



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/09/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 4766

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27.04.2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 13/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά των: α) υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί

παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας και β) της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: α) υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας και β) υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 08/03/2017 οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (σε επανάληψη διαδικασίας) της ως άνω Δ.Ο.Υ..

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 13/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , Α.Φ.Μ., 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./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 475.820,20 €, βάσει των διατάξεων των άρθρων 4, 5 § 10β και 19 § 3 και 4 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1&14, 18§§2&9 και 30§4 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 40.875,48 €, βάσει των διατάξεων των άρθρων 4, 5§10β και 19§3 και 4 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1&14, 18§§2&9 και 30§4 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν έπειτα από έλεγχο κατ' επανάληψη διαδικασίας που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, συνεπεία των υπ' αριθ./2016 και/2016 αποφάσεων του 5^{ου} Τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Αναλυτικότερα, με τις υπ' αριθ./2009 και/2009 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.379.101,00 € για λήψη ογδόντα έξι (86) εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τη χρήση 2003 από την επιχείρηση με ΑΦΜ και πρόστιμο ύψους 204.377,40 € για λήψη εννέα (9) ομοίως εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής κατά τη χρήση 2004 από την ίδια ως άνω εκδότρια εταιρεία. Στη συνέχεια ασκήθηκαν κατά των ως άνω πράξεων δικαστικές προσφυγές και το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών (Τμήμα 5^ο Τριμελές) με τις υπ' αριθ./2016 και/2016 αποφάσεις του ακύρωσε τις ως άνω πράξεις για λόγους τυπικής πλημμέλειας (έκδοση από αναρμόδιο όργανο) και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να διενεργήσει επανάληψη διαδικασίας και να θεραπεύσει τον τύπο που αρχικώς παραλήφθηκε.

Ακολούθως, η Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, θεραπεύοντας τον τύπο που αρχικώς είχε παραληφθεί, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις επιβάλλοντας, για τη λήψη των ως άνω εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, τα προβλεπόμενα πρόστιμα του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις ευεργετικές διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Με την 1^η Πράξη (την υπ' αρ./2017, που αφορά στη διαχειριστική μου χρήση 2003) μου επιβλήθηκε ένα, νομικά πλημμελές, ενιαίο πρόστιμο (ύψους 475.820,20 ευρώ) για πλείονες αυτοτελείς παραβάσεις, ενώ, προσέτι, οι οικείες Εκθέσεις Ελέγχου που υποστηρίζουν την επιβολή του (και δη τόσο η από 26/10/2009 "Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ." της ΥΠ.Ε.Ε. Αττικής, όσο και η από 8/3/2017 "Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. - Σε Επανάληψη Διαδικασίας" της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής) τυγχάνουν παντελώς αόριστες.
- Το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή σε βάρος μου, στις 8/3/2017 (οπότεν κι εκδόθηκαν αμφότερες οι προσβαλλόμενες Πράξεις), προστίμων Κ.Β.Σ. για τις διαχειριστικές μου χρήσεις 2003 και 2004 έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- Η κατάργηση, με την παρ. 4 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (με ισχύ από 1/12/2015), των πάσης φύσης προστίμων επί λήψης εικονικών τιμολογίων, επισύρει - κατ' ευθεία εφαρμογή της γενικής

αρχής του κοινοτικού δικαίου της αναδρομικής, άνευ όρων, εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης - την απαλλαγή από πρόστιμα και των πάσης φύσης εκκρεμών υποθέσεων.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται σε ότι αφορά την υπ' αριθ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου χρήσης 2003, ότι το επιβληθέν πρόστιμο είναι ένα, νομικά πλημμελές, ενιαίο πρόστιμο για πλείονες αυτοτελείς παραβάσεις.

Επειδή σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 27/10/2009 έκθεση ελέγχου της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (Π.Δ. Αττικής Τμήμα 3^ο), αν και ζητήθηκαν με την υπ' αριθ./2009 έγγραφο, ουδέποτε προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα τα ογδόντα έξι (86) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την επιχείρηση κατά τη χρήση 2003, συνολικής καθαρής αξίας 1.189.550,501 €. Περαιτέρω, τα στοιχεία αυτά δεν προσκομίσθηκαν ούτε από την εκδότρια εταιρεία, καθόσον, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην από 14/01/2009 σχετική έκθεση ελέγχου της ΥΠ.Ε.Ε. (Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας) επρόκειτο για μία συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση. Η λήψη των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων διαπιστώθηκε μέσω των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών, τις οποίες ο ίδιος ο προσφεύγων υπέβαλε στη ΓΓΠΣ για το έτος 2003. Συνεπώς, επρόκειτο για στοιχεία τα οποία έλαβε και να καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του.

Ωστόσο, ο προσφεύγων, κατά τον διενεργηθέντα από την ΥΠΕΕ (Π.Δ. Αττικής) έλεγχο προσκόμισε μόνο τα εννέα (9) φορολογικά στοιχεία που έλαβε κατά τη χρήση 2004, χωρίς να προσκομίσει τα βιβλία του αλλά και τα ληφθέντα κατά τη χρήση 2003 στοιχεία. Περαιτέρω, όπως επισημαίνεται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων είχε ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο για τις χρήσεις 2003-2007 από τη Δ.Ο.Υ. Νέου Ηρακλείου δυνάμει της υπ' αριθ./2008 εντολής, χωρίς εντούτοις να προσκομίσει βιβλία και στοιχεία.

Επομένως, λόγω μη προσκόμισης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς και των βιβλίων, υπήρχε αντικειμενική αδυναμία του ελέγχου να προσδιορίσει την αξία εκάστου εξ αυτών. Άλλωστε το γεγονός ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν ανύπαρκτη συναλλακτικά και όλες οι συναλλαγές μεταξύ αυτής και του προσφεύγοντος ήταν εικονικές στο σύνολό τους, η μη αναγραφή επί της πράξης επιβολής προστίμου καθ' ενός τιμολογίου ξεχωριστά δεν επιδρά στο κύρος της πράξης καθόσον το συνολικό ποσό του προστίμου παραμένει αμετάβλητο.

Επειδή, περαιτέρω, με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 § 10 εδάφ. β' του Ν. 2523/1997 [ΦΕΚ Α'179/11-

09-97] σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως ισχύει κατά την κρίσιμη διαχειριστική περίοδο, ισάριθμα με τα ογδόντα έξι (86) εικονικά φορολογικά στοιχεία αυτοτελή πρόστιμα για τις αποδιδόμενες σε αυτόν παραβάσεις της λήψης ογδόντα έξι (86) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ο λόγος ακυρώσεως του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον το κρινόμενο πρόστιμο υπολογίστηκε νόμιμα και ορθά από την αρμόδια φορολογική αρχή, ενώ, ορθά, επίσης, επιβλήθηκε αυτό με την προσβαλλόμενη πράξη, ήτοι με μία πράξη διότι πρόκειται, εν προκειμένω, για περίπτωση αυτοτελούς παράβασης η οποία διαπράχθηκε εντός της αυτής διαχειριστικής περιόδου (1/1/2003-31/12/2003) και επαναλήφθηκε τόσες φορές όσα και τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, των οποίων η καθαρή αξία, προκύπτει από την από 14/01/2009 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. (Ν 4174/2013) ορίζονται τα εξής: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική θέση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, στην οικεία έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των επίδικων πράξεων, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβάλλονται πρόστιμα για την παραβίαση των οικείων φορολογικών διατάξεων. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της οικείας έκθεσης ελέγχου και των υπό κρίση πράξεων δεν είναι πλημμελής και ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως ουσιαστικά αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων διατείνεται ότι το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής προστίμου για τις χρήσεις 2003 και 2004 είχε κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων ήδη υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ): «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.... 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.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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 όπως ορίζεται στο άρθρο 84 του Ν. 2238/1994:

"1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας....»

Επειδή στην εξεταζόμενη υπόθεση, οι ελεγχόμενες διαχειριστικές περίοδοι 2003 και 2004 αρχικώς παραγράφονταν στην πενταετία, ήτοι στις 31/12/2009 και 31/12/2010 αντίστοιχα. Ωστόσο, πριν τη συμπλήρωση του ως άνω πενταετούς χρόνου παραγραφής εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα οι υπ' αριθ./2009 και/2009 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για τις χρήσεις 2003 και 2004 αντίστοιχα. Στη συνέχεια ασκήθηκαν κατά των ως άνω πράξεων δικαστικές προσφυγές και το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών (Τμήμα 5^ο Τριμελές) με τις υπ' αριθ./2016 και/2016 αποφάσεις του ακύρωσε τις ως άνω πράξεις για λόγους τυπικής πλημμέλειας (έκδοση από αναρμόδιο όργανο) και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

προκειμένου να διενεργήσει επανάληψη διαδικασίας και να θεραπεύσει τον τύπο που αρχικώς παραλήφθηκε.

Επειδή με την παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «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 συνακόλουθα με την παρ. 3 της Εγκυκλίου ΠΟΛ 1257/23-10-1998 προβλέπεται ότι: «Σε περίπτωση ακύρωσης πράξεων επιβολής προστίμου για τυπικούς λόγους, επιτρέπεται να εκδοθεί νέα πράξη, αφού προηγουμένως τηρηθεί ο νόμιμος τύπος που, κατά τη δικαστική απόφαση, παραβιάστηκε.»

Επειδή με το άρθρο 36 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης....

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α)

β)

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 72 παρ. 7 του ν. 4174/2013: «Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.»

Επειδή στην παρ. 5 του άρθρου 95 του Συντάγματος ορίζεται: «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 στο άρθρο 1 του ν. 3068/2002 «Συμμόρφωση Διοίκησης προς δικαστικές αποφάσεις κλπ.» (ΦΕΚ Α΄ 274), όπως ισχύει, μεταξύ άλλων, ορίζεται: «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. Δικαστικές αποφάσεις κατά την έννοια του προηγούμενου εδαφίου είναι όλες οι αποφάσεις των διοικητικών, πολιτικών, ποινικών και ειδικών δικαστηρίων που παράγουν υποχρέωση συμμόρφωσης ή είναι εκτελεστές κατά τις οικείες δικονομικές διατάξεις και τους όρους που κάθε απόφαση τάσσει».

Επειδή οι προαναφερθείσες υπ' αριθ./2016 και/2016 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 5^ο Τριμελές) κοινοποιήθηκαν στις 13/07/2016 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, η οποία στη συνέχεια αφού εξέδωσε την υπ' αριθ./2016 εντολή ελέγχου, προχώρησε σε επανάληψη διαδικασίας και τελικώς εξέδωσε και κοινοποίησε στις 17/03/2017 (ήτοι πριν τη συμπλήρωση του ενός έτους που ορίζεται στην παρ. 6 του αρ. 84 του ν. 2238/94) τις, προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, υπ' αριθ./2017 και/2017 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου για τις χρήσεις 2003 και 2004.

Επειδή εκ των ανωτέρω, συνάγεται ότι η φορολογική αρχή ενήργησε σε κάθε περίπτωση εντός των, οριζόμενων από τις κείμενες φορολογικές διατάξεις, προθεσμιών και συνεπώς ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις, καθόσον το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης καταλογισμού φόρων και προστίμων δεν είχε, σύμφωνα με όσα αναλυτικά εκτίθενται ανωτέρω, υποπέσει σε παραγραφή. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την αναδρομική εφαρμογή του νεότερου ηπιότερου νόμου και της ελαφρύτερης ποινής, προκειμένου περί παραβάσεως για την οποία ισχύουν αναδρομικά από το χρόνο διάπραξης της έως το χρόνο εκδικάσεως της υποθέσεως, περισσότεροι νόμοι.

Επειδή όπως ορίζει η παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του

επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «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 περαιτέρω με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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 την υπ' αριθ./2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: Όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο **φορολογικώς ανύπαρκτο**, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι **ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, **ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής**, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση, ο προσφεύγων, αποδέχεται εμμέσως την εικονικότητα των υπό κρίση συναλλαγών, καθώς δεν κάνει καμία αναφορά στα επίμαχα τιμολόγια και οι

μοναδικοί ισχυρισμοί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αφορούν την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή προστίμων και την αναδρομική εφαρμογή ευμενέστερων διατάξεων στους λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων. Περαιτέρω, εφόσον η εκδότρια επιχείρηση είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη, ο προσφεύγων φέρει, βάσει των ανωτέρω, το βάρος της απόδειξης. Ωστόσο, δεν επιχείρησε να τεκμηριώσει με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές μεταξύ αυτού και της εκδότριας των τιμολογίων, καθώς δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς κανένα στοιχείο, το οποίο θα μπορούσε να κλονίσει την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου περί πλήρους ανυπαρξίας των υπό κρίση συναλλαγών.

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οικείας Έκθεσης Ελέγχου, ο προσφεύγων κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 έλαβε ογδόντα έξι (86) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 1.189.550,50 €, ενώ στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 έλαβε εννέα (9) ομοίως εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία της ίδιας ως άνω εταιρείας, συνολικής καθαρής αξίας 102.188,70 €.

Η εκδότρια επιχείρηση των επίμαχων τιμολογίων ήταν, σύμφωνα με το σχετικό υπ' αριθ. πρωτ./2009 Δελτίο Πληροφοριών και τις διαπιστώσεις της από 14/01/2009 έκθεσης ελέγχου της ΥΠ.Ε.Ε. Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας, ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση, η οποία εξέδιδε εικονικά και σε πλείστες περιπτώσεις και πλαστά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να πραγματοποιήσει καμία επιχειρηματική δραστηριότητα. Περαιτέρω, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 27/10/2009 έκθεση ελέγχου της ΥΠ.Ε.Ε. Π.Δ. Αττικής (Τμήμα 3^ο) ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν πωλήσεις από την εκδότρια εταιρεία προς την επιχείρηση του προσφεύγοντος. Συνεπώς, σκοπός της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση του προσφεύγοντος ήταν η μείωση των φορολογικών υποχρεώσεων ήτοι η αποφυγή καταβολής του ΦΠΑ μέσω συμψηφισμού του φόρου εισροών, καθώς και η αποφυγή καταβολής του φόρου εισοδήματος μέσω της μείωσης των καθαρών κερδών.

Επειδή με τα οριζόμενα στην παρ. 10β του άρθρου 5 του ν.2523/1997: «*Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ*»

Επειδή με την παρ. 3 του άρθρου 7 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:

α).....

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.

γ)

δ)

ε)

στ)

ζ)»

Επειδή με το άρθρο 9 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.».

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. Στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων έλαβε στη χρήση 2003 ογδόντα έξι (86) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 1.189.550,50 €, ενώ στη χρήση 2004 έλαβε εννέα (9) ομοίως εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία της ίδιας ως άνω εταιρείας, συνολικής καθαρής αξίας 102.188,70 €. Συνεπώς,, ορθά και σύννομα επιβλήθηκαν οι προβλεπόμενες κυρώσεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με τις ευεργετικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 από την αρμόδια

Δ.Ο.Υ. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος και καταχρηστικώς προσβαλλόμενος.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν τις κρινόμενες πράξεις της φορολογικής αρχής άκυρες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 13/04/2017 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθ./2017 και/2017 Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικών περιόδων 01/01/2003-31/12/2003 και 01/01/2004-31/12/2004 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2003-31/12/2003
Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν. 4337/2015: **475.820,20 €**
2. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2004-31/12/2004
Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν. 4337/2015: **40.875,48 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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