



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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

Θεσσαλονίκη, 3/5/2019

Αριθμός απόφασης: 1005

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **7/1/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή των **α)** ... με **ΑΦΜ:...**, χήρας ..., ως ασκούσας την γονική μέριμνα του ανηλίκου τέκνου της ..., **β)** ... με **ΑΦΜ:...** και **γ)** ... με **ΑΦΜ:...**, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμων του αποβιώσαντος στις **3/1/2017** πατρός τους ... με **ΑΦΜ:...** κατά της με αριθ. **../... - 12/12/2008 (αρ. TAXIS ... - 13/12/2018)** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ΠΔ 186/1992 της διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2001 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **7/1/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής των **α)** ... με **ΑΦΜ:...**, χήρας ..., ως ασκούσας την γονική μέριμνα του ανηλίκου τέκνου της ..., **β)** ... με **ΑΦΜ:...** και **γ)** ... με **ΑΦΜ:...**, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμων του αποβιώσαντος στις **3/1/2017** πατρός τους ... με **ΑΦΜ:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ. .../... – **12/12/2008** (αρ. **TAXIS** ... – **13/12/2018**) οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ΠΔ 186/1992 της διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2001 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας επιβλήθηκε σε βάρος του ... με **ΑΦΜ:...** πρόστιμο συνολικού ύψους **14.394,72€**, ως συναυτουργού και υποκρυπτόμενου στην έκδοση ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα του με αρ. 5 – 29/12/2001 τιμολογίου παροχής υπηρεσιών από την επιχείρηση «...» με **ΑΦΜ:...** αξίας 35.986,79€ (12.262.500 δραχμών) πλέον ΦΠΑ 6.477,62€ (2.207.250 δραχμών), δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του στοιχείου, ήτοι σύνολο 35.986,79€ × 40% = 14.394,72€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από **12/12/2018** έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων-εκπληρωσης φορολογικών υποχρεώσεων ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) & Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της ΔΟΥ Βέροιας σε εκτέλεση της με αρ. ... - **3/9/2018** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε η με αριθ. ... – .../**12/2017** Απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας, η οποία κοινοποιήθηκε στις **27/3/2018** στη ΔΟΥ Βέροιας που ακύρωσε την με αρ. ... – **7/7/2010** απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής και ανέπεμψε την υπόθεση σ' αυτή προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας της προηγούμενης κλήσης σε ακρόαση.

Οι προσφεύγουσες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της ΔΟΥ Βέροιας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης: το με αρ. πρωτ.../7-11-2018 σημείωμα διαπιστώσεων τους απεστάλη εσφαλμένα στο όνομα του αποβιώσαντος πατέρα τους, καίτοι ο θάνατος του ήταν γνωστός στη ΔΟΥ, κι έπρεπε να σταλεί η κλήση του αρθ.6 Ν.2690/1999 επ' ονόματι τους ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμων.
2. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο έχει παραγραφεί.
3. Δέσμευση διοικητικών αρχών και διοικητικών δικαστηρίων από την αμετάκλητη με αριθ... – .../1/2006 απόφαση Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Αλεξάνδρειας, με την οποία ο αποβιώσας πατέρας τους αθωώθηκε για την τέλεση του αδικήματος της έκδοσης εικονικών τιμολογίων ως υποκρυπτόμενος.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής ορίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), ως τροποποιήθηκε και ισχύει: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος...Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 « **1.** Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. **2.** Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ... **4.** Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν. 4174/2013, όπως κατά τον κρίσιμο χρόνο της επίδοσης των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων ίσχυαν, ορίζονταν τα ακόλουθα: «**1.** Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. **2.** Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου. ...».

Επειδή, εξάλλου, κατ' άρθρ. 50 παρ. 1 Κ.Δ.Δ. προβλέπεται ότι: «Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις».

Επειδή, κατ' άρθρ. 1710 Α.Κ. προβλέπεται ότι: «Κατά το θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο (κληρονομία) περιέρχεται από το νόμο ή από διαθήκη σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα (κληρονόμοι). Η κληρονομική διαδοχή από το νόμο επέρχεται όταν δεν υπάρχει διαθήκη, ή όταν η διαδοχή από διαθήκη ματαιωθεί ολικά ή μερικά».

Επειδή, κατ' άρθρ. 1813 Α.Κ. προβλέπεται ότι: «Ως κληρονόμοι εξ αδιαθέτου στην πρώτη τάξη καλούνται οι κατιόντες του κληρονομούμενου. Ο πλησιέστερος απ' αυτούς αποκλείει τον απώτερο της ίδιας ρίζας. Στη θέση κατιόντος που δεν ζεί κατά την επαγωγή υπεισέρχονται οι κατιόντες που μέσω αυτού συνδέονται με συγγένεια με τον κληρονομούμενο (διαδοχή κατά ρίζες). Τα τέκνα κληρονομούν κατ' ισομοιρία».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1219/2011 με θέμα «Κοινοποίηση γνωμοδότησης περί της επιβολής ή μη προστίμων του Κ.Β.Σ. σε βάρος των κληρονόμων αποβιώσαντα υποχρέου», διευκρινίστηκε ότι: «Σχετικά με το πιο πάνω θέμα, σας αποστέλλουμε συνημμένα, για ενημέρωσή σας και εφαρμογή, την αριθμ. 291/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών. Σύμφωνα με την πιο πάνω γνωμοδότηση, όταν έχει ήδη αποβιώσει ο παραβάτης διατάξεων του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί να επιβληθεί το πρώτον (δηλαδή δεν μπορεί να εκδοθεί Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Κ.Β.Σ. για πρώτη φορά μετά το θάνατο του) εις βάρος των κληρονόμων του, πρόστιμο κατ' άρθρον 5 του Ν.2523/1997 για έκδοση πλαστών ή εικονικών ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από αυτόν. Τα ίδια ισχύουν όταν έχει αποβιώσει ο παραβάτης και δεν έχει επιβληθεί εις βάρος του εν ζωή το οικείο πρόστιμο και σε όλες τις περιπτώσεις παραβάσεων του Κ.Β.Σ.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται 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... 4. 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, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι το με αρ.../7-11-2018 σημείωμα διαπιστώσεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας με τα αποτελέσματα του ελέγχου- κλήση προς ακρόαση, εκδόθηκε σε βάρος του ... με ΑΦΜ:... επιδόθηκε νόμιμα στις 13/11/2018, στους εξ' αδιαθέτου κληρονόμους του, για την υποβολή από αυτούς απόψεων. Προηγήθηκε δε έρευνα για την ύπαρξη τυχόν αποποιήσεων κληρονομιάς και διαπιστώθηκε ότι η εν ζωή σύζυγός του ... με ΑΦΜ:..., υπέβαλε εμπρόθεσμα τη με αριθ. .../03-04-2017 δήλωση αποποίησης κληρονομιάς, σε αντίθεση με τα τέκνα της. Επιπλέον, στο

παραπάνω σημείωμα διαπιστώσεων οι προσφεύγουσες ανταποκρίθηκαν, με το αρ. πρωτ. εισερχ. ΔΟΥ Βέροιας: ... – **27/11/2018** υπόμνημα μέσω του πληρεξουσίου δικηγόρου τους, που στάλθηκε εμπρόθεσμα, μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, στην αρμόδια ελεγκτική αρχή.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγουσών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 (πρώην άρθρο 66) 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. ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 95 παρ. 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. Νόμος ορίζει τα αναγκαία μέτρα για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης της διοίκησης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 παρ. 4 του Π.Δ. 18/1989 «Κωδικοποίηση διατάξεων νόμων για το Συμβούλιο της Επικρατείας» ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 3068/2002 «1. Συμμόρφωση Διοίκησης προς δικαστικές αποφάσεις κλπ» ορίζεται 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, σύμφωνα με το άρθρο 196 του Ν. 2717/1999 «Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται 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, σύμφωνα με το άρθρο 198 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου 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 για διαφορές που άγονται προς επίλυση με άσκηση προσφυγής».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «**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... **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 την νομολογία (ΣΤΕ 138/1998) σε περίπτωση ακύρωσης πράξης, με απόφαση των διοικητικών δικαστηρίων για τυπικούς λόγους (Σ.Σ. για νομική πλημμέλεια) η φορολογική αρχή εκδίδει νέα πράξη για το ίδιο αντικείμενο, απαλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια για την οποία ακυρώθηκε η αρχική πράξη.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 233/2013 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ έχει κριθεί ότι: «...η υποχρέωση συμμόρφωσης της Διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις συνιστά θεμελιώδη πτυχή και έκφραση της αρχής του κράτους δικαίου και αποτελεί συνταγματική επιταγή (άρθρο 95 παρ. 5 Σ). Η υποχρέωση δε αυτή δεν αφορά μόνο το ιδιωτικό συμφέρον των πολιτών, αλλά και αυτό του κοινωνικού συνόλου, στο πλαίσιο της διαφάνειας της λειτουργίας του κράτους και της χρηστής διοίκησης... Πρέπει να επισημανθεί ότι ο νόμος (αρθρ. 95 παρ. 5 Σ, 1 Ν. 3068/2002, 198 ΚΔΔ) κάνει λόγο για συμμόρφωση και όχι για εκτέλεση. Η έννοια της συμμόρφωσης είναι ευρύτερη από αυτήν της εκτέλεσης, καθώς «συμμόρφωση» νοείται και δύναται να προκύπτει από το όλο περιεχόμενο της δικαστικής απόφασης, ιδίως τις αιτιολογίες της, ενώ η εκτέλεση αφορά το συγκεκριμένο διατακτικό της απόφασης... «γ). Περαιτέρω, κατά νόμο, για την ίδια υπόθεση φορολογίας ένα και μόνον αρχικό φύλλο ελέγχου εκδίδεται, μετ' ακύρωση δε τούτου, πέραν της ασκήσεως ενδίκων μέσων κατά της οικείας δικαστικής αποφάσεως, δεν αποκλείεται η έκδοση και δευτέρου αρχικού φύλλου ελέγχου για την ίδια υπόθεση, η νομιμότητα όμως του τελευταίου τελεί υπό την προϋπόθεση της αμετακλήτου εξαφανίσεως του πρώτου (ΣΤΕ 1646, 1647/1991). ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αρχικά συντάχθηκε η με αριθ. ... – **21/4/2003** έκθεση ελέγχου ΠΔ.186/1992 (ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, σύμφωνα με το πόρισμα της οποίας, ο ... με **ΑΦΜ:...**, (που απεβίωσε στις **3/1/2017**) ήταν συναυτουργός – υποκρυπτόμενος στην έκδοση του με αριθ. ...-**12-2001**, Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών αξίας 12.262.500 δρχ. (35.986,79€), πλέον ΦΠΑ

2.207.250 δραχμών (6.477,62€) από την επιχείρηση «...» με **ΑΦΜ:....** Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ Αλεξάνδρειας, εξέδωσε τη με αριθ. .../2004 απόφαση επιβολής προστίμου του Π.Δ. 186/1992(ΚΒΣ) κατά της οποίας ο ... άσκησε τη με αριθ...../2004 προσφυγή ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας. Το Δικαστήριο με τη με αριθ. .../2009 απόφασή του, την οποία κοινοποίησε στη ΔΟΥ Αλεξάνδρειας στις **19/1/2010**, ακύρωσε ως νομικά πλημμελή τη με αριθ. .../2004 απόφαση επιβολής προστίμου, λόγω μη τήρησης της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης.

Μετά την αναπομπή της υπόθεσης στη ΔΟΥ, συντάχθηκε η αρχική με αριθ. πρωτ. ... – **14/5/2010** κλήση προς ακρόαση του άρθ. 6 του ν.2690/1999, η οποία κοινοποιήθηκε στον ...με θυροκόλληση στις **11/6/2010**. Παρελθούσης άπρακτης της προθεσμίας υποβολής απόψεων από τον ..., ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Αλεξάνδρειας εξέδωσε τη με αριθ. ... – **7/7/2010** απόφαση επιβολής προστίμου, που κοινοποιήθηκε (με θυροκόλληση) στις **13/7/2010**. Κατ' αυτής ασκήθηκε η με αριθ. .../2010 προσφυγή προς το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Βέροιας, που με τη με αριθ. .../2017 απόφασή του, την οποία κοινοποίησε στη ΔΟΥ Βέροιας στις **27/3/2018**, ακύρωσε τη με αριθ.... – **7/7/2010** απόφαση επιβολής προστίμου, για τον ίδιο λόγο , δη για μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της κλήσης προς ακρόαση και ανέπεμψε την υπόθεση στη ΔΟΥ Βέροιας (ως αρμόδια πλέον ΔΟΥ χωρικής αρμοδιότητας αφού με την με αριθ. Δ6Α1130258 ΕΞ 2012/20-9-2012/Β'2552 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, έγινε αναστολή της λειτουργίας της ΔΟΥ Αλεξάνδρειας). Τέλος, κατόπιν της αναπομπής εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθ./... – **12/12/2008 (αρ. TAXIS ... – 13/12/2018)** πράξη επιβολής προστίμου, εντός της νόμιμης προθεσμίας που θέτει το αρ. 84 παρ. 6 του Ν.2238/1994 δη εντός έτους από την κοινοποίηση της απόφασης του δικαστηρίου στη φορολογική αρχή (στις 27/3/2018).

Επειδή, οι προσφεύγουσες με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητούν την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου και το σύστημα taxis προκύπτει ότι η με αρ. .../2004 απόφαση επιβολής προστίμου για την εν λόγω παράβαση, εκδόθηκε στις **2/7/2004** και κοινοποιήθηκε στις **9/7/2004** από την αρμόδια φορολογική αρχή, ήτοι εντός του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής βάσει των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997. Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2001 δεν έχει παραγραφεί και **ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός των προσφευγουσών απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.**

Αναφορικά με τον τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί δέσμευσης διοικητικών αρχών και Διοικητικών δικαστηρίων από την αμετάκλητη αθωωτική ποινική απόφαση με αριθ... – .../1/2006 του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Αλεξάνδρειας, με την οποία ο αποβιώσαντας πατέρας τους αθωώθηκε για την τέλεση του αδικήματος της έκδοσης του ως εικονικών τιμολογίων.

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 5 του ν.2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει 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, ορίζοντας 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 χρήζει ρύθμισης, προκειμένου να εξεταστεί θέμα ερμηνευτικής κατ' αναλογία κάλυψης αυτού. Σύμφωνα λοιπόν με τη γραμματική και τελεολογική 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 μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα δε 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».

Κατά συνέπεια ο ως άνω ισχυρισμός των προσφευγουσών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... – **7/1/2019** ενδικοφανούς προσφυγής των **α)** ... με **ΑΦΜ:...**, χήρας ..., ως ασκούσας τη γονική μέριμνα του ανηλίκου τέκνου της ..., **β)** ... με **ΑΦΜ:...** και **γ)** ... με **ΑΦΜ:...**, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμων του αποβιώσαντος στις **3/1/2017** πατρός τους ... με **ΑΦΜ:...**.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1- 31/12/2001

- Η με αριθ. ../... – **12/12/2008 (αρ. TAXIS ... – 13/12/2018)** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ΠΔ 186/1992

	Ποσό
Πρόστιμο	14.394,72

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στις υπόχρεους.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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 με υποχρέωση.