπέδειξε το πρόσωπο που πράγματι συναλλάχθηκε με την αναιρεσίβλητη γίνεται υπό την έννοια ότι η εν λόγω αρχή, φέρουσα το βάρος απόδειξης, θα μπορούσε να αποδείξει την εικονικότητα της ως άνω συναλλαγής ως προς το πρόσωπο του εμφανιζομένου εις το τιμολόγιο ως αντισυμβαλλομένου της αναιρεσίβλητης, υποδεικνύοντας το πρόσωπο τούτο».

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αγγελόπουλου, Α.*, Γενική Θεωρία της Φορολογίας, Αθήνα 1972.
- Αναστοπούλου, Ι.- Φορτσάκη, Θ.*, Φορολογικό Δίκαιο, β' έκδοση, 2003.
- Αναστόπουλου, Ι.*, Φορολογικό Δίκαιο, Αθήνα- Κομοτηνή 1992.
- Γεωργαντά, Β.*, Τα Δημόσια Οικονομικά και η Ελληνική Οικονομική Νομοθεσία κατά G. Jeze, III, Αθήναι 1995.
- Δαγτόγλου, Π.*, Ευρωπαϊκό Κοινοτικό Δίκαιο, Αθήναι 1983.
- Θεοχαρόπουλου, Α.*, Φορολογικό Δίκαιο, Θεσσαλονίκη 1990.
- Καράγιωργα, Δ.*, Δημοσιονομικοί Θεσμοί, Αθήνα 1981.
- Κάρκαλης, Ι.*, Αντιδιαφθορά και Ελεγκτικό Συνέδριο, Αθήνα- Θεσσαλονίκη 2006.
- Κούλη, Ι.*, Δημόσια Οικονομική, Αθήνα 1971.
- Κοφινά, Γ.*, Εγχειρίδιον Φορολογικού Δικαίου, Αθήνα 1971.
- Λιόλιου, Α.*, Ο Έλεγχος των Φορολογικών Υποθέσεων, Θεσσαλονίκη 2006.
- Μπέσιλα-Μακρίδη, Ε.*, Έλεγχος Διοίκησης, Αθήνα- Θεσσαλονίκη 2006.
- Παπακυριακού, Θ.*, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Αθήνα- Θεσσαλονίκη 2005.
- Προβόπουλου, Γ.*, Ελληνικοί Δημοσιονομικοί Θεσμοί, Αθήνα 1983.
- Σταματόπουλου, Δ.*, Ανάλυση- Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων & Στοιχείων, Αθήνα 2005.
- Σταματόπουλου, Δ.*, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Ανάλυση- Ερμηνεία, γ' έκδοση, Αθήνα 2005.
- Στασινοπούλου, Μ.*, Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου, Αθήναι 1966.
- Τάχου, Α.*, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, στ' έκδοση, Θεσσαλονίκη 2000.
- Φινοκαλιώτη, Κ.*, Η Αρχή της Φορολογικής Δικαιοσύνης και το Σύνταγμα, 1986.
- Φινοκαλιώτη, Κ.*, Φορολογικό Δίκαιο, γ' έκδοση, Αθήνα- Θεσσαλονίκη 2005.
- Χατζητζανή, Ν.*, Ερμηνεία Κώδικος Φορολογικής Δικονομίας, Αθήνα 1993.
- Νομολογία Διοικητικού Εφετείου Αθηνών 2003-2005*, Νομική Βιβλιοθήκη 2006
- Φορολογικό Πανόραμα: Οι Φορολογικές Κυρώσεις & Ο Έλεγχος των Φορολογικών Υποθέσεων*, Λογιστικός- Ασφαλιστικός- Φοροτεχνικός & Νομικός Σύμβουλος, β' έκδοση, 2006

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

ΣτΕ 2445/2002

Κατά τα γενόμενα δεκτά από το διοικητικό εφετείο, στις 17.5.1995 υπάλληλοι του Παραρτήματος της ΥΠΕΔΑ Θεσσαλονίκης διενήργησαν έλεγχο στις εγκαταστάσεις της αναιρεσίβλητης εταιρείας, η οποία τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας, έχει αντικείμενο εργασιών την κατασκευή και πώληση επίπλων και έδρα το 4^ο χιλιόμετρο της Εθνικής Οδού Σερρών- Θεσσαλονίκης. Ο έλεγχος αυτός διενεργήθηκε στα πλαίσια ελέγχου των συναλλαγών της εταιρείας «Ολ... Μο... και Σία ΕΕ- ΚΕ...», με σκοπό τη συλλογή των προτύπων των φορολογικών στοιχείων που είχε εκδώσει η εν λόγω εταιρεία και την επαλήθευση των συναλλαγών της. Η εταιρεία αυτή, όπως ειδικότερα εκτίθεται στην προσβαλλόμενη απόφαση είχε αρνηθεί να διευκολύνει το ελεγκτικό έργο και από τον προληπτικό έλεγχο που διενεργήθηκε στους αντισυμβαλλομένους της διαπιστώθηκε ότι είχε προβεί σε αθρόα έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων πανομοιότυπων μεν στην εμφάνιση με τα νομίμως θεωρημένα, που δεν είχαν όμως διατηρηθεί με την ειδική διατηρητική μηχανή και δεν υπήρχε γι' αυτά πράξη θεωρήσεως καταχωρημένη στα οικεία βιβλία της αρμόδιας ΔΟΥ). Κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις εγκαταστάσεις της αναιρεσίβλητης εταιρείας βρέθηκαν και παρελήφθησαν τα ακόλουθα τιμολόγια και δελτία αποστολής με εκδότη την εταιρεία «Ολ... Μο... και Σία ΕΕ- ΚΕ...» και αποδέκτη την αναιρεσίβλητη: α) το 32/19.9.1994 δελτίο αποστολής και το συνακόλουθο αυτού 28/22.9.1994 τιμολόγιο πώλησης τα στοιχεία αυτά αναφέρονται στην πώληση προς την αναιρεσίβλητη εταιρεία και στην αποστολή στην έδρα της 52 τετραγωνικών μέτρων μαρμάρου, τα οποία φέρονται ότι διακινήθηκαν με μέσο μεταφοράς το αγροτικό φορτηγό ΙΧ αυτοκίνητο, με αριθμό κυκλοφορίας ΕΡΑ..., ωφελίμου φορτίου 1085 κιλών, ιδιοκτησίας του Σβ... Πα... από το Μα... Σε..., β) τα 39/26.10.1994 και 42/15.11.1994 δελτία αποστολής και το συνακόλουθο αυτών 38/24.11.1994 τιμολόγιο πώλησης. Τα στοιχεία αυτά αναφέρονται στην πώληση προς την αναιρεσίβλητη εταιρεία και στην αποστολή στην έδρα της, με το μεν πρώτο δελτίο αποστολής 254,8 τετραγωνικών μέτρων σκαλιών μαρμάρου, τα οποία φέρονται ότι διακινήθηκαν με μέσο μεταφοράς το ανωτέρω αγροτικό φορτηγό, με αριθμό κυκλοφορίας ΕΡΑ..., με το δε δεύτερο δελτίο αποστολής 14,5 τετραγωνικών μέτρων σκαλιών μαρμάρου, τα οποία φέρονται ότι διακινήθηκαν με μέσο μεταφοράς

το αγροτικό φορτηγό ΙΧ αυτοκίνητο κυκλοφορίας ΕΡΒ... ωφελίμου φορτίου 1035 κιλών, ιδιοκτησίας του Αν... Πα... από την Οι... Σε... και γ) το 979/3.12.1994 δελτίο αποστολής, το οποίο φέρει στοιχεία διάτρησης 5621/1092, αν και το τελευταίο νομίμως θεωρημένο δελτίο αποστολής της εκδότριας εταιρείας με τα συγκεκριμένα στοιχεία διάτρησης φέρει αριθμό 300 και το συνακόλουθο αυτού 524/3.12.1994 τιμολόγιο πώλησης τα στοιχεία αυτά αναφέρονται στην πώληση και την αποστολή την έδρα της αναιρεσίβλητης εταιρείας 67 τετραγωνικών μέτρων αλουμινοκατασκευών και 18 τετραγωνικά μέτρα σιδήρων ειδικών κατασκευών, τα οποία φέρονται ότι διακινήθηκαν με μέσο μεταφοράς το αγροτικό φορτηγό ΙΧ αυτοκίνητο, με αριθμό κυκλοφορίας ΕΡΑ..., ωφελίμου φορτίου 1225 κιλών, ιδιοκτησίας Χρ... Δη..., κατοίκου Σε... . Κατόπιν τούτων, με την 312/6.8.1996 απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΟΥΤ Α' Σερρών επεβλήθησαν εις βάρος της αναιρεσίβλητης εταιρείας πρόστιμα συνολικού ύψους 18.486.655 δραχμών, με ειδικότερη αιτιολογία ότι κατά το διαχειριστικό έτος 1994 προέβη στην αποδοχή, λήψη και καταχώρηση α) του 524/3.12.1994 εικονικού και πλαστού τιμολογίου πώλησης, εκδόσεως της εταιρείας «Ολ... Μο... και Σία ΕΕ- ΚΕ...», αξίας 4.618.520 δραχμών (αξία των φερομένων ως πωληθέντων εμπορευμάτων 3.914.000 δραχμές πλέον ΦΠΑ 704.520 δραχμές) για την παράβαση αυτή επεβλήθη πρόστιμο 11.546.300 δραχμών (αξία εικονικού τιμολογίου 4.618.520 δραχμές X 2,5) και β) των 28/22.9.1994 και 38/24.11.1994 εικονικών τιμολογίων πώλησης, εκδόσεως της ίδια εταιρείας, συνολικής αξίας 2.775.902 δραχμών (αξία των φερομένων ως πωληθέντων εμπορευμάτων με το πρώτο τιμολόγιο 132.600 δραχμές + ΦΠΑ 23.868 δραχμές + αξία των φερομένων ως πωληθέντων εμπορευμάτων με το δεύτερο τιμολόγιο 2.219.860 δραχμές + ΦΠΑ 399.574 δραχμές) για την παράβαση αυτή επεβλήθη πρόστιμο, ύψους 6.939.755 δραχμών (αξία των δύο εικονικών τιμολογίων 2.775.902 δραχμές X 2,5), κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του π.δ. 186/1992, ως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο. Προσφυγή της αναιρεσίβλητης εταιρείας κατά τις πιο πάνω πράξεως απερρίφθη από το διοικητικό πρωτοδικείο. Το **διοικητικό εφετείο**, με την προσβαλλόμενη απόφασή του, **λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι α)** ότι η «Ολ... Μο... και Σία ΕΕ- ΚΕ...» με την οποία έκανε συναλλαγές η εκκαλούσα (και ήδη αναιρεσίβλητη) είχε υποβάλει δήλωση έναρξης επιτηδεύματος και δήλωση ίδρυσης Υποκαταστήματος στη ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, **β)** ότι η εταιρεία αυτή είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία και εμφάνιζε, κατά τον κρίσιμο χρόνο, συναλλακτική δραστηριότητα και συγκεκριμένα, όπως αναφέρεται στην 139/2996 έκθεση ελέγχου των αρμοδίων οργάνων της ΥΠΕΔΑ (σελ. 16), κατά το έτος 1994,

κατά το οποίο εκδόθηκαν και τα ένδικα φορολογικά στοιχεία, εκδόθηκαν από την παραπάνω εταιρεία νόμιμα Δελτία Αποστολής και συνακόλουθα Τιμολόγια Πώλησης για συναλλαγές ύψους 58.218.782 δραχμών, γ) ότι τα 32/19.9.1994, 39/26.10.1994 και 43/15.11.1994 Δελτία αποστολής που αφορούν τη δεύτερη από τις ένδικες παραβάσεις δεν περιλαμβάνονται ανάμεσα στα είκοσι επτά (27) πλαστά Δελτία Αποστολής που κατασχέθηκαν από τα ελεγκτικά όργανα της ΥΠΕΔΑ, δ) ότι τα προαναφερόμενα Δελτία Αποστολής (32/19.9.1994, 39/26.10.1994 και 43/15.11.1994), ενόψει της αρίθμησης αυτών, δεν περιλαμβάνονται ανάμεσα στα Δελτία Αποστολής που η φορολογική αρχή συμπεραίνει ότι κατασκευάστηκαν και τα οποία φέρουν αρίθμηση από 851 έως 1000, ε) ότι τα παραπάνω δεν ισχύουν μεν και για το 979/3.12.1994 Δελτίο Αποστολής, που φέρει αρίθμηση πέραν του 300, μέχρι του οποίου η εταιρεία «Ολ... Μο... και Σία ΕΕ- ΚΕ...» έχει εκδώσει δελτία αποστολής από νόμιμα θεωρημένα στελέχη, **τούτο όμως δεν αποδεικνύει άνευ ετέρου ότι δεν έγινε η συγκεκριμένη συναλλαγή που αφορά το 524/3.12.1994 Τιμολόγιο Πώλησης και ότι η εκκαλούσα (και ήδη αναιρεσίβλητη) γνώριζε την πλαστότητα του σχετικού δελτίου αποστολής, δεδομένου ότι κατά τα αναφερόμενα από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα στη σχετική έκθεσή του, η παραπάνω εκδότρια ετερόρρυθμη εταιρεία είχε κατασκευάσει δελτία αποστολής με διάτρηση όμοια με εκείνη της ΔΟΥ Α΄ Σερρών, οπότε δεν ήταν εύκολη η διαπίστωση της πλαστότητας αυτών από την εκκαλούσα (και ήδη αναιρεσίβλητη), στ) ότι τα ελεγκτικά όργανα της ΥΠΕΔΑ διαπίστωσαν την ύπαρξη και την κατασκευή από την εκδότρια εταιρεία δελτίων αποστολής και όχι τιμολογίων πώλησης, ζ) ότι κατά τον έλεγχο της ΥΠΕΔΑ στη επιχείρηση της παραπάνω εκδότριας εταιρείας βρέθηκαν θεωρημένα μηχανογραφικά έντυπα πολλαπλής χρήσης για την έκδοση φορολογικών στοιχείων, η) ότι από τα προσκομιζόμενα από την εκκαλούσα έγγραφα στοιχεία προκύπτει η οικοδομική δραστηριότητα στο χώρο του εργοστασίου της εκκαλούσας (και ήδη αναιρεσίβλητης) που δικαιολογεί την αγορά των υλικών που αφορούν τα ένδικα φορολογικά στοιχεία, θ) ότι τα παραπάνω υλικά μεταφέρθηκαν με αυτοκίνητα, των οποίων αναφέρονται οι αριθμοί και τα ονόματα των ιδιοκτητών και τα οποία χαρακτηρίζονται αόριστα στην 139111996 έκθεση της ΥΠΕΔΑ, ως άσχετα και ανύπαρκτα, χωρίς να διευκρινίζεται ποια από αυτά είναι ανύπαρκτα και πως διαπιστώθηκε τούτο και τι εννοεί χαρακτηρίζοντας τα ως άσχετα, δεδομένου μάλιστα ότι το ΕΡΒ... αγροτικό αυτοκίνητο ΙΧ, με το οποίο έγινε η μεταφορά που αφορά το 42/15.11.1994 δελτίο αποστολής είναι ιδιοκτησίας Αν... Πα... από την Οι... Σε..., ο οποίος δεν είναι πρόσωπο άσχετο ή ανύπαρκτο, όπως αβάσιμα ισχυρίζεται η**

φορολογική αρχή, αλλά το πρόσωπο το οποίο μετέφερε τα αγορασθέντα με τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία υλικά και τα τοποθέτησε στο εργοστάσιο της εκκαλούσας (και ήδη αναιρεσίβλητης), όπως προκύπτει από τα πρακτικά της 1363/1998 απόφασης του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Σερρών, **ενώπιον του οποίου αυτός κατέθεσε ως μάρτυρας (το περιεχόμενο της οποίας συνεκτιμάται)** και περαιτέρω, αφού συνεκτίμησε (όπως βεβαιώνει) με την προαναφερθείσα απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Σερρών (με την οποία ο Πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου και ο Διευθύνων Σύμβουλος της αναιρεσίβλητης εταιρείας αθωώθηκαν από την κατηγορία της αποδοχής πλαστών τιμολογίων) και τα πραγματικά περιστατικά του, κατά τα προκύπτοντα από τα πρακτικά της εν λόγω αποφάσεως, **αποδείχθηκαν ενώπιον του Ποινικού Δικαστηρίου, έκρινε «ότι, ανεξάρτητα από τις παραβάσεις στις οποίες η εκδότρια εταιρεία «Ολ... Μο... και Σία ΕΕ» περιέπεσε και τις λοιπές τυχόν παράνομες ενέργειες, στις οποίες αυτή προέβη, οι συγκεκριμένες συναλλαγές της με την εκκαλούσα (και ήδη αναιρεσίβλητη), για τις οποίες εκδόθηκαν από την εταιρεία αυτή τα προαναφερόμενα ένδικα φορολογικά στοιχεία, είναι πραγματικές και πραγματοποιήθηκαν με καλή πίστη εκ μέρους της εκκαλούσας (και ήδη αναιρεσίβλητης), που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία, όπως βάσιμα αυτή ισχυρίζεται, δεδομένου μάλιστα ότι η εικονικότητα αυτών δεν αποδείχθηκε και η πλαστικότητα του ενός και μοναδικού δελτίου αποστολής, που διαπιστώθηκε, δεν ήταν εύκολο να ελεγχθεί από την εκκαλούσα (και ήδη αναιρεσίβλητη), ενόψει της νομιμοφανούς διάτρησης την οποία έφερε».** Με την αιτιολογία δε αυτή το διοικητικό εφετείο έκανε δεκτή έφεση της αναιρεσίβλητης εταιρείας, εξαφάνισε την πρωτόδικη απόφαση, και, κατ' αποδοχή της προσφυγής της ακύρωσε την πράξη της φορολογικής αρχής, που απετέλεσε αντικείμενο της ένδικης διαφοράς. **Η πιο πάνω κρίση του διοικητικού εφετείου, ότι τα επίμαχα τιμολόγια αφορούσαν πραγματικές συναλλαγές και, επομένως, δεν ήταν εικονικά, καθώς και ότι η αναιρεσίβλητη βρισκόταν σε καλή πίστη ως προς την πλαστικότητα του προαναφερόμενου δελτίου αποστολής είναι νομίμως και κατ' αρχήν επαρκώς αιτιολογημένη, όσα δε περί του αντιθέτου προβάλλονται με την κρινόμενη αίτηση αναιρέσεως πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα, κατά το μέρος δε που γίνεται επίκληση του περιεχομένου φορολογικών στοιχείων καθώς και ισχυρισμών, χωρίς να αναφέρεται εάν και πως αυτά τέθηκαν υπόψη του δικάσαντος δικαστηρίου και αμφισβητείται ευθέως η ουσιαστική κρίση του πρέπει ν' απορριφθούν ως απαράδεκτα.**

ΔΕΦΑΘ 1020/2004 (Τμ. 6^ο)

Πρόστιμο ΚΦΣ (π.δ. 99/1977). Λήψη και καταχώρηση εικονικού φορολογικού στοιχείου. Καλή πίστη λήπτη.

Η διαπίστωση και μόνο από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο πωλήσεως είναι εικονικό ή πλαστό, αρκεί για να στοιχειοθετήσει παράβαση για τον επιτηδευματία αγοραστή που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρεί στα βιβλία του, εκτός εάν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Περίπτωση εικονικότητας τιμολογίων ως προς τις διενεργούμενες συναλλαγές και αποδείξεως καλής πίστεως επιχειρηματία με αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση φαρμακείου, η οποία είχε λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία της τα εν λόγω τιμολόγια. Στοιχεία αποδείξεως καλής πίστεως: α) οι εν λόγω παραβάσεις διαπιστώθηκαν από τη φορολογική αρχή μετά από έλεγχο που προκάλεσε η ίδια η εφεσίβλητη, εγχειρίζοντας στη Διεύθυνση Ασφαλείας Αττικής σχετική μήνυση κατά του εκδότη εικονικών τιμολογίων, γι' απάτη κατ' εξακολούθηση, β) η μετά από σχετικό αίτημα της εφεσίβλητης και παραγγελία του αρμόδιου Εισαγγελέα εγκατάσταση στο φαρμακείο της αστυνομικού οργάνου, το οποίο παρακολουθούσε τη διαβίβαση των παραγγελιών της προς τον εκδότη των εν λόγω τιμολογίων και την εκτέλεση αυτών. Η καλή δε πίστη αυτής δεν αναιρείται από το γεγονός της καταχώρησεως των πιο πάνω τιμολογίων στα βιβλία της, ενόψει του μεγάλου όγκου των πραγματοποιούμενων συναλλαγών, ως και από την ενημέρωση του «Αναλυτικού Καθολικού Αποθήκης», από την οποία πράξη προκύπτει αντιθέτως η καλή της πίστη, καθόσον αν η εφεσίβλητη γνώριζε την εν λόγω εικονικότητα δεν θα προέβαινε στην ενημέρωση αυτή, γιατί κατά τη διενέργεια της απογραφής θα παρουσιάζονταν αντίστοιχα ελλείμματα στα εν λόγω εμπορεύματα.

ΔΕΦΑΘ 1324/2004 (Τμ. 7^ο)

Πρόστιμο ΚΦΣ (π.δ. 99/1977) για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Δικονομία: Υπογραφή δικογράφου εφέσεως από Προϊστάμενο ΔΟΥ. Παραδεκτή έφεση Δημοσίου, το δικόγραφο της οποίας υπογράφεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87, 45, 27 παρ. 3 και 25 παρ. 1 του ΚΔΔ, και όχι από δικηγόρο, όπως απαιτείται για τους λοιπούς διαδίκους. Ενόψει δε της ιδιάζουσας θέσεως του Δημοσίου, οι πιο πάνω διατάξεις δεν αντίκεινται στην κατοχυρούμενη με το άρθρο 4 του Συντάγματος αρχή της ισότητας.

Η εκ μέρους φορολογούμενου επιχειρηματία- ο οποίος έκανε έναρξη εργασιών το έτος 1985- μη εμφάνιση αγορών στα βιβλία του από 1.1.1989 και μετά, ως και η μη υποβολή σχετικών φορολογικών δηλώσεων από το χρονικό αυτό διάστημα και μετά δεν οδηγεί συμπερασματικώς, και σε αδυναμία πραγματοποιήσεως από αυτόν πωλήσεων, καθόσον δεν αποδεικνύεται εν προκειμένω και ανυπαρξία αποθεμάτων, τα οποία, ενόψει και της φύσεως του αντικειμένου της επιχειρήσεως του (εκμετάλλευση κινηματογραφικών ταινιών), μπορούν οποτεδήποτε να προσφερθούν από αυτόν προς διάθεση στην αγορά. Περαιτέρω η από τον εν λόγω φορολογούμενο επιχειρηματία μη υποβολή σχετικών φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος, ΦΠΑ ως και μη αναγραφή στα εκδοθέντα από αυτόν ένδικα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, αναλυτικώς των ταινιών που διακίνησε, συνιστούν ενδεχομένως παραβάσεις άλλων υποχρεώσεων του, οι οποίες απορρέουν από τον ΚΦΣ, είτε από άλλες διατάξεις νόμων, δεν συνιστούν όμως και απόδειξη της επικαλούμενης από τη φορολογική αρχή εικονικότητας των ένδικων τιμολογίων.



ΠΑΝΤΕΙΟΝ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

Τηλ. 210 - 92 01 001

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ

02 ΦΕΒ. 2011

02 ΦΕΒ. 2011

ΠΑΝΤΕΙΟ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ



002000084102