



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 30-06-2020
Αριθμός απόφασης: 1099



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΞΕΛΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

Τις διατάξεις :

- 1.α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
- β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
- γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.
- 4.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».

5.Τη με ημερομηνία **15-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ», με ΑΦΜ:....., όπως εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της υπ'αριθμ...../364/16-12-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 & 5 του Ν 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01-01-1999 έως 31-12-1999, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **15-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ» με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./...../16-12-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1999-31/12/1999, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού **29.162,72€** (72.906,82χ40%), λόγω αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας, οκτώ (8) εικονικών, φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του Ι. με:019377417, καθαρής αξίας ύψους 72.906,82€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 §1, 12 §1 και 9, 10, 11, 14, 18 § 3 και 9, 19 § 1 και 4 του ΠΔ 186/92 επισύροντας τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ.β' ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015).

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 16-12-2019 έκθεσης ελέγχου (ΠΔ 186/92 ΚΒΣ & Ν 4174/2013), δυνάμει της με αριθμό/03-05-2019 σχετικής εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης.

Ειδικότερα, με την με αρ./14-11-2003 εντολή του Προϊσταμένου του ΣΔΟΕ Περ.Δ/ση Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:.....

Αιτία για τον έλεγχο αποτέλεσε το υπ'αρ./19-5-2000 Πληροφοριακό δελτίο κλιμακίου υπαλλήλων της παραπάνω υπηρεσίας που πραγματοποίησε έλεγχο σε γραφείο επί της οδού 18 στο, προκειμένου να ελεγχθεί η πληροφορία σύμφωνα με την οποία στο χώρο αυτό είχε εγκατασταθεί επιχείρηση κατασκευής- πώλησης πλαστών και εικονικών στοιχείων από τον του

Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το κλιμάκιο στο χώρο, στα συρτάρια των γραφείων (σχετική η αριθμ...../2000 έκθεση κατάσχεσης) βρέθηκαν και κατασχέθηκαν μεταξύ άλλων

φορολογικά στοιχεία φύλλα και στελέχη (μπλόκ) τα οποία έφεραν τις επωνυμίες διαφόρων ανύπαρκτων επιχειρήσεων και τα οποία ήταν πλαστά, καθ'ότι οι διατρήσεις αυτών έγιναν παρανόμως, σφραγίδες επιχειρήσεων, στρογγυλές σφραγίδες του Υπουργείου Οικονομικών, ατομικά σφραγιδάκια διαφόρων εφοριακών υπαλλήλων κ.τ.λ. Μεταξύ αυτών βρέθηκε και κατασχέθηκε ένα μπλόκ Τ.Π.Υ. από Νο 1-50 με γραμμένα φύλλα από Νο 1-3 εκδόσεως "..... Ι." ΑΦΜ:.....,-Γενικές επισκευές πλοίων, εργοστασίων-βαφές-αμμοβολές-καθαρισμοί- 16

Από διαφορετικό έλεγχο που διενεργήθηκε από το ΣΔΟΕ Κεντρ.Μακεδονίας στην επιχείρηση "..... ΟΕ" ΑΦΜ:....., για λήψη πλαστών-εικονικών τιμολογίων και σύμφωνα με την αρ...../4-12-00 έκθεση κατάσχεσης αυτών, εμφανίζεται η επιχείρηση "..... Ι." ΑΦΜ:....., να έχει προβεί στην πώληση μεγάλων ποσοτήτων κυρίως παλαιού σιδήρου κ.τ.λ. εκδίδοντας προς την προσφεύγουσα τριάντα (30) φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα 23 Δ.Α.-Τ.Π., 1 Τ.Π.Υ. και 6 Τ.Π. συνολικής αξίας 33.743.000 δρχ πλέον ΦΠΑ 6.071.600 δρχ. Η επιχείρηση "....." ΑΦΜ:....., προέκυψε ότι συστάθηκε και λειτούργησε χωρίς να ασκήσει πραγματικά την δραστηριότητά της και κατά συνέπεια χωρίς τη δυνατότητα πώλησης των εμπορευμάτων που αναγραφόταν στα εκδοθέντα από αυτήν φορολογικά στοιχεία στην προσφεύγουσα, τα οποία και κατασχέθηκαν από το ΣΔΟΕ Κεντρ.Μακεδονίας, στην πραγματικότητα εκδόθηκαν από τον και από τον έλεγχο κρίθηκαν πλαστά και εικονικά με την από 2-12-2003 έκθεση ελέγχου του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Περ.Δ/νση Αττικής.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε για την προσφεύγουσα η με αριθμ...../10-03-2004 Απόφαση Επιβολής Προστίμου (ΑΕΠ) του προϊστάμενου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 01-01-1999 έως 31-12-1999, λόγω ζήτησης-λήψης και καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία της τριάντα (30) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση με την επωνυμία "....." ΑΦΜ:....., στη πραγματικότητα εκδοθέντα από τον του συνολικής καθ. αξίας 33.743.000 δρχ (99.025,70€) πλέον ΦΠΑ 6.071.600 δρχ.(17.818,34€), τα οποία σε τέσσερις περιπτώσεις ήταν κάτω των 880,00€, κατά παράβαση των άρθ. 19 παρ.1 και 3, 11 παρ.1, 12 παρ.1 και 14 και άρθ.18 παρ.5 και 9 και 2 παρ.1 του Ν.2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον Ν. 2753/99. Με την ανωτέρω ΑΕΠ, η οποία κοινοποιήθηκε στον ως ομόρρυθμο μέλος, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 198.635,00€.

Κατά της ως άνω ΑΕΠ ασκήθηκε η υπ'αρ...../21-5-2004 Προσφυγή ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης. Κατόπιν εκδίκασης της εν λόγω προσφυγής εκδόθηκε η υπ' αρ./2008 απόφαση του Η' τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, με την οποία το δικαστήριο έκανε δεκτή την προσφυγή της «..... ΟΕ» με την αιτιολογία ότι η φορολογική αρχή πριν την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου σύμφωνα με το άρθ. 34 του ΚΒΣ ή με το άρθ. 9 του Ν.2523/97, εφόσον με την εν λόγω πράξη αποδίδεται υπαίτια συμπεριφορά στον παραβάτη, έχει από τις διατάξεις των άρθ. 20 παρ. 2 του

Συντάγματος, 6 παρ. 1,2,3 και 4 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και 36 παρ. 7 του ΚΒΣ, την υποχρέωση να διασφαλίζει στον φερόμενο ως παραβάτη την ευχέρεια να εκθέτει σχετικώς τις απόψεις του, ειδικότερα δε να του επιδίδει το σχετικό σημείωμα με κλήση για παροχή εξηγήσεων, η δε συμμόρφωση της φορολογικής Αρχής προς την εν λόγω υποχρέωση αποτελεί προϋπόθεση νομιμότητας της σχετικής διαδικασίας και δεν μπορεί να αναπληρωθεί από την δυνατότητα που παρέχει στον επιτηδευματία, σε βάρος του οποίου επιβλήθηκε το πρόστιμο, από τις διατάξεις των άρθρων 34 παρ. 4 του ΚΒΣ και 9 παρ. 4 και 6 του Ν.2523/97 να ζητήσει την διοικητική επίλυση της διαφοράς επιδιώκοντας την εξαφάνιση ή τροποποίησή της.

Σύμφωνα λοιπόν με την υπ' αρ./2008 Απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, ακυρώθηκε η υπ' αριθμ./10-3-2004 Απόφαση Επιβολής Προστίμου, κρίνοντας ότι αυτή εκδόθηκε κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, και αναπέμφθηκε η υπόθεση στο εκδόσαν την πράξη αυτή διοικητικό όργανο, προκειμένου να τηρηθεί από μέρος του, ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης του προσφεύγοντος σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο σκεπτικό.

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης εκδόθηκε η με αρ...../2008 εντολή ελέγχου, βάσει της οποίας συντάχθηκε η με αρ. πρωτ./2009 "ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ" σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 6 του Ν. 2690/1999, επί της οποίας περιγράφεται λεπτομερώς η αποδιδόμενη στην ελεγχόμενη επιχείρηση παράβαση και η οποία κοινοποιήθηκε στις 26-1-2009. Με την ανωτέρω κλήση, κλήθηκε ο διαχειριστής, να καταθέσει γραπτώς ή προφορικώς τις απόψεις του στα γραφεία της υπηρεσίας, χωρίς όμως να υπάρξει ανταπόκριση εκ μέρους του.

Κατόπιν των ανωτέρω, καταλογίστηκε εκ νέου σε βάρος της προσφεύγουσας «..... ΟΕ», η παράβαση της Ζήτησης-λήψης και καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία της τριάντα (30) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση με την επωνυμία "....." ΑΦΜ:....., στην πραγματικότητα εκδοθέντα από τον του, συνολικής καθ. αξίας 33.743.000 δρχ (99.025,70€) πλέον ΦΠΑ 6.071.600 δρχ.(17.818,34€) τα οποία σε τέσσερις περιπτώσεις ήταν κάτω των 880,00€, κατά παράβαση των άρθ. 19 παρ.1 και 3, 11 παρ.1, 12 παρ.1 και 14 και άρθ.18 παρ.5 και 9 και 2 παρ.1 του Ν.2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον Ν. 2753/99. Εκδόθηκε η υπ' αρ./2009 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης και επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 195.115,00€. Η προαναφερόμενη/09 ΑΕΠ κοινοποιήθηκε στις 19/6/2009 στον διαχειριστή της ΟΕ

Κατά της ανωτέρω εκδοθείσας ΑΕΠ (...../09), η επιχείρηση«..... ΟΕ» κατέθεσε εκ νέου Προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης. Με την υπ'αρ./2015 Απόφαση του ΙΕ' τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσ/νίκης, απορρίφθηκε η προσφυγή και η προσφεύγουσα κατέθεσε την με αριθμό καταχώρησης/24-09-2015 έφεση ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης.

Με την με αρ./2019 Απόφαση του, το Δ' Τμήμα του Μονομελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσ/νίκης, έγινε εν μέρει δικτή η έφεση της προσφεύγουσας, εξαφανίζοντας την με αρ./2015 Απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, κατά το κεφάλαιό της με το οποίο απορρίφθηκε η προσφυγή της εκκαλούσας κατά του μέρους της/28-5-2009 ΑΕΠ που αφορά συνολικό ύψος προστίμου 145.443,87€ για τις παραβάσεις που αναφέρονται στο σκεπτικό, ακυρώνοντας την ΑΕΠ κατά το προαναφερθέν μέρος της και αναπέμποντας την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας που αναφέρεται στο σκεπτικό και συγκεκριμένα:

Το Εφετείο αποφάνθηκε ότι η κρίση της εκκαλούμενης απόφασης δεν είναι νόμιμη, διότι, όπως έγινε δεκτό στο σκεπτικό, αφού τα ένδικα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίστηκαν πλαστά λόγω του ότι δεν ήταν (νομίμως) θεωρημένα, **αποτελούν ανεπίσημα στοιχεία τα οποία έπρεπε να κατασχεθούν με σύνταξη σχετικής έκθεσης κατάσχεσης επί τόπου, δηλαδή στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης από όπου παραλήφθηκαν.** Η/4-12-2000, όμως, έκθεση κατάσχεσης δεν συντάχθηκε στην έδρα της εκκαλούσας επιχείρησης, αλλά στα γραφεία της ελεγκτικής αρχής, κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, σύμφωνα με τον βασίμως προβαλλόμενο αντίστοιχο λόγο της κρινόμενης έφεσης.

Κατόπιν των ανωτέρω, αφού λήφθηκαν υπόψη οι διατάξεις του άρθ.92 του Ν.2717/99 (ΦΕΚ Α' 97) όπως τούτο ισχύει και οι διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθ. 10 του Ν. 3659/2008 (ΦΕΚ Α'77) που ορίζουν ότι δεν υπόκεινται σε έφεση αποφάσεις που αφορούν σε χρηματικές διαφορές, αν το αντικείμενό τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 5.000,00€, η κρινόμενη έφεση έγινε εν μέρει δεκτή και εξαφάνισε την εκκαλούμενη ΑΕΠ κατά το κεφάλαιό της που αφορά τις αποδοθείσες παραβάσεις για λήψη από την επιχείρηση "..... ΟΕ", των κάτωθι τιμολογίων που εξέδωσε η επιχείρηση "..... Ι." ΑΦΜ:.....:

	ΑΡΙΘ/ ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗ	ΚΑΘ.ΑΞΙΑ (ΔΡΧ)	ΚΑΘ.ΑΞΙΑ (€)	ΦΠΑ (ΔΡΧ)	ΦΠΑ (€)
1	ΤΙΜΟΛ-ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤ. Νο/14-2-1999	900.000	2.641,23	162.000	475,42
2	ΤΙΜΟΛ-ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤ. Νο/18-2-1999	1.720.000	5.047,69	309.600	908,58
3	ΤΙΜΟΛ-ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤ. Νο/25-2-1999	2.395.000	7.028,61	431.100	1,265,15
4	ΤΙΜΟΛ-ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤ. Νο/28-2-1999	1.345.000	3.947,18	242.100	710,49
5	ΤΙΜΟΛ-ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤ. Νο/28-2-1999	858.000	2.517,98	154.440	453,24
6	ΤΙΜ.ΠΑΡΟΧ. ΥΠΗΡΕΣ Νο/01-3-1999	10.000.000	29.347,03	1.800.000	5,282,46
7	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Νο 32 & ΔΕΛΤ.ΑΠ Νο/26-7-1999	2.240.000	6.573,73	403.200	1,183,27
8	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Νο 39 & ΔΕΛΤ.ΑΠ Νο/30-10-1999	5.385.000	15.803,37	969.300	2,844,60
	ΣΥΝΟΛΑ	24.843.000	72.906,82	4.471.740	13.123,21

ήτοι, βάσει της Δικαστικής Απόφασης, από το σύνολο των 195.115,00€ της αριθμ./2009 ΑΕΠ, διαγράφηκε το ποσό των 145.443,87€ και η υπόθεση αναπέμφθηκε στην Δ.Ο.Υ.

Θεσ/νίκης προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας που αναφέρεται στο σκεπτικό της απόφασης.

Ακολούθως, εκδόθηκε η με αριθμ...../03-05-2019 εντολή Μερικού ελέγχου-Επανάληψη διαδικασίας, σε εκτέλεση της οποίας πραγματοποιήθηκαν οι παρακάτω ενέργειες:

Λαμβάνοντας υπόψη ότι η εταιρία «..... ΟΕ» διέκοψε τις εργασίες της, την 30/09/2008, και οι διαχειριστές της ΟΕ δεν ανταποκρίθηκαν στο με αριθμό πρωτ...../30-10-2019 γραπτό αίτημα της αρμόδιας ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, προκειμένου να ορίσουν τόπο και χρόνο για τη διεκπεραίωση των απαιτούμενων διαδικασιών, συντάχθηκε η από 25/11/2019 Έκθεση Παράδοσης η οποία, θυροκολλήθηκε στην κύρια είσοδο της οικίας του διαχειριστή του και επίσης στην κύρια είσοδο της οικίας του έτερου διαχειριστή του Για την θυροκόλληση λόγω απουσίας συντάχθηκε η από 25-11-2019 Έκθεση Επίδοσης (θυροκόλληση λόγω απουσίας).

Στη συνέχεια, συντάχθηκε η με αριθμ. /25-11-2019 Έκθεση Κατάσχεσης, η οποία επίσης θυροκολλήθηκε στην κύρια είσοδο των δυο διαχειριστών, λόγω απουσίας τους και συντάχθηκε η από 25-11-2019 Έκθεση Επίδοσης (θυροκόλληση λόγω απουσίας).

Κατόπιν των ανωτέρω, αφού η αρμόδια ΔΟΥ Θεσσαλονίκης πραγματοποίησε όλες τις απαραίτητες ενέργειες προς συμμόρφωση με την αριθμ...../2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, ακολούθως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι:

- 1) Κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τη χρήση 1999, είχε υποπέσει σε παραγραφή.
- 2) Πλημμελής αιτιολογία του ελέγχου σε ότι αφορά την αποδιδόμενη παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ειδικότερα, α) η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αν και με το κατατεθέν υπόμνημα προβλήθηκαν νέοι ισχυρισμοί, η αρμόδια ΔΟΥ απέφυγε να απαντήσει επ'αυτών, ενώ δεν απέδειξε την εικονικότητα των συναλλαγών, β) η φορολογική αρχή όφειλε: να αποδείξει την εικονικότητα των συναλλαγών κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο και όχι τεκμαρτό, να αποδεχθεί την καλή πίστη της προσφεύγουσας, να αποδείξει την πλαστότητα του συνόλου των ληφθέντων στοιχείων, να διαπιστώσει ότι τα μεταφορικά μέσα, με τα οποία έγιναν οι μεταφορές των εμπορευμάτων, ανήκουν στην προσφεύγουσα. Το υπ'αριθμ...../01-03-1999 ΤΠΥ αφορά πραγματική συναλλαγή και αποδεικνύεται τόσο από φωτογραφικό υλικό, όσο και από τη διενέργεια πραγματογνωμοσύνης από μηχανικό, ενώ το αγορασθέν μηχάνημα υπάρχει ακόμη και είναι στη διάθεση του ελέγχου. Συνεπώς, δεν μπορεί να τεθεί θέμα εικονικότητας ως προς τη συναλλαγή αλλά μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Αν ο έλεγχος είχε προβεί σε διασταυρωτικό έλεγχο αγορών και

πωλήσεων θα διαπίστωνε ότι οι αγορασθείσες ποσότητες πωλήθηκαν. Όπως προκύπτει από την προσκομιζόμενη έκθεση χρηματοοικονομικής κατάστασης, η κερδοφορία της επιχείρησης κατά το υπό κρίση έτος ήταν σημαντικά αυξημένη, με πελάτες τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό, έτσι ώστε να μην υπάρχει κίνητρο για τη λήψη εικονικών τιμολογίων. Δεν τεκμηριώνεται η αποδιδόμενη εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή, αλλά, εάν ήθελε να γίνει δεκτό ότι οι συναλλαγές δεν έγιναν με το φερόμενο ως εκδότη, θα πρέπει να επιβληθεί το πρόστιμο που προβλέπεται στις περιπτώσεις εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

- 3) Εφαρμογή της συναφούς αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης ποινικού δικαστηρίου κατά την εκδίκαση της υπόθεσης που αφορά στο εν λόγω διοικητικό πρόστιμο.
- 4) Εφαρμογή ευνοϊκότερης κύρωσης ενόψει της μεταγενέστερης τροποποίησης. Ειδικότερα, λόγω του χρόνου έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 3 παρ.4 και 7 παρ.9 του Ν 4337/2015 ως ευνοϊκότερες, άλλως του άρθρου 7 παρ.3 περ. δ' του Ν 4337/2015 για την εικονικότητα που ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: “11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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, στην παράγραφο 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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 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, 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.**»

Σκοπός του νομοθέτη είναι σε κάθε περίπτωση να δώσει ικανό χρόνο στη Φορολογική Διοίκηση να εκτελέσει τη σχετική δικαστική απόφαση, ενόψει του φόρτου εργασιών που τη χαρακτηρίζει, δίνοντάς της προθεσμία ενός έτους από την αποδεδειγμένη γνώση της απόφασης αυτής, δηλαδή την κοινοποίηση, ώστε να μπορέσει να συμμορφωθεί σ’αυτήν και να ολοκληρώσει σύννομα όλες τις απαραίτητες ενέργειες τις οποίες διατάσσεται να ενεργήσει.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 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. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.”.

Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: “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.”.

Από τις διατάξεις του άρθρου 95 παρ 5 του Συντάγματος, του άρθρου 1 του ν. 3068/2002 και του άρθρου 198 παρ.1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/17-5-1999), συνάγεται ότι, η Διοίκηση, μετά την έκδοση ακυρωτικής απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας ή του Διοικητικού Εφετείου, υποχρεούται να συμμορφωθεί προς αυτή και μάλιστα, όχι μόνον να θεωρήσει ως ανίσχυρη και μη υφιστάμενη στο νομικό κόσμο την ακυρωθείσα διοικητική πράξη, αλλά να προβεί σε θετικές ενέργειες, για την αναμόρφωση της νομικής κατάστασης που προέκυψε αμέσως ή εμμέσως από την ακυρωθείσα πράξη, ανακαλώντας ή τροποποιώντας τις εν τω μεταξύ εκδοθείσες πράξεις, ή εκδίδοντας αυτές με αναδρομική ισχύ, προκειμένου να

επαναφέρει τα πράγματα στη θέση στην οποία θα βρίσκονταν, αν από την αρχή δεν είχε εκδοθεί η ακυρωθείσα πράξη. Το ειδικότερο δε περιεχόμενο και η έκταση των υποχρεώσεων της Διοίκησης, **προσδιορίζονται από το αντικείμενο της ακυρώσεως, δηλαδή από το είδος και τη φύση της ακυρωθείσας πράξης**, καθώς και από την κρίση ή τις κρίσεις επί των διοικητικής φύσεως ζητημάτων που περιέχονται στην απόφαση του Δικαστηρίου και δημιουργούν δεδικασμένο, ως προς την συγκεκριμένη περίπτωση. Εξάλλου, κατά την έννοια των ιδίων διατάξεων, η ακύρωση διοικητικής πράξης ή παράλειψης επαναφέρει την υπόθεση στο χρόνο έκδοσης ή συντέλεσής της. (ΣΤΕ 3433/2010, 748/2009, ΔΕφΑΘ 2867/2013).

Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, όταν φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση Διοικητικού Δικαστηρίου, προβλέπεται, εξαιρετικώς, περίπτωση παρεκτάσεως του ανωτέρω, κατ' άρθρο 84 παρ.1 Κ.Φ.Ε., συμπληρωθέντος χρόνου παραγραφής και δυνατότητα εκδόσεως και κοινοποιήσεως στο φορολογούμενο νέου φύλλου ελέγχου μέσα σε ένα χρόνο από την κοινοποίηση της αποφάσεως του Δικαστηρίου στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. (ΣΤΕ 5014/1995).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η αρχική απόφαση επιβολής προστίμου με αριθμ...../2004, για την παράβαση της ζήτησης-λήψης και καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας τριάντα πλαστών-εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τη διαχειριστική περίοδο 01-01-1999 έως 31-12-1999, εκδόθηκε την 10-03-2004 και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα την 22-03-2004, ήτοι εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής. Ακολούθως, η ως άνω απόφαση επιβολής προστίμου ακυρώθηκε με την υπ' αριθμ...../2008 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, Τμήμα Η' Τριμελές, μετά την ασκηθείσα προσφυγή της αντιδίκου, ενώ διατάχθηκε η αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης της προσφεύγουσας με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας. Η εν λόγω απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης κοινοποιήθηκε στον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ, την 10-07-2008.

Η νέα απόφαση επιβολής προστίμου με αριθμ....., απαλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια της μη κλήσης προς ακρόαση, εκδόθηκε την 28-05-2009 και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα την 19-06-2009, ήτοι εντός έτους από την κοινοποίηση της ανωτέρω δικαστικής αποφάσεως.

Στη συνέχεια, εκδόθηκε η με αριθμ...../2015 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, Τμήμα ΙΕ' Μονομελές, η οποία απέρριψε την ασκηθείσα προσφυγή της αντιδίκου και επικύρωσε την με αριθμ...../28-05-2009 προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου.

Ακολούθως, μετά την ασκηθείσα έφεση της ελεγχόμενης, εκδόθηκε η με αριθμ...../2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, η οποία δέχεται εν μέρει την έφεση, εξαφανίζει την με αριθμ...../2015 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, Τμήμα ΙΕ' Μονομελές, κατά το κεφάλαιό της με το οποίο απορρίφθηκε η προσφυγή της εκκαλούσας κατά του μέρους της με αριθμ...../28-05-2009 απόφασης επιβολής προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, διαχειριστικής χρήσης 1999, που αφορά συνολικό ύψος προστίμου εκατόν σαράντα

πέντε χιλιάδων τετρακοσίων σαράντα τριών ευρώ και ογδόντα επτά λεπτών (145.443,87€) και αναπέμπει την υπόθεση στην αρμόδια ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας (άρθρο 79 παρ.3 εδ.β' του Κ.Δ.Δ.), ήτοι της σύνταξης σχετικής έκθεσης κατάσχεσης των φορολογικών στοιχείων στην έδρα της επιχείρησης, από όπου και παραλήφθηκαν, και όχι στα γραφεία της ελεγκτικής αρχής, όπως και είχε γίνει.

Η ως άνω απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης επιδόθηκε την 17-04-2019 στην αρμόδια ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, η οποία εξέδωσε στις 16-12-2019 την προσβαλλόμενη με αριθμ...../364/2019 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 7 παρ.3 & 5 Ν 4337/2015), σε συμμόρφωση προς την ανωτέρω δικαστική απόφαση. Συνεπώς, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε νομίμως στην προσφεύγουσα **εντός του έτους από την κοινοποίηση της ανωτέρω δικαστικής αποφάσεως**, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Κατόπιν των ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέα πράξη επιβολής προστίμου και, εν προκειμένω, την ένδικη, δεν υπέκυψε σε παραγραφή, απορριπτομένου κάθε αντίθετου ισχυρισμού της προσφεύγουσας.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97** *“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 την παράγραφο 9 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/1992 *“9. 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 περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015** (Α' 129), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: **«3) 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)** Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. **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)** Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. **δ)** Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν, ν'αποδείξει 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, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 ΣτΕ, εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ'ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις

εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «*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 φόρου*».

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, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου*».

Επειδή, 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. Σάκουλα 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.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως, αφού έλαβε υπόψη της, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από 12-01-2004 έκθεσης ελέγχου (εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/1992-εντολή ελέγχου/14-11-2003) του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Περ/κη Διεύθυνση Αττικής. Ειδικότερα, από την ως άνω έκθεση του ΣΔΟΕ, προκύπτει ότι:

- Η εκδότρια επιχείρηση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων είναι ουσιαστικά ανύπαρκτη, όπως ήταν και κατά τα χρονικά διαστήματα που φέρεται να έχουν εκδοθεί τα εν λόγω στοιχεία. Εμφανίζεται τυπικά ως υπαρκτή, στην πραγματικότητα όμως ουδέποτε λειτούργησε. Πέραν της επ'ονοματί της θεώρησης βιβλίων και στοιχείων, ουσιαστικά δεν είχε καμία απολύτως επιχειρηματική δραστηριότητα, αφού δεν βρέθηκε στην επαγγελματική της εγκατάσταση, ούτε αποπλήρωνε τις προς το Δημόσιο υποχρεώσεις της, οι οποίες απορρέουν από την έκδοση των φορολογικών της στοιχείων. Στην πραγματικότητα διακινήθηκαν μόνο τα φορολογικά στοιχεία με σκοπό η λήπτρια επιχείρηση, είτε να εκπέσει τον αναλογούντα ΦΠΑ από αυτόν που θα έπρεπε να καταβάλει, είτε να καλύψει με τα στοιχεία αυτά αγορές ή λήψη υπηρεσιών που πραγματοποίησε από τρίτα πρόσωπα, χωρίς να λάβει παραστατικά στοιχεία.
- Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που κατασχέθηκαν στην επιχείρηση της προσφεύγουσας από το ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, είναι πλαστά και εικονικά και εκδώθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Έχουν εκδοθεί από το ίδιο πρόσωπο, δηλαδή από τον του, ο οποίος διέθετε σφραγίδες με τίτλους επιχειρήσεων, προέβαινε σε παράνομη διάτρηση αυτών και εξέδιδε αυτά κατά περίπτωση. Στη διακίνηση δε αυτών, χρησιμοποιούσε και άλλα άτομα. Στην προσφεύγουσα επιχείρηση, σύμφωνα με τη μαρτυρική κατάθεση του, εμφανίστηκε και παρέδωσε τα φορολογικά στοιχεία, άτομο με το όνομα Στράτος.

Επειδή, εν προκειμένω η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων αποδεικνύεται πλήρως από την έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΕΡ/ΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΑΤΤΙΚΗΣ .

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το με αριθμ...../01-03-1999 ΤΠΥ, αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή για την αγορά μηχανήματος, η οποία αποδεικνύεται τόσο από φωτογραφικό υλικό, όσο και από τη διενέργεια πραγματογνωμοσύνης από μηχανικό, ενώ το αγορασθέν μηχάνημα υπάρχει ακόμη και είναι στη διάθεση του ελέγχου. Ωστόσο, το επικαλούμενο φορολογικό στοιχείο είναι τιμολόγιο για την παροχή υπηρεσίας και όχι για την αγορά μηχανήματος. Επιπλέον, από το στέλεχος που έχει στα χέρια του ο έλεγχος, προκύπτει ότι η παρεχόμενη υπηρεσία ήταν η *«κατασκευή σιδηράς αποθήκης μετά μεταλλικών βάσεων και αντιανεμίων χωρητικότητας 75 κυβικά μέτρα με υδραυλικό τροφοδότη για χρήση αλουμινίου».*

Επειδή, το προσκομιζόμενο φωτογραφικό υλικό απεικονίζει μια σιδηρά αποθήκη, ενώ η προσκομιζόμενη έκθεση πραγματογνωμοσύνης αναφέρεται σε μια σιδηρά αποθήκη, η οποία φέρεται ότι ανακατασκευάσθηκε το έτος 1999 και επαναλειτούργησε. Ωστόσο, το επίμαχο φορολογικό στοιχείο αναφέρεται σε κατασκευή και όχι ανακατασκευή σιδηράς αποθήκης και επομένως ο σχετικός ισχυρισμός δεν γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι πλημμελώς αιτιολογημένη, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, διότι επί της οικείας έκθεσης ελέγχου, αναπόσπαστο τμήμα της οποίας είναι και η από 12-01-2004 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής, αναγράφονται με σαφήνεια όλα τα στοιχεία και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά, με βάση τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, τα οποία καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου η πράξη περιέχει στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001). Κατόπιν των ανωτέρω, η προσβαλλόμενη πράξη κρίνεται βάσιμη και πλήρως αιτιολογημένη και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του

τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, υπό την έννοια ότι απέδειξε ότι η εκδότρια του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε, σύμφωνα με την νομολογία (ΣτΕ 1829/2016, 3341/2015 116/2013, 505/2012, κ.α.), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, το άρθρο 6 παρ.2 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για τα δικαιώματα του Ανθρώπου (Σύμβαση της Ρώμης) καθιερώνει το τεκμήριο αθωότητας για κάθε πρόσωπο που κατηγορείται για κάποιο αδίκημα. Με βάση το τεκμήριο αθωότητας, κανείς κατηγορούμενος για οποιοδήποτε αδίκημα δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ένοχος αν δεν αποδειχθεί νομίμως η ενοχή του.

Επειδή, το άρθρο 4 παρ.1 του 7ου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α. ορίζει ότι: *"Κανένας δεν μπορεί να διωχθεί ή καταδικασθεί **ποινικά** από τα δικαστήρια του ίδιου Κράτους , για μια παράβαση για την οποία ήδη αθωώθηκε ή καταδικάσθηκε με αμετάκλητη απόφαση σύμφωνα με το νόμο και την ποινική δικονομία του Κράτους αυτού."* Με τη διάταξη αυτή κατοχυρώνεται η αρχή "ne bis in idem", σύμφωνα με την οποία δεν επιτρέπεται να διώκεται ή να δικάζεται κανείς δύο φορές για τις ίδιες πράξεις, πραγματικά περιστατικά ή συμπεριφορά.

Οι παραπάνω κανόνες δικαίου είναι υπερεθνικής ισχύος και υπερτερούν των κανόνων του εσωτερικού δικαίου και ο εθνικός δικαστής υποχρεούται να τους εφαρμόζει κατά το σχηματισμό της δικανικής του κρίσης.

Επειδή, στη σύγχρονη νομική πρακτική είναι πολλές οι περιπτώσεις , όπως εν προκειμένω, που οι επιμέρους δικαιοδοσίες, διοικητική και ποινική αλληλεπιδρούν καθώς κάποιες φορολογικές παραβάσεις επισύρουν τόσο διοικητικές όσο και ποινικές κυρώσεις, θα πρέπει οι δύο παραπάνω κανόνες δικαίου να εφαρμόζονται και να καθορίζεται σαφώς ποιά είναι η δέσμευση του διοικητικού δικαστηρίου από την ήδη συναχθείσα κρίση του ποινικού δικαστηρίου.

Μέχρι πρότινος σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ.2 του Κ.Δ.Δ. μόνο οι αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων δέσμευαν με ισχύ δεδικασμένου το διοικητικό δικαστήριο ως προς την ενοχή του δράστη.

Με το άρθρο 17 του Ν.4446/2016 τροποποιήθηκε η παραπάνω διάταξη και σήμερα έχει ως εξής: *"Τα δικαστήρια δεσμεύονται με δύναμη δεδικασμένου από αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις ως προς την ενοχή του δράστη, από τις **αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις** καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μη γίνει κατηγορία βουλεύματα, εκτός αν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων του αδικήματος που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης για τη θεμελίωση της οποίας η ευθύνη είναι αντικειμενική. "*

Επεκτάθηκε δηλ. η δέσμευση αυτή και στις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και στα αμετάκλητα, αποφαινόμενα να μη γίνει κατηγορία, βουλεύματα και με τον τρόπο αυτό ο Έλληνας Νομοθέτης συμμορφώθηκε με σχετικές αποφάσεις του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου. Ωστόσο, σε κάθε περίπτωση πρέπει να πληρείται η αρνητική προϋπόθεση η απαλλαγή δηλ. από το ποινικό δικαστήριο **να μην στηρίζεται στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων του αδικήματος που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης.** Ο νομοθέτης δηλαδή κατατείνει στο ότι η διοικητική παράβαση είναι αυτοτελής και διακεκριμένη σε σχέση με την αντίστοιχη ποινική παράβαση που έχει διαφορετικές προϋποθέσεις, συνήθως πιο αυστηρές ιδίως ως προς την υποκειμενική υπόσταση του αδικήματος.

Συνεπώς, η νέα διάταξη βρίσκει πεδίο εφαρμογής μόνον εφόσον α) έχει εκδοθεί αμετάκλητο απαλλακτικό βούλευμα, οπότε θεωρείται ότι δεν υπάρχουν καν αποχρώσεις ενδείξεις ενοχής, αρκετές για να γίνει παραπομπή της υπόθεσης στο ποινικό ακροατήριο, λαμβανομένου υπόψη και του ότι το αρμόδιο όργανο της ποινικής δικαιοσύνης, κρίνει την ουσία της υπόθεσης, στο στάδιο αυτό, με βάση επίπεδο απόδειξης ανάλογο ή χαμηλότερο εκείνου στο οποίο στηρίζεται ο διοικητικός δικαστής, ή β) έχει εκδοθεί αμετάκλητη αθωωτική απόφαση **με βέβαιη και χωρίς αμφιβολίες** κρίση του ποινικού δικαστή για μη διάπραξη του αποδιδόμενου αδικήματος φοροδιαφυγής/ λαθρεμπορίας κλπ. Αντιθέτως δεν εφαρμόζεται εάν η αμετάκλητη αθωωτική απόφαση στηρίζεται σε αμφιβολίες του ποινικού δικαστηρίου, καθόσον αυτές συναρτώνται με το υψηλότερο επίπεδο απόδειξης της παράβασης, που διέπει την ποινική δίκη.

Συμπερασματικά, το εκ των υστέρων επιλαμβανόμενο διοικητικό δικαστήριο που κρίνει επί της διοικητικής παράβασης δεν δεσμεύεται από την οικεία αμετάκλητη απαλλακτική απόφαση (λόγω αμφιβολιών) του ποινικού δικαστηρίου, αλλά υποχρεούται να τη συνεκτιμήσει και δη, κατά τρόπο ειδικό (με ειδική αιτιολογία), ώστε εφόσον αποκλίνει από τις ουσιαστικές κρίσεις του ποινικού δικαστή, να μην καταλείπονται εύλογες αμφιβολίες ως προς το σεβασμό του τεκμηρίου αθωότητας. Στο πλαίσιο δε αυτό ο διοικητικός δικαστής μπορεί να στηριχθεί και στο διαφορετικό (χαμηλότερο) βαθμό/επίπεδο απόδειξης των παραβάσεων φοροδιαφυγής που ισχύει στη διοικητική δίκη σε σχέση με εκείνο που προσιδιάζει στην ποινική δίκη, για τα αντίστοιχα ποινικά αδικήματα (πλήρης, απόλυτη βεβαιότητα για τη διάπραξη του αδικήματος), ενόψει και του ότι στην ποινική δίκη υπάρχει κίνδυνος στέρησης της προσωπικής ελευθερίας, έντονη ηθική και κοινωνική αποδοκιμασία του δράστη και όχι απλώς περιουσιακών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ. σκέψη 8, Ολομ.1741/2015 σκέψη 14 και 2067/2011_επταμ. Σκέψη 13).

Εξάλλου το μέτρο αυτό απόδειξης των διοικητικών παραβάσεων φοροδιαφυγής άγει στην επίτευξη της κατάλληλης ισορροπίας μεταξύ των συγκρουόμενων θεμελιωδών δικαιωμάτων και αρχών, ήτοι, αφενός, των αρχών του κράτους δικαίου, της αναλογικότητας και του τεκμηρίου της αθωότητας και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και, γι' αυτό, έχει αντίστοιχο συνταγματικό υπόβαθρο. Ο χαμηλότερος δε βαθμός απόδειξης στη Διοικητική Δίκη έχει σημασία όχι μόνο για το τεκμήριο της αθωότητας, αλλά επίσης

για το ζήτημα του σεβασμού της αρχής της ισότητας των διαδικών ενόψει των διαφορών μεταξύ ποινικής και διοικητικής δίκης και ίδια ενόψει των κανόνων αποδείξεως που διέπουν τις δύο αυτές κατηγορίες δικών, εκ των οποίων συνάγεται ότι για τον ποινικό δικαστή η αθώωση του κατηγορουμένου είναι ευχερέστερη από την καταδίκη του, διότι στη δεύτερη περίπτωση απαιτείται πλήρης βεβαίωση του δικαστή για διάφορα στοιχεία της αντικειμενικής και υποκειμενικής υπόστασης του εγκλήματος.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, ένας εκ των πρώην ομορρύθμων μελών της προσφεύγουσας και ειδικότερα ο, αθώωθηκε πρόσφατα (05-12-2019) σε ποινικό δικαστήριο, όπου όμως δικαζόταν για το αδίκημα της μη καταβολής ληξιπρόθεσμων χρεών προς το Δημόσιο. Αιτιάται λοιπόν ότι σύμφωνα με τα παραπάνω η αθωωτική απόφαση δεσμεύει το Διοικητικό Δικαστήριο ως προς την κρίση του για την πλαστότητα και εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων. Ο λόγος αυτός της προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσιαστικά αβάσιμος, καθώς η αθώωση αφορά άλλο αδίκημα (αυτό της μη καταβολής ληξιπρόθεσμων χρεών προς το Δημόσιο) και όχι τη λήψη εικονικών στοιχείων και επιπροσθέτως και τα δύο πρώην μέλη της προσφεύγουσας έχουν καταδικαστεί αμετάκλητα για το αδίκημα της λήψης εικονικών, όπως προκύπτει από την υπ' αρ. 2127/2007 απόφαση του Αρείου Πάγου (Στ' Ποινικό Τμήμα).

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, *«κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο οριζόταν ότι : *«Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερη φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ...»*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο χρόνο: *«Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή*

λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.»

Επειδή, με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 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 πρόστιμα για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγорών 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 4, του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: "α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται. β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται".

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23, του Ν.4337/17-10-2015 ορίζεται ότι: "Η ισχύς του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις του".

Επειδή, κατά γενική αρχή του δικαίου της Ενώσεως, επιβάλλεται η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρότερης ποινής [ΔΕΚ, απόφ. της 11-3-2008, C-420/06, Jager, σκ.59, απόφ. της 8-3-2007, C-45/06, Campina, σκ.32, απόφ. της 3-5-2005, C-387/02, C-391/02 και C-403/02, Berlusconi κ.λπ., σκ. 67-69, ΣΤΕ 2556/2014 (7μ)] προκειμένου περί παραβάσεως για την οποία προβλέπονται διαδοχικά, από τον χρόνο διαπράξεώς της έως το χρόνο εκδίκασεως της υποθέσεως, περισσότερες κυρώσεις. Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης φορολογικής κύρωσης, η οποία συνιστά τόσο γενική αρχή του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΤΕ 2556/2014 επταμ. και 2957/2013 με παραπομπές στη σχετική νομολογία του ΔΕΚ), όσο και γενική αρχή του ημεδαπού δικαίου (ΣΤΕ 2408/2010, ΣΤΕ 3278/2007, ΣΤΕ 3821/2005, ΣΤΕ 4055/1998 κ.ά.), έχει την έννοια ότι ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένο διοικητικό αδίκημα δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετημάτων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το δευτεροβάθμιο δικαστήριο (βλ. ΣΤΕ 1240/2015, ΣΤΕ 4469/2014, ΣΤΕ 2556/2014 επταμ, πρβλ. ΣΤΕ 2957/2013). Συναφώς προς ταύτα γίνεται δεκτό ότι την αρχή αυτή υποχρεούται να εφαρμόζει ο εθνικός δικαστής, τόσο όταν πρόκειται για κύρωση που επιβάλλεται σε συμπεριφορά αντίθετη προς τις επιταγές της νομοθεσίας της Ενώσεως, όσο και όταν πρόκειται για κύρωση που επιβάλλεται κατά την άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας των κρατών μελών [ΣΤΕ 2556/2014 Σκέψη 7, ΣΤΕ 4469/2014 Σκέψη 4, ΣΤΕ 2031/2013 Σκέψη 3, ΣΤΕ 2957/2013 Σκέψη 11, ΣΤΕ (ΟΛΟΜ) ΣΤΕ 459/2013 Σκέψη 5, ΣΤΕ 4159/2009 Σκέψη 4, ΣΤΕ 4160/2009 Σκέψη 4, ΔΕφΑΘ

5263/2014 Σκέψη 5).πρβλ. ΔΕΚ απόφ.της 15-9-2005, C-464/02, Επιτροπή κατά Δανίας, σκ. 74, απόφ. της 21-3-2002, C-451/99, Cura Anlagen, σκ. 40-βλ. και ΣτΕ 4159-60/2009 επταμ, ΣτΕ 2556/2014 (7μ).] (Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. 291/2017 Πρόστιμα. Εικονικά φορολογικά στοιχεία. Εφαρμογή επιεικέστερης διάταξης).

Επειδή, σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις, επί λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. β΄ του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 40% της αξίας της συναλλαγής, η οποία είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη τόσο εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997, όσο και της διάταξης του άρθρου 55 του ν. 4174/2013. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015, σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 1-12-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση καθίσταται λιγότερη ευνοϊκή. Παρά ταύτα όμως, με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7, του ίδιου νόμου, προβλέπονται συγκεκριμένες κυρώσεις για τις παραβάσεις αυτές, των διατάξεων του Κ.Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#),) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του ν. 4337/2015 δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων. Συνεπώς, ορθώς επιβλήθηκε η σχετική με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 κύρωση, για την παράβαση λήψης εικονικών στοιχείων, ως ευνοϊκότερη.

Επειδή, όπως έγινε δεκτό από τη νομολογία, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διάταξης δεν έχει έδαφος εφαρμογής όταν η ευμενέστερη διάταξη συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού φορολογικού καθεστώτος ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη για τον πρόσφορο ή αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων υπό το προηγούμενο καθεστώς (ΣτΕ 1438/2018, ΣτΕ 2403/2016, ΣτΕ 459/2013, ΔεφΑΘ 4683/2017, Δεφ Πειρ. 683/2018).

Επειδή, από την αιτιολογική έκθεση του Ν.4337/2015 προκύπτει ότι η κατάργηση με το άρθρο 3 του νόμου αυτού των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013, οι οποίες προέβλεπαν την επιβολή προστίμου για παραβάσεις έκδοσης ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν οφείλεται στην αξιολόγηση από τον νομοθέτη με επιεική κριτήρια των παραβάσεων, ούτε στη μεταβολή της αντίληψης του όσον αφορά την αναγκαιότητα κολασμού αυτών, αλλά στην καθιέρωση ενός νέου κυρωτικού καθεστώτος, που υπαγορεύτηκε από τις εκτιμήσεις σχετικά με την αποτελεσματικότητα του συστήματος επιβολής ποινικών κυρώσεων, όπως αυτό διαμορφώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 66 (Εγκλήματα Φοροδιαφυγής) του Ν.4174/2013, καθώς αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου (Σημειώνεται ότι το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72). Άλλωστε δεν μπορεί να ενταχθεί η ένδικη παράβαση προεχόντως λόγω της απαγόρευσης αναδρομικής εφαρμογής των ποινικών διατάξεων. Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση, δεν τίθεται ζήτημα αντίθεσης με την εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής

εφαρμογής της ηπιότερης διάταξης. Επιπροσθέτως, τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015, του οποίου το καθεστώς είναι ευμενέστερο, τόσο σε σχέση με εκείνο του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, όσο και σε σχέση με εκείνο του άρθρου 55 παρ.2 του Ν.4174/2013.

Συνεπώς ορθά η φορολογική αρχή υιοθέτησε τη θέση αυτή και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./15-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... ΟΕ» με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Ως προς το πρόστιμο του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015

Υπ' αριθ./...../16-12-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/1999– 31/12/1999

Πρόστιμο περ. β' του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015 (72.906,82 X 40%)	29.162,72€
--	-------------------

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.