



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02.07.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1325

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 168.268,06 €, λόγω ζήτησης, λήψης και καταχώρησης έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.-Δ.Α., Τ.Π.-Δ.Α., Τ.Π.-Δ.Α., Τ.Π.-Δ.Α., Τ.Π., Τ.Π.) για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 420.670,14 €, πλέον Φ.Π.Α. 75.720,63 €, δη συνολικής αξίας 496.390,77 €, εκδόσεως «.....», ΑΦΜ

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής και αφορά σε επανάληψη διαδικασίας βάσει της με αριθ. απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης Τμήματος Γ', σύμφωνα με την οποία το δικαστήριο δέχθηκε την προσφυγή του, ακύρωσε την πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και ανέπεμψε την υπόθεση στη φορολογική αρχή προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της νόμιμης αφαίρεσης για έλεγχο διαδικασίας κατασχέσεως των Τ.Π.-Δ.Α., Τ.Π.-Δ.Α., Τ.Π.-Δ.Α., Τ.Π.-Δ.Α., Τ.Π., Τ.Π.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραβίαση τεκμήριου αθωότητας.
 - Ουδέποτε αποδέχθηκε εικονικά τιμολόγια.
 - Για τα επίδικα τιμολόγια έχει αθωωθεί αμετάκλητα με την υπ' αριθ. απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης.
- 2) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων.
- 3) Κατά τη διαδικασία κατάσχεσης ουδόλως τηρήθηκαν όσα ορίζει η υπ' αριθ. απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης. Μολονότι συντάχθηκε η υπ' αριθ. πρωτ. έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων, η τελευταία δεν αποτελεί πράξη συμμόρφωσης με το διατακτικό της ανωτέρω απόφασης του ΔΕφΘες, καθόσον:

- ουδέποτε συντάχθηκε στην έδρα της επιχείρησης,
 - δεν θυροκολλήθηκε στην έδρα της επιχείρησης,
 - δεν επιδόθηκε στον ίδιο προσωπικά αλλά θυροκολλήθηκε στην κατοικία του, δίχως να αναφέρεται στην έκθεση ότι έγινε προσπάθεια να βρεθεί στον χώρο εργασίας του,
 - δεν υπογράφεται η έκθεση κατάσχεσης από τον ίδιο,
 - δεν κατασχέθηκαν τα πρωτότυπα τιμολόγια αλλά κατά δήλωση του αντιδίκου φωτοτυπία των πρωτοτύπων.
- 4) Δεν μπορεί να επιβληθεί πρόστιμο του Κ.Β.Σ. από τη στιγμή που δεν έχει υποχρέωση τήρησης των βιβλίων και στοιχείων αυτών σήμερα.
- 5) Η κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικών συναλλαγών είναι πλημμελώς αιτιολογημένη.
- 6) Η πράξη επιβολής προστίμου είναι νομικά πλημμελής, καθόσον επιβάλλει ένα ενιαίο πρόστιμο για περισσότερες παραβάσεις. Με την προσβαλλόμενη πράξη επεβλήθη ένα ενιαίο πρόστιμο για έξι (6) φερόμενες παραβάσεις έκδοσης εικονικών τιμολογίων.
- 7) Αναρμοδιότητα επανέκδοσης πράξης λόγω παρόδου υπερβολικού χρόνου από την έκδοση της υπ' αριθ. απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, το άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος ορίζει ότι : *«Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως νόμος ορίζει. Νόμος ορίζει τα αναγκαία μέτρα για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης της διοίκησης».*

Επειδή, το άρθρο 50 παρ. 4 παρ. 5 του Π.Δ. 18/1989 «Κωδικοποίηση διατάξεων νόμων για το Συμβούλιο της Επικρατείας» ορίζει ότι: *«4. Οι διοικητικές αρχές, σε εκτέλεση της υποχρέωσής τους κατά το άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος, πρέπει να συμμορφώνονται ανάλογα με κάθε περίπτωση, με θετική ενέργεια προς το περιεχόμενο της απόφασης του Συμβουλίου, ή να απέχουν από κάθε ενέργεια που είναι αντίθετη προς όσα κρίθηκαν από αυτό... 5. Οι αποφάσεις της Ολομέλειας, ακυρωτικές και απορριπτικές, καθώς και των Τμημάτων, αποτελούν μεταξύ των διαδίκων δεδικασμένο που ισχύει και σε κάθε υπόθεση ή διαφορά ενώπιον δικαστικής ή άλλης αρχής, κατά την οποία προέχει το διοικητικής φύσεως ζήτημα που κρίθηκε από το Συμβούλιο.».*

Επειδή, το άρθρο 196 του Ν. 2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) ορίζει ότι: *«Οι αποφάσεις, με τις οποίες απαγγέλλεται η ακύρωση ή η τροποποίηση εκτελεστής ατομικής διοικητικής πράξης ή η ακύρωση παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας, ισχύουν έναντι όλων.»*

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 3068/2002 «1. Συμμόρφωση Διοίκησης προς δικαστικές αποφάσεις κλπ» ορίζει ότι : *«Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων...»*.

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 5 του ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι: *«Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης»*.

Επειδή, στην υπ' αριθ. 212/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ορίζεται ότι: *«Η ανωτέρω δικονομική διάταξη αναφέρεται ρητά σε ρυθμίσεις που δεσμεύουν τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, προϋποθέτει πλαίσιο μη ενιαίας δικαστικής προστασίας, εκκρεμή διαδικασία και αμετάκλητη κρίση των πολιτικών ή ποινικών δικαστηρίων κατά το χρόνο που επιλαμβάνεται το διοικητικό δικαστήριο. Ήτοι αφορά τη σχέση της διοικητικής με τις άλλες δίκες, ορίζουσα τις προϋποθέσεις που δεσμεύουν τα διοικητικά δικαστήρια, στα οποία και μόνον αναφέρεται, από το χρόνο δημοσίευσής της, ήτοι από τις 22.12.2016 . Με την εν λόγω διάταξη, σύμφωνα με την αιτιολογική αυτής έκθεση, επιχειρείται,ως και ανωτέρω αναφέρθηκε, η εναρμόνιση της παράλληλης πρόβλεψης διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για την αυτή πράξη με τη νομολογία του Στρασβούργου αναφορικά με την ερμηνεία του άρθρου 4 παρ 1 του κυρωθέντος με το ν. 1705/1987 (Α89) 7^{ου} Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και την ενεργοποίηση της επιβεβαιούμενης στο άρθρο 50 του χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ένωσης απαγόρευσης «ne bis in idem» και επεκτείνεται η δέσμευση των διοικητικών δικαστηρίων και πέραν από τις καταδικαστικές και στις αθωωτικές αποφάσεις καθώς και στα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα που έχουν καταστεί αμετάκλητα.(βλ. και ΕΔΔΑ της 13.7.2010 Σταυρόπουλος κατά Ελλάδος). Η άνω διάταξη δεν καταλαμβάνει κατά καμία έννοια την Διοίκηση για την οποία δεν υπάρχει αντίστοιχο νομικό πλαίσιο. Εξάλλου δεν δύναται να εφαρμοστεί αυτή κατ' αναλογία στη Διοίκηση. Η αναλογική εφαρμογή, διάταξης, προϋποθέτει την ύπαρξη ακούσιου κενού νομοθετικής ρύθμισης, ως πρώτη, βασική και απαραίτητη προϋπόθεση. Επί πλέον η πλήρωση του κενού πρέπει να υπαγορεύεται από την αναμφισβήτητη ανάγκη μιας πάγιας και εξ αντικειμένου ρύθμισης. ...*

Εν προκειμένω ο νομοθέτης όρισε ρητώς και προσέβλεψε στα Δικαστήρια, ως μόνα αρμόδια. τη κρίση περί των όρων της συνδρομής της αρχής «ne bis in idem» σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που πρέπει να εξεταστούν, συνισταμένη σε καθαρά δικαστική. Το δικονομικό περιεχόμενο της εν λόγω ρύθμισης και η ειδική αναφορά του ρυθμιστικού της πεδίου, ουδέν νομοθετικό κενό καταλείπουν το οποίο να χρίζει ρύθμισης, προκειμένου να εξεταστεί θέμα

ερμηνευτικής κατ' αναλογία κάλυψης αυτού. Σύμφωνα λοιπόν με τη γραμματική και τεολογική ερμηνεία της υπό κρίση διάταξης κατά τα ανωτέρω, η οριζόμενη σ' αυτή δέσμευση αφορά μόνο τα διοικητικά δικαστήρια ως μόνα αρμόδια να εξετάσουν την συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής της (σχ. ΣτΕ 680/2017, 1992/2016). ...

Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί των τιθεμένων ερωτημάτων, με βάση και το διδόμενο ιστορικό, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Γ) γνωμοδοτεί ομοφώνως ως εξής: Οι αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων και τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μη γίνει κατηγορία βουλεύματα δεν δεσμεύουν τη Διοίκηση στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 14 του ν. 998/1979, μετά τη θέση σε ισχύ της διάταξης του άρθρου 17 του ν. 4446/2016 (22.12.2016), με την οποία τροποποιήθηκε το άρθρο 5 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.»

Επειδή, με την επικαλούμενη με αριθμό απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης ο προσφεύγων κηρύχθηκε αθώος λόγω αμφιβολιών περί της εικονικότητας των τιμολογίων τα οποία φέρεται ν' αποδέχθηκε ως νόμιμος διαχειριστής της εταιρίας με την επωνυμία «.....». Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και συγκεκριμένα από την αναγραφόμενη στο προσκομισθέν φωτοαντίγραφο της απόφασης βεβαίωση του Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, εναντίον της δεν ασκήθηκε κανένα ένδικο μέσο. Ωστόσο, η εν λόγω αμετάκλητη αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου δεν είναι δεσμευτική για τη διοίκηση, κατά συνέπεια και τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Ως εκ τούτου ο πρώτος προβαλλόμενος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν ευσταθεί και απορρίπτεται, ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο, τέταρτο και έβδομο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992, ως ίσχυε το έτος 1994, οριζόταν ότι: «2. Τα βιβλία και τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται έξι (6) χρόνια από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου την οποία αφορούν. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. Ο επιτηδευματίας δεν υποχρεούται στη διαφύλαξη των στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών των εγγραφών στα βιβλία και πριν από την πάροδο της πιο πάνω προθεσμίας, εφόσον οι σχετικές εγγραφές όλων των φορολογικών αντικειμένων κατέστησαν αμετάκλητες.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992, ως ισχύει από 14/12/2004, ορίζεται ότι: «2. Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα

στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους.** Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 6 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «**6.** Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 60 παρ. 2 του Ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι: «Προθεσμία που προσδιορίζεται σε έτη λήγει όταν περάσει η αντίστοιχη ημερομηνία του τελευταίου έτους.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- η με αριθ. απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης Τμήματος Γ', βάσει της οποίας διενεργήθηκε η επανάληψη διαδικασίας και η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, επιδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ την, ως προκύπτει από την αναγραφόμενη ημερομηνία στο φωτοαντίγραφο της ανωτέρω αποφάσεως,

- σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις η Διοίκηση όφειλε να διενεργήσει επανάληψη διαδικασίας, να εκδώσει εκ νέου και να κοινοποιήσει στον προσφεύγοντα μέσα σε ένα

έτος, ήτοι έως τις πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994, αφού τηρήσει την προβλεπόμενη από το άρθρο 36 παρ. 3,4 και 5 του Π.Δ. 186/1992 διαδικασία της κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων,

- η προσβαλλόμενη πράξη, δη η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, εκδόθηκε στις και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις, ήτοι εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 6 του Ν.Δ. 2238/1994 προθεσμίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της αρχικής πράξης (υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994) το έτος 1997 καθόσον το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1994 παραγραφόταν στις 31/12/2000.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω και ειδικότερα τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992, ως ίσχυαν τόσο κατά τον κρίσιμο χρόνο τέλεσης της παράβασης (το έτος 1994) αλλά και τον χρόνο έκδοσης της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου (το έτος 1997) ο προσφεύγων είχε υποχρέωση διατήρησης των βιβλίων και στοιχείων έως 9/8/2018 ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει πρόστιμο Κ.Β.Σ. στην προκειμένη περίπτωση.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ., αναρμοδιότητας της φορολογικής αρχής να επανεκδώσει πράξη λόγω παρόδου υπερβολικού χρόνου από την έκδοση της δικαστικής απόφασης καθώς και μη υποχρέωσης τήρησης των βιβλίων και στοιχείων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στο άρθρο 95§5 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως νόμος ορίζει».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 198 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999) ορίζεται ότι: «Οι διοικητικές αρχές οφείλουν, με θετικές ενέργειες ή με αποχή από κάθε αντίθετη ενέργεια, να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των αποφάσεων, οι οποίες εκδίδονται για διαφορές που άγονται προς επίλυση με άσκηση προσφυγής».

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 3068/2002 «1. Συμμόρφωση Διοίκησης προς δικαστικές αποφάσεις κλπ» ορίζει ότι : «*Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά*

πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων...».

Επειδή, το άρθρο 74 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» ορίζει ότι : «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαιώνει το φόρο, αρχικό ή πρόσθετο, κατά περίπτωση, που προκύπτει: ... γ) Βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων...».

Επειδή, το άρθρο 9 παρ. 4 του Ν. 2523/1997 «Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων» ορίζει ότι : «...Ειδικά, ...για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του Ν. 2238/1994».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 3 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: «Αν κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων που σχετίζονται με τον έλεγχο, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί τον φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Για τις κατασχέσεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των πέντε τελευταίων εδαφίων της επομένης παραγράφου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: «Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο αρμόδιος Επιθεωρητής, στις περιπτώσεις που υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες ότι στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα οποιουδήποτε άλλου υπόχρεου αποκρύπτονται βιβλία, έγγραφα, εμπορεύματα ή άλλα στοιχεία, τα οποία ασκούν επιρροή στον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, μπορεί, με έγγραφο του να ζητήσει από τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών και αν δεν υπάρχει αυτός από τον Ειρηνοδίκη της περιφέρειας, που υπάγεται η επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή το κατάστημα άλλου υπόχρεου, τη συνδρομή ανακριτικού υπαλλήλου για την έρευνα προς ανεύρεση των βιβλίων ή εγγράφων ή εμπορευμάτων ή άλλων στοιχείων, με τη σύμπραξη φοροτεχνικών υπαλλήλων, που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή τον αρμόδιο Επιθεωρητή. Η έρευνα ενεργείται σε οποιαδήποτε για τον υπόχρεο εργάσιμη ώρα. Τα βιβλία, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που βρίσκονται, κατάσχονται και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα φυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Για την έρευνα και την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση, η οποία υπογράφεται από αυτούς που ενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια του ελέγχου εταίρο ή μέλος ή συγγενικό προς τους ανωτέρω πρόσωπο ή πρόσωπο που μετέχει στη διοίκηση ή διαχείριση ή υπάλληλο ή λογιστή της επιχείρησης. Αντίγραφο της έκθεσης παραδίδει στον υπόχρεο ή στον παριστάμενο, κατά τις διακρίσεις του προηγούμενου εδαφίου, πρόσωπο. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω να υπογράψουν, εφαρμόζονται οι σχετικές με τις κοινοποιήσεις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Ο ελεγχόμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων

βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων, με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν, με την προϋπόθεση ότι στην έκθεση ελέγχου, που επισυνάπτεται στην απόφαση επιβολής προστίμου σε βάρος του τρίτου, επισυνάπτεται αντίγραφο της σχετικής έκθεσης κατάσχεσης ή απόσπασμα αυτής.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2.3 της ΠΟΛ. 1257/23.10.1998 ορίζεται ότι: «Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον υπόχρεο ή στο παριστάμενο πρόσωπο, όπως τα πρόσωπα αυτά αναλυτικά αναφέρονται στην ανωτέρω παρ. 2.2. Αν αρνηθούν να υπογράψουν την έκθεση κατάσχεσης, το γεγονός αναγράφεται ρητά στην έκθεση (άρθρο 52 του ΚΦΔ). Διευκρινίζεται ότι, στην περίπτωση αυτή, επιτρέπεται η θυροκόλληση στο κατάστημα ή γραφείο του υπόχρεου (άρθρο 65 του ΚΦΔ)».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. II της ΠΟΛ. 1110/18.09.2006 ορίζεται ότι: «Σύμφωνα με την άποψη του Ειδικού Νομικού Γραφείου Φορολογίας, στην περίπτωση που διοικητικό δικαστήριο ακυρώνει ως νομικώς πλημμελή πράξη της φορολογικής αρχής λόγω παράλειψης σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης για την παραλαβή των οικείων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (είχε συνταχθεί απόδειξη παραλαβής), πρέπει να γίνεται επανάληψη της διαδικασίας, τηρουμένου και του ουσιώδους τύπου που παραλείφθηκε (σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης), ως εξής:

α) Δύο αρμόδιοι φοροτεχνικοί υπάλληλοι της οικείας φορολογικής αρχής, εφοδιασμένοι με δύο εντολές του Προϊσταμένου αυτής (μία για την παράδοση των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. και μία για την εκ νέου διενέργεια κατάσχεσης αυτών), θα μεταβαίνουν στην έδρα του επιτηδευματία. Εκεί θα συντάσσουν έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. προς αυτόν (στην περίπτωση επιτηδευματία νομικού προσώπου προς το νόμιμο εκπρόσωπό του), ο οποίος και θα υπογράψει την έκθεση. Στην περίπτωση απουσίας ή μη ανεύρεσης του επιτηδευματία ή του νόμιμου εκπροσώπου του κατά περίπτωση (τούτο πρέπει να αναγράφεται στην έκθεση, διαφορετικά αυτή πάσχει από ακυρότητα) η έκθεση θα υπογράφεται από υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. που θα βρεθεί στην έδρα του επιτηδευματία. Στη συνέχεια οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα συντάσσουν αμέσως έκθεση κατάσχεσης των ίδιων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (αναγράφοντας πανηγυρικά σ' αυτή τον τίτλο «Έκθεση Κατάσχεσης»), η οποία θα υπογράφεται από τους ίδιους και από τον επιτηδευματία ή το νόμιμο εκπρόσωπό του ή τον υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. κατά περίπτωση. Αντίγραφο αυτής θα επιδίδεται στο πρόσωπο που τη συνυπέγραψε και θα γίνεται μνεία αυτού στην έκθεση κατάσχεσης.

Σημειώνεται ότι εάν έχει αλλάξει η διεύθυνση της έδρας του επιτηδευματία και η νέα διεύθυνση αυτής έχει γνωστοποιηθεί εγγράφως στο δικαστήριο ή τη φορολογική αρχή, οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα μεταβαίνουν για τις παραπάνω ενέργειες στη νέα έδρα. Στην περίπτωση που η αλλαγή της έδρας δεν έχει γνωστοποιηθεί, τότε εγκύρως γίνονται οι επιδόσεις στην αρχική διεύθυνση που έχει δηλωθεί (σχετική παράγραφος 3 άρθρου 45 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας). Σ' αυτή την περίπτωση (όπως και στην περίπτωση που ο επιτηδευματίας, ο νόμιμος εκπρόσωπός του, ο υπάλληλος, ο διαχειριστής, ο συνεργάτης ή συνεταίρος κ.λπ. αρνείται να υπογράψει ή να

παραλάβει την έκθεση) οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα ενεργούν κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (περί θυροκόλλησης).

Ειδικότερα θα συντάσσουν την έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. αναφέροντας ότι δεν ευρέθη ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του στην έδρα ούτε στην κατοικία του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης, συνεταιίρος κ.λπ. ή ότι αρνήθηκε να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση και γι' αυτό το λόγο προέβηκαν στη θυροκόλληση της έκθεσης παράδοσης. Στην προκειμένη περίπτωση ο δεύτερος φοροτεχνικός υπάλληλος θα υπογράψει την έκθεση ως μάρτυρας του ότι διενεργήθηκε θυροκόλληση του εγγράφου. Ακολούθως θα προβαίνουν αμέσως στη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης των ίδιων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. σύμφωνα με όσα προαναφέρονται, την οποία επίσης θα θυροκολλούν, κάνοντας μνεία στην έκθεση ότι δεν βρέθηκε ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης ή συνεταιίρος κ.λπ.

β) Μετά από τα παραπάνω η έκθεση ελέγχου και οι αποφάσεις επιβολής προστίμου θα κοινοποιούνται στον επιτηδευματία.

Τέλος σημειώνεται ότι το άρθρο 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (περί θυροκόλλησης) παρατίθεται στην 1025532/309/0015/18.3.2003 διαταγή μας, όσον αφορά δε το περιεχόμενο της έκθεσης κατάσχεσης σχετικές οδηγίες έχουν δοθεί με την 1119619/739/0015/ΠΟΛ.1257/23.10.1998 διαταγή μας.»

Επειδή, με την Απόφαση του ΣΤΕ 2032/2012 (σκέψη 4), έγιναν δεκτά τα ακόλουθα: ως «κατάσχεση», δηλαδή ως αναγκαστική αφαίρεση από την επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία βιβλίων, εγγράφων ή άλλων εν γένει στοιχείων, από όπου «είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης», θα πρέπει να νοηθεί και αυτή των φωτοτυπικών αντιγράφων αυτών. Κι αυτό γιατί μεταξύ πρωτοτύπων και φωτοτυπικών αντιγράφων δεν διακρίνει ο νόμος (ούτε από το τελ. εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 36 συνάγεται το αντίθετο, αφού γίνεται λόγος για λήψη εκ μέρους του επιτηδευματία αντιγράφων ή φωτοτυπιών των «κατασχεθέντων» βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων, είτε πρόκειται περί πρωτοτύπων είτε περί αντιγράφων) ούτε όμως υφίσταται διαφοροποίηση, εφ' όσον πάντως η επακολουθούσα καταλογιστική πράξη της φορολογικής αρχής (δύναται να) ερείδεται και επί των φωτοτυπικών αντιγράφων. Εξάλλου, η αντίθετη εκδοχή θα μπορούσε να οδηγήσει σε περιγραφή των προεκτεθεισών διατάξεων διαματαιώσεως του υπ' αυτών διωκομένου σκοπού της επαρκούς δηλώσεως (όπως απαιτείται για τη διασφάλιση των σχετικών δικαιωμάτων του υποχρέου) του νοήματος της συγκεκριμένης αφαιρέσεως στοιχείων, ότι διενεργείται δηλαδή αναγκαστικά λόγω υπονοιών αποκρύψεως φορολογητέας ύλης, με τις εντεύθεν δυσμενείς για τον επιτηδευματία ενδεχόμενες συνέπειες (ΣΤΕ 2617-9/2008 7μ., 3004/2008).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αναζήτησε επίμονα τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία, χωρίς αποτέλεσμα, στέλνοντας τα κάτωθι έγγραφα:

- υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο προς τη Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,
- υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο προς το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας και

- υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο προς το ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΕΦΕΤΕΙΟ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ΤΜΗΜΑ Γ'.

Επειδή, με την υπ' αρ. δικαστική απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης Τμήματος Γ', ακυρώθηκε η υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/1994, λόγω της μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντα με την επισήμανση ότι εφόσον τα φορολογικά στοιχεία παρελήφθησαν με απόδειξη παραλαβής και όχι έκθεση κατάσχεσης, η απόφαση επιβολής προστίμου είναι, κατά το μέρος της αυτό, νομικώς πλημμελής. Η αρμόδια φορολογική αρχή συμμορφούμενη με την ανωτέρω απόφαση προέβη στις ακόλουθες ενέργειες:

- Εφόσον η ατομική επιχείρηση του «.....», ΑΦΜ είχε διακόψει τις εργασίες της στις 31/12/2013 (Διεύθυνση Άσκησης Δραστηριότητας έως 31/12/2013, στην οδό και αριθμό – Θεσσαλονίκης, Τ.Κ.), υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αναζήτησαν τον προσφεύγοντα στη διεύθυνση κατοικίας του, στην οδό και αριθμό – Θεσσαλονίκης, Τ.Κ., όμως αυτός απουσίαζε,
- την, ημέρα και ώρα υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1110/2006 παρέδωσαν τα ακριβή φωτοαντίγραφα των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως «.....», ΑΦΜ και ειδικότερα τα Τ.Π.-Δ.Α., Τ.Π.-Δ.Α., Τ.Π.-Δ.Α., Τ.Π.-Δ.Α., Τ.Π., Τ.Π. και Δ.Α., Δ.Α., με θυροκόλληση, βάσει της υπ' αρ. εντολής επίδοσης έκθεσης παράδοσης για την ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ, η οποία συνυπογράφηκε από τους αρμόδιους υπαλλήλους,
- την, ημέρα και ώρα, προέβησαν στην κατάσχεση (αρ. έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων – στοιχείων) των ακριβών φωτοαντιγράφων των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως «.....», ΑΦΜ και ειδικότερα των Τ.Π.-Δ.Α., Τ.Π.-Δ.Α., Τ.Π.-Δ.Α., Τ.Π.-Δ.Α., Τ.Π., Τ.Π. και Δ.Α., Δ.Α., με θυροκόλληση, βάσει της σχετικής εντολής επίδοσης έκθεσης κατάσχεσης για την ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ, η οποία συνυπογράφηκε από τους αρμόδιους υπαλλήλους,
- αντίγραφο της έκθεσης παράδοσης και της υπ' αριθ. έκθεσης κατάσχεσης θυροκολλήθηκαν στη διεύθυνση κατοικίας του κ., στην οδό και αριθμό – Θεσσαλονίκης, Τ.Κ., λόγω απουσίας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ακυρότητας της με αριθμό έκθεσης κατάσχεσης απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο

στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από

φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα παρακάτω:

- στο χρονικό διάστημα από μέχρι, η «.....», ΑΦΜ εξέδωσε τριάντα δύο (32) Τ.Π., Τ.Π.-Δ.Α. και Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 1.742.678,36 €. Όμως, η «.....», ΑΦΜ από 01/01/1993 έως/1994 θεώρησε συνολικά χίλια εννιακόσια εβδομήντα δύο (1972) μηχανογραφικά στελέχη (Δ.Α. – Τ.Π.Υ., Δ.Α., Τ.Π., Τ.Π.Υ., Π.Τ., Δ.Α.-Τ.Π., ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΕΙΣ) και εκατό (100) χειρόγραφα Τ.Π.Υ., απ' όπου συνάγεται ότι το συνολικό ποσό των εσόδων που προκύπτει με βάση το σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, είναι πολύ μεγαλύτερο από το ποσό των 1.742.678,36 €.
- η «.....», ΑΦΜ δεν προσκόμισε στις φορολογικές αρχές τα θεωρημένα φορολογικά στοιχεία, παρά το γεγονός ότι νομότυπα της ζητήθηκε, διότι στην περίπτωση αυτή θα προέκυπτε ο τεράστιος τζίρος των εικονικών τιμολογίων που εξέδωσε,
- σε καμία χρήση το σύνολο των εξόδων της εταιρείας «.....», ΑΦΜ δεν ξεπέρασε το ποσό των 381.511,37 €,
- το χρονικό διάστημα από 1/1/94 έως/95, το συνολικό ποσό των δαπανών μισθοδοσίας όπως προκύπτει από τις μισθολογικές καταστάσεις του ΙΚΑ ΝΕΑΠΟΛΕΩΣ - ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ανήλθε σε 15.754,39 €,
- όπως προκύπτει από τις μισθολογικές καταστάσεις του ΙΚΑ ΝΕΑΠΟΛΕΩΣ – ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η «.....» απασχόλησε μέχρι τον μήνα του 1994 έξι (6) εργάτες και από τον μήνα του 1994 μέχρι και τον του 1995 δεν απασχόλησε καθόλου προσωπικό, ενώ με βάση τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε εμφανίζεται να έχει επεξεργασθεί συνολικά 172.768 kg υφασμάτων και νημάτων,
- η «.....» διέθετε δύο φορτηγά αυτοκίνητα με αριθμό κυκλοφορίας και, τα οποία είχαν ωφέλιμο φορτίο 4.467 kg και 830 kg αντίστοιχα. Βάσει των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων τα παραπάνω φορτηγά εμφανίζονται να μεταφέρουν υπερδιπλάσιο και σε ορισμένες περιπτώσεις δεκαπλάσιο βάρος, πάνω από το ωφέλιμο φορτίο τους,
- εάν τα ανωτέρω ακαθάριστα έσοδα ήταν πραγματικά και όχι εικονικά η «.....» θα μπορούσε να ανταπεξέλθει σε όλες τις υποχρεώσεις της προς τους τρίτους, αφού ο τζίρος αυτός είναι τεράστιος σε σχέση με αυτούς που πραγματοποίησε τις προηγούμενες χρήσεις

στις οποίες είχε κέρδη (από 1/1/1993 σταμάτησε να υποβάλλει φορολογικές δηλώσεις). Συγκεκριμένα με βάση του δημοσιευμένου ισολογισμού, η εταιρεία τα προηγούμενα χρόνια παρουσίασε τα παρακάτω αποτελέσματα:

Διαχειριστική περίοδος	Ακαθάριστα έσοδα (από επεξεργασία υφασμάτων, νημάτων και τυπωμάτων)	Καθαρά κέρδη	Απασχολούμενο εργατικό προσωπικό
5/9/88-31/12/89	404.384,35 €	40.031,11 €	19
1/1/90-31/12/90	321.484,74 €	3.761,65 €	24
1/1/91-31/12/91	291.131,19 €	3.875,89 €	20
1/1/92-31/12/92	296.907,59 €	3.536,51 €	14

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί πλημμελώς αιτιολογημένης κρίσης της φορολογικής αρχής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ... β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.»

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια φορολογική αρχή επέβαλλε τα πρόστιμα για την λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015.

Επειδή, η προσφεύγουσα ανάγει την νομική πλημμέλεια και το ακυρώσιμο των προσβαλλόμενων πράξεων στο ότι με αυτές επεβλήθη ένα ενιαίο πρόστιμο για έξι παραβάσεις που αφορούν έκδοση έξι (6) εικονικών τιμολογίων, ισχυρισμός αθεμελίωτος, καθώς οι

προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν σε παραβάσεις λήψης και όχι έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί νομικής πλημμέλειας της πράξης επιβολής προστίμου, καθόσον επιβλήθηκε ένα ενιαίο πρόστιμο για περισσότερες παραβάσεις απορρίπτεται ως έωλος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ.
.....

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994

Πρόστιμο	168.268,06€
----------	-------------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.