

Φ.Π.Α.

Περιπτώσεις επιβολής πενταπλασίου προστίμου λόγω μη καταβολής

Της κ. **Νικολίτσας ΡΑΠΤΗ - ΒΕΛΗ**
M. Sc. Περιφερ. Ανάπτυξης

Από την καθημερινή πρακτική είναι γνωστόν, ότι οι φορολογούμενοι επινοούν πολλές φορές τρόπους, που είναι άλλοτε νόμιμοι και άλλοτε παράνομοι, με σκοπό να αποφύγουν την φορολογική τους επιβάρυνση ή να την περιορίσουν (νόμιμα ή παράνομα) μειώνοντας ή αποκρύπτοντας φορολογητέα ύλη και συνεπώς και το φορολογητέο τους εισόδημα.

Μεταξύ των μη νομίμων ενεργειών των φορολογούμενων συμπεριλαμβάνεται και η καταχώρηση στα βιβλία της επιχείρησής τους εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τα οποία εμφανίζονται πωλήσεις για τον εκδότη και αγορές για τον λήπτη τους, οι οποίες δεν είναι πραγματικές, εν όλω ή εν μέρει (εικονικές συναλλαγές), ή συναλλαγών, που γίνονται με πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, δηλαδή με στοιχεία τα οποία δεν έχουν νόμιμα θεωρηθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. της επιχείρησης ή είναι ανακριβή ως προς την ποσότητα και την αξία των διακινούμενων αγαθών και γενικώς ως προς το περιεχόμενό τους.

Η καταχώρηση «τέτοιων» φορολογικών στοιχείων στα βιβλία της επιχείρησης σκοπό έχει την οικονομική αλλοίωση οικονομικών δεδομένων και την απόκρυψη της πραγματικής κατάστασης, έχει δε ως συνέπεια, αφ' ενός μεν την απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος και αφ' ετέρου την μη απόδοση του αναλογούντος στις εν λόγω συναλλαγές Φ.Π.Α. ή την παράνομη, λόγω της ανυπαρξίας ή της ανακρίβειας των συναλλαγών, έκπτωση ή επιστροφή του.

Οι εν λόγω μη νόμιμες ενέργειες, χαρακτηρίζονται ως ιδιόζουσες φορολογικές παραβάσεις, γιατί προϋποθέτουν την από πρόθεση (από δόλο) διάπραξη των ενεργειών αυτών εκ μέρους του φορολογούμενου, με σκοπό την παράνομη μείωση ή απόκρυψη του φορολογητέου εισοδήματος και την υπεξαίρεση του παρακρατηθέντος Φ.Π.Α. με την μη απόδοσή του στο Δημόσιο ή με την χωρίς νόμιμο δικαίωμα έκπτωση ή επιστροφή του. Για τους λόγους αυτούς οι εν λόγω παραβάσεις τιμωρούνται από τους φορολογικούς νόμους με βαρύτατα πρόστιμα.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 4 ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992), που ίσχυαν μέχρι 10/09/1997, η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικο-

νικών, θεωρείται ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι το πενταπλάσιο της συνολικής αξίας κάθε στοιχείου, ενώ, από 11/09/1997 υπό το καθεστώς των ισχυουσών διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 10 περίπτ. β. του Ν.2523/1997 (Νέος Κώδικας Διοικητικών και Ποινικών Κυρώσεων), η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών καθώς και η νόθευσή τους θεωρείται ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφ' όσον αυτή είναι μεγαλύτερη των 200.000 δραχμ.

Αντίστοιχα με τον ΚΒΣ στον Φ.Π.Α., με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν.1642/1986, που ίσχυαν μέχρι 10/09/1997 ορίζονταν, ότι: «όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί, ότι ο υποκείμενος στο φόρο διενήργησε έκπτωση φόρου ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 και των εκάστοτε Υπουργικών Αποφάσεων, που ορίζουν την διαδικασία της επιστροφής αυτής, με βάση πλαστά εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία ή από όποια δήποτε μη νόμιμη ενέργεια του υποκειμένου στο φόρο δεν απεδόθη στο Δημόσιο φόρος που οφείλεται και εφ' όσον το ποσό του φόρου αυτού είναι μεγαλύτερο των 100.000 δραχμ. επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το πενταπλάσιο του φόρου, που εξέπεσε ή που επιστράφηκε χωρίς να το δικαιούται ή δεν απέδωσε».

Το ίδιο πρόστιμο επιβάλλεται σε κάθε άλλη περίπτωση έκπτωσης, ή είσπραξης φόρου που δεν δικαιούνται η επιχείρηση ή μη απόδοσης, εφ' όσον για την συγκεκριμένη πράξη είναι υπότροπος, ενώ με τις ισχύουσες από 11/09/1997 διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997 ορίζεται, ότι στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί, ότι ο υποκείμενος στο φόρο ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν.1642/1986 και των εκάστοτε Υπουργικών Αποφάσεων που ορίζουν την διαδικασία της επιστροφής αυτής ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου, που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις εξάγεται, ότι με το προϊσχύσαν καθεστώς των διατάξεων του άρθρου 48, παρ. 3, του Ν.1642/1986, το πενταπλάσιο πρόστιμο που προβλεπόταν επιβάλλετο όχι μόνο στην περίπτωση, που ο φορολογούμενος διενήργησε έκπτωση φόρου ή έλαβε επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, αλλά και σε κάθε περίπτωση, που «από όποια δήποτε μη νόμιμη ενέργεια» ο υπόχρεος δεν απέδιδε στο Δημόσιο τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. εφ' όσον το ποσό αυτού ήταν μεγαλύτερο των 100.000 δρχ., ενώ κατά το ισχύον καθεστώς των διατάξεων του άρθρου 6, παρ. 1, του Ν.2523/1997, το τριπλάσιο πρόστιμο που προβλέπεται, επιβάλλεται μόνο στις περιπτώσεις, που η μη απόδοση ή η έκπτωση ή η επιστροφή του Φ.Π.Α. γίνεται με βάση πλαστά ή εικονικά, ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, μη ισχύουσας της προηγούμενης προϊσχύουσας διάταξης που προέβλεπε την επιβολή προστίμου σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με την οποία δεν αποδίδεται στο Δημόσιο φόρος μεγαλύτερος των 100.000 δραχμ., «από όποια δήποτε μη νόμιμη ενέργεια του υποκειμένου στο φόρο».

Πολλές φορές συμβαίνει να γίνεται παραβίαση των εν λόγω διατάξεων του Φ.Π.Α., η οποία οφείλεται όχι σε πρόθεση του υπόχρεου προκειμένου να παραβεί τις φορολογικές του υποχρεώσεις με σκοπούμενες και δόλιες ενέργειες και να προσπορίσει οφέλη στον εαυτό του, βλάπτοντας τα συμφέροντα του Δημοσίου, αλλά σε διάφορους άλλους λόγους.

όπως π.χ. την πεπλανημένη ερμηνεία ή εσφαλμένη εφαρμογή της διάταξης νόμου, σύμφωνα με την οποία δεν παρακρατήθηκε Φ.Π.Α. ή εσφαλμένη εκτίμηση πραγματικών περιστατικών, συνεπεία της οποίας δεν αποδόθηκε Φ.Π.Α. ή γεγονότα ανωτέρας βίας ή τέλος ανθρώπινα λάθη και παραλείψεις, που δεν οφείλονται σε πρόθεση του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή αποδίδεται σε σφάλμα του λογιστή της επιχείρησης ο μη ορθός υπολογισμός των Φ.Π.Α. ή η μη εμπρόθεσμη υποβολή των δηλώσεων κ.λ..

Για τις εν λόγω περιπτώσεις η παράβαση των διατάξεων του Φ.Π.Α. δεν γίνεται με πράξεις, που συνιστούν «ιδιάζουσες φορολογικές παραβάσεις», αλλά με πράξεις που συνιστούν «μη νόμιμες ενέργειες» του υποκείμενου στο φόρο, λόγω των οποίων δεν αποδίδεται κ.λ. στο Δημόσιο ο οφειλόμενος Φ.Π.Α..

Κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 48, παρ. 3, του Ν.1642/1986, που ίσχυαν μέχρι 10/09/1997 με τις οποίες οριζόταν, ότι το προβλεπόμενο από αυτές πενταπλάσιο πρόστιμο επιβάλλεται και σε κάθε περίπτωση, που «από όποια δήποτε μη νόμιμη ενέργεια» του υποκείμενου στο φόρο δεν αποδίδεται στο Δημόσιο φόρος μεγαλύτερος των 100.000 δραχμ. οι φορολογικές Αρχές σε κάθε περίπτωση, που διαπίστωναν παράβαση των διατάξεων του Φ.Π.Α. καταλόγιζαν σε βάρος των φορολογουμένων πενταπλάσια πρόστιμα, ανεξαρτήτως του εάν η μη απόδοση ή η έκπτωση ή η επιστροφή του Φ.Π.Α. οφειλόταν σε δόλιες πράξεις τους, που αποτελούσαν «ιδιάζουσες φορολογικές παραβάσεις», όπως η έκδοση πλαστών ή εικονικών ή η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων κ.λ. ή σε πράξεις, που συνιστούσαν «μη νόμιμες ενέργειες αυτών», που δεν σχετίζονταν με πλαστότητα ή εικονικότητα ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, με συνέπεια να τίθενται σε ίση μοίρα δίκαιοι και άδικοι και να εξομοιώνονται ως προς τον τρόπο αντιμετώπισης τους, με την επιβολή του ιδίου πενταπλάσιου προστίμου οι ασυνεπείς φορολογούμενοι, που με χρήση πλαστών, εικονικών στοιχείων κ.λ. αποσκοπούν σε ίδια οφέλη (υπεξαίρεση Φ.Π.Α.) με βλάβη των συμφερόντων του Δημοσίου, με τους συνεπείς φορολογούμενους, που έχουν την ατυχία από λάθη να μη υπολογισθεί ορθά ο Φ.Π.Α., ή να μην υποβληθεί εμπρόθεσμα η φορολογική τους δήλωση.

Ποία όμως είναι η ορθή έννοια της διάταξης της μη απόδοσης του Φ.Π.Α. «από όποια δήποτε μη νόμιμη ενέργεια» και εάν, με ορθή ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν.1642/1986 το προβλεπόμενο από αυτές πενταπλάσιο επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση, που «από όποια δήποτε μη νόμιμη ενέργεια» του υποκείμενου στο φόρο δεν αποδίδεται στο Δημόσιο Φ.Π.Α. άνω των 100.000 δραχμ. ή (αν επιβάλλεται) μόνο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η μη απόδοση ή η έκπτωση ή η επιστροφή του Φ.Π.Α. γίνεται με πράξεις, που σχετίζονται με πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία ή με άλλες πράξεις που έχουν την ίδια βαρύτητα με αυτές;

Το Ε' Τριμελές Τμήμα του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιώς, με τις υπ' αριθ. 4362/1998 και 4364/1998 αποφάσεις του έκρινε κατά πλειοψηφία, ότι: «υπό τις διατάξεις του άρθρου 48, παρ. 3, του Ν.1642/1986 συνάγεται, ότι το ειδικό (πενταπλάσιο) πρόστιμο, επιβάλλεται σε όσες περιπτώσεις, μετά από έλεγχο, αποδειχθεί, ότι ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών μεγαλύτερη από εκείνη, που δικαιούται ή έλαβε επιστροφή φόρου που δεν εδικαιούτο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23 και 27 του Ν.1642/1986 κατά περίπτωση και με τις σχετικές Υπουργικές Αποφάσεις, που ορίζουν την διαδικασία επιστροφής αυτής με βάση πλαστά εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και στις περιπτώσεις, που λόγω όποιας δήποτε μη νόμιμης ενέργειας του υποκείμενου στο Φ.Π.Α. δεν αποδώσει το φόρο που οφείλεται».

Ως «όποια δήποτε μη νόμιμη ενέργεια» πρέπει να θεωρηθούν εκείνες οι παράνομες ενέργειες, που έχουν τουλάχιστον τον ίδιο βαρύτατο δόλο με τις πράξεις της πλαστότητας ή εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων που θεωρούνται ιδιάζουσες και από άλλες διατάξεις (π.χ. άρθρο 33, παρ. 4, Π.Δ. 186/1992) και όχι όταν από απλή παράλειψη ή παρερμηνεία αμφισβητούμενης διάταξης δεν αποδόθηκε ο οφειλόμενος Φ.Π.Α. ή αποδόθηκε ανακριβώς ή εκπροθέσμως, χωρίς να προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου και τον εν γένει έλεγχο, ότι με δόλιες ενέργειες προέβη σε αλλοίωση των φορολογητέων δεδομένων.

Άλλως τε, σε περίπτωση που το πενταπλάσιο ειδικό πρόστιμο επιβαλλόταν σε κάθε περίπτωση μη νόμιμης ενέργειας του φορολογούμενου και όχι μόνο στις περιπτώσεις ιδιάζουσας και παράνομης τουλάχιστον του αυτού επιπέδου των πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων ενέργειας, δεν δικαιολογείται η θέσπιση της διάταξης β' της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.1642/1986, που ορίζει, ότι το ίδιο πρόστιμο επιβάλλεται σε κάθε άλλη περίπτωση έκπτωσης ή είσπραξης φόρου, που δεν δικαιούται η επιχείρηση ή μη απόδοσης, εφ' όσον για την συγκεκριμένη πράξη είναι υπότροπος, δεδομένου, ότι και υπότροπος να μην ήταν ο φορολογούμενος σε κάθε περίπτωση θα του επιβαλλόταν το πενταπλάσιο πρόστιμο.

Σύμφωνα με την εν λόγω ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 48, παρ. 3, του Ν.1642/1986 το ως άνω Δικαστήριο με την σκέψη, ότι «κατά την οικεία έκθεση ελέγχου, ναι μεν η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν απέδωσε την οφειλόμενη κατά την διαχειριστική χρήση διαφορά Φ.Π.Α., όπως αυτή προσδιορίστηκε βάσει των αναφερομένων, αναλυτικά κατά φορολογικές περιόδους, φορολογητέων εκροών, εισροών, δαπανών και πιστωτικών υπολοίπων προηγούμενων φορολογικών περιόδων, πλην όμως από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει, ούτε άλλωστε η φορολογική Αρχή προβάλλει σχετικό ισχυρισμό, ότι η μη απόδοση αυτού του ποσού (Φ.Π.Α.) οφείλεται σε μη νόμιμη ενέργεια της προσφευγούσας επιχείρησης με την έννοια, που αναπτύσσεται ανωτέρω (δηλαδή σε παράνομη ενέργεια, που έχει τουλάχιστον τον ίδιο βαρύτατο δόλο με τις πράξεις της πλαστότητας ή εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων), έκρινε περαιτέρω, κατά πλειοψηφία, ότι «εφ' όσον χωρίς να αμφισβητούνται από την φορολογική Αρχή το ύψος και η φύση των εμφανιζομένων στα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης φορολογητέων δεδομένων, δεν βεβαιώνεται, στην έκθεση ελέγχου, με παράθεση συγκεκριμένων στοιχείων, ότι η μη απόδοση του Φ.Π.Α. οφείλεται σε μη νόμιμη ενέργεια αυτής (κατά τη προεκτεθείσα έννοια), η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν έχει υποπέσει στην αποδιδόμενη σε αυτή παράβαση και συνεπώς επιβλήθηκε σε βάρος της το ειδικό πρόστιμο Φ.Π.Α. (πενταπλάσιο) όχι νομίμως».

Οι εν λόγω αποφάσεις είναι σημαντικές και οι μόνες, που έχουν εκδοθεί επί του θέματος, καθ' ότι με επαρκή και πειστική αιτιολογία και με επιχειρήματα, που βασίζονται στην διατύπωση του άρθρου 48, παρ. 3, του Ν.1642/1986 έκριναν, ότι το προβλεπόμενο από αυτές πενταπλάσιο πρόστιμο επιβάλλεται όχι μόνον όταν η μη απόδοση ή η έκπτωση ή η επιστροφή του Φ.Π.Α., γίνεται με βάση πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία, αλλά και σε κάθε περίπτωση, που «από όποια δήποτε μη νόμιμη ενέργεια», που έχει τουλάχιστον τον ίδιο βαρύτατο δόλο με τις πράξεις της πλαστότητας και εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων δεν αποδίδεται κ.λ. ο Φ.Π.Α., διακρίνοντας τις ανωτέρω περιπτώσεις από τις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η παράβαση των διατάξεων του Φ.Π.Α.

γίνεται με «μη νόμιμες ενέργειες», που οφείλονται σε απλή παράλειψη ή σε παρερμηνεία αμφισβητούμενης διάταξης ή σε ανακριβή ή σε εκπρόθεσμη δήλωση κ.λ. χωρίς να προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου και από φορολογικό έλεγχο ή με δόλιες ενέργειες (ιδιάζουσες παραβάσεις του ΚΒΣ) αλλοίωση των φορολογητέων δεδομένων, για τις οποίες (περιπτώσεις) δεν επιβάλλεται πενταπλάσιο πρόστιμο.

Επίσης, με τις εν λόγω αποφάσεις κρίθηκε, ότι για τον νόμιμο καταλογισμό της παράβασης του άρθρου 48, παρ. 3, Ν.1642/1986, η φορολογική Αρχή πρέπει να βεβαιώνει στην έκθεση ελέγχου με παράθεση συγκεκριμένων στοιχείων, ότι η μη απόδοση του Φ.Π.Α. οφείλεται σε μη νόμιμη ενέργεια του φορολογούμενου, κατά την προεκτεθείσα έννοια, δηλαδή σε δόλια ενέργεια, και ότι δεν αρκεί η απλή αναφορά στην έκθεση ελέγχου της μη απόδοσης κ.λ. του Φ.Π.Α. χωρίς η φορολογική Αρχή να μνημονεύει τη «μη νόμιμη ενέργεια» του φορολογούμενου, με την οποία αυτός διέπραξε την εν λόγω παράβαση.

Η ορθότητα της κρίσης, που εκτέθηκε προηγουμένως σχετικά με τις εν λόγω αποφάσεις, όσον αφορά στην αληθή έννοιά της, «από όποια δήποτε μη νόμιμη ενέργεια» μη απόδοσης του Φ.Π.Α. ενισχύεται και από το γεγονός, ότι με τις ισχύουσες σήμερα διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, η εν λόγω διάταξη καταργήθηκε και ότι το προβλεπόμενο με αυτές τριπλάσιο πρόστιμο επιβάλλεται μόνον όταν η μη απόδοση ή μη έκπτωση ή η μη επιστροφή του φόρου γίνεται με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία. Αυτό σημαίνει, ότι κατά την αληθινή βούληση του νομοθέτη τα ειδικά πρόστιμα (πενταπλάσια παλαιότερα, τριπλάσια σήμερα) επιβάλλονται μόνο στις περιπτώσεις, που η παράβαση των διατάξεων του Φ.Π.Α. γίνεται με δόλιες ενέργειες, που αποτελούν «ιδιάζουσες φορολογικές παραβάσεις του ΚΒΣ» και όχι και στις περιπτώσεις, που η παράβαση των διατάξεων του Φ.Π.Α. γίνεται με «όποια δήποτε άλλη μη νόμιμη ενέργεια», που δεν σχετίζεται με πλαστότητα και εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, διότι εάν ο νομοθέτης ήθελε να επιβάλλονται τα ειδικά αυτά πρόστιμα και σε κάθε περίπτωση, που από όποια δήποτε μη νόμιμη ενέργεια δεν αποδίδεται ο Φ.Π.Α. στο Δημόσιο δεν θα την καταργούσε, και θα την περιελάμβανε στις ισχύουσες σήμερα διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997 πράγμα το οποίο δεν έκανε.

Οι φορολογούμενοι σε βάρος των οποίων έχουν ήδη καταλογισθεί, βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν.1642/1986 που ίσχυαν μέχρι και την 10/09/1997 ή θα καταλογισθούν στο μέλλον κατά τον έλεγχο των χρήσεων μέχρι το 1997 πενταπλάσια πρόστιμα Φ.Π.Α., τα οποία, δεν σχετίζονται με πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, αλλά με «όποια δήποτε άλλη μη νόμιμη ενέργεια», πρέπει να γνωρίζουν, ότι επικαλούμενοι και τις εν λόγω αποφάσεις μπορούν να πετύχουν την ακύρωση των καταλογιστικών πράξεων, προβάλλοντας ως λόγους προσφυγής το σκεπτικό των αποφάσεων αυτών.

Τέλος, πρέπει να έχουν υπόψη τους, ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες στην συνολική τους πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. έκθεση ελέγχου αναφέρονται μεν τα ποσά του μη αποδοθέντα π.χ. φόρου, χωρίς όμως να αμφισβητούνται από το φορολογικό έλεγχο τα εμφανιζόμενα στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης δεδομένα και χωρίς να βεβαιώνεται απ' αυτόν με παράθεση συγκεκριμένων στοιχείων, ότι η μη απόδοση του φόρου οφείλεται σε μη νόμιμη ενέργεια σχετιζόμενη με πλαστότητα και εικονικότητα φορολογικών στοιχείων, οι επιβάλλουσες το πενταπλάσιο πρόστιμο Φ.Π.Α. καταλογιστικές πράξεις είναι, κατά την κρίση των εν λόγω αποφάσεων, ακυρωτές.