



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 24.01.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 177

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.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 60.787,30 €, λόγω λήψης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του – ΑΦΜ καθαρής αξίας 77.909,02 € πλέον Φ.Π.Α. 14.023,62 € και έκδοσης έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 74.059,22 € πλέον Φ.Π.Α. 13.330,66 €.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής και αφορά σε επανάληψη διαδικασίας βάσει της με αριθ. απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Κομοτηνής, με την οποία το δικαστήριο ακύρωσε την υπ' αρ. (αρχικώς εκδοθείσα) απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ και ανέπεμψε την υπόθεση στη φορολογική αρχή προκειμένου να τηρηθεί η απαιτούμενη από το νόμο διαδικασία για τη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης.

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

- 1) Εσφαλμένη εφαρμογή νόμου για την επιβολή του προστίμου. Η μόνη δυνατή νομική βάση για την επιβολή του προστίμου είναι το άρθρο 58^Α του ν. 4174/2013 και όχι το άρθρο 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015.
- 2) Εσφαλμένος τρόπος προσδιορισμού του προστίμου. Για κάθε μία παράβαση θα πρέπει να επιβάλλεται αυτοτελής πρόστιμο και όχι ένα συνολικό. Οι παραπάνω παραλείψεις καθιστούν αδύνατη την ταύτιση των ένδικων φορολογικών στοιχείων με αυτών της έκθεσης ελέγχου και την υπόθεση ανεπίδεκτη δικαστικής εκτίμησης.
- 3) Αναρμοδιότητα οργάνου που συνέταξε έκθεση ελέγχου Σ.Δ.Ο.Ε.. Η έκθεση δεν υπογράφεται από τον αρμόδιο Προϊστάμενο.
- 4) Παραγραφή. Μη τήρηση προθεσμιών άρθρου 28 Κ.Φ.Δ.. Μη ορθή επανάληψη διαδικασίας.

- 5) Παραβίαση τεκμήριου αθωότητας. Υφίσταται η με αριθμό αμετάκλητη αθωωτική απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Ροδόπης και η με αριθμό αμετάκλητη αθωωτική απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Θράκης.
- 6) Άκυρη η διενέργεια ελέγχου με βάση τα τιμολόγια και χωρίς την ύπαρξη των βιβλίων της εταιρείας.
- 7) Οι ένδικες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015 ορίζεται 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: ... **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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**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. **3.** Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**2.** Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση

ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

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

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) ότι η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012, 962/2012 ΣΤΕ 2695/1993).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στην από08.2019 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ αναφέρονται αναλυτικά και εμπειριστатωμένα οι παραβάσεις στις οποίες υπέπεσε η προσφεύγουσα, δη:

α) της λήψης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων

Αριθμός φορολογικού στοιχείου	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Πρόστιμο σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015
Τ.Π.	12.622,16 €	2.271,99 €	5.048,86 €
Τ.Π.	12.325,75 €	2.218,64 €	4.930,30 €
Τ.Π.	33.338,22 €	5.998,53 €	13.335,29 €
Τ.Π.	19.622,89 €	3.532,12 €	7.849,16 €
ΣΥΝΟΛΟ	77.909,02 €	14.021,28 €	31.163,61 €

έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του – ΑΦΜ και

β) της έκδοσης έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων

Αριθμός φορολογικού στοιχείου	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Πρόστιμο σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015
Τ.Π.-Δ.Α.	508,31 €	91,50 €	203,32 €
Τ.Π.-Δ.Α.	76,49 €	13,77 €	30,60 €
Τ.Π.-Δ.Α.	214,89 €	38,68 €	85,96 €
Τ.Π.-Δ.Α.	106,71 €	19,21 €	42,68 €
Τ.Π.	674,98 €	121,50 €	269,99 €
Τ.Π.-Δ.Α.	149,39 €	26,89 €	59,76 €
Τ.Π.-Δ.Α.	12.893,00 €	2.320,74 €	5.157,20 €
Τ.Π.-Δ.Α.	146,74 €	26,41 €	58,70 €
Τ.Π.-Δ.Α.	186,29 €	33,53 €	74,52 €
Τ.Π.-Δ.Α.	381,48 €	68,67 €	152,59 €
Τ.Π.-Δ.Α.	58.720,94 €	10.569,77 €	23.488,38 €
ΣΥΝΟΛΟ	74.059,22 €	13.330,67 €	29.623,69 €

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η αρμόδια φορολογική αρχή κατόπιν της ακύρωσης της υπ' αριθ. απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ βάσει της με αριθ. απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Κομοτηνής, ορθώς προέβη στον καταλογισμό παραβάσεων έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ ερειδόμενο στα ευρήματα του Σ.Δ.Ο.Ε., σύμφωνα με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015, επιβάλλοντας πρόστιμο ανερχόμενο σε ποσοστό 40% της συνολικής αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως αναλυτικώς διατυπώνονται στην από08.2019 έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής, βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη).

Ως προς τον τρίτο, τέταρτο και έκτο ισχυρισμό της προσφεύουσας

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, 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, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- η με αριθ. απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Κομοτηνής, βάσει της οποίας διενεργήθηκε η επανάληψη διαδικασίας και η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, επιδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ την .../03/2019, ως προκύπτει από την αναγραφόμενη ημερομηνία στο φωτοαντίγραφο της ανωτέρω απόφασης,

- σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις η Διοίκηση όφειλε να διενεργήσει επανάληψη διαδικασίας, να εκδώσει εκ νέου και να κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα μέσα σε ένα έτος, ήτοι έως τις .../03/2020 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994, αφού τηρήσει την προβλεπόμενη από το άρθρο 36 παρ. 3,4 και 5 του Π.Δ. 186/1992 διαδικασία της κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων,

- η προσβαλλόμενη πράξη, δη η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, εκδόθηκε στις08.2019 και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις09.2019, ήτοι εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 6 του Ν.Δ. 2238/1994 προθεσμίας.

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

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της αρχικής πράξης (υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου

Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994) το έτος 1998 καθόσον το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1994 παραγραφόταν στις 31/12/2000.

Κατά συνέπεια, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. 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. **2.** Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. ...»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. κοινοποίησε στις ...-07-2019 το με αριθμ. .../2019 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 καθώς και την πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμων Κ.Β.Σ. επί των οποίων η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις της. Στη συνέχεια, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 Ν. 4174/2013, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη τήρησης των προθεσμιών του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: «Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο αρμόδιος Επιθεωρητής, στις περιπτώσεις που υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες ότι στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα οποιουδήποτε άλλου υπόχρεου αποκρύπτονται βιβλία, έγγραφα, εμπορεύματα ή άλλα στοιχεία, τα οποία ασκούν επιρροή στον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, μπορεί, με έγγραφο του να ζητήσει από τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών και αν δεν υπάρχει αυτός από τον Ειρηνοδίκη της περιφέρειας, που υπάγεται η επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή το κατάστημα άλλου υπόχρεου, τη

συνδρομή ανακριτικού υπαλλήλου για την έρευνα προς ανεύρεση των βιβλίων ή εγγράφων ή εμπορευμάτων ή άλλων στοιχείων, με τη σύμπραξη φοροτεχνικών υπαλλήλων, που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή τον αρμόδιο Επιθεωρητή. Η έρευνα ενεργείται σε οποιαδήποτε για τον υπόχρεο εργάσιμη ώρα. Τα βιβλία, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που βρίσκονται, κατάσχονται και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα φυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Για την έρευνα και την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση, η οποία υπογράφεται από αυτούς που ενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια του ελέγχου εταίρο ή μέλος ή συγγενικό προς τους ανωτέρω πρόσωπο ή πρόσωπο που μετέχει στη διοίκηση ή διαχείριση ή υπάλληλο ή λογιστή της επιχείρησης. Αντίγραφο της έκθεσης παραδίδει στον υπόχρεο ή στον παριστάμενο, κατά τις διακρίσεις του προηγούμενου εδαφίου, πρόσωπο. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω να υπογράψουν, εφαρμόζονται οι σχετικές με τις κοινοποιήσεις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Ο ελεγχόμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων, με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν, με την προϋπόθεση ότι στην έκθεση ελέγχου, που επισυνάπτεται στην απόφαση επιβολής προστίμου σε βάρος του τρίτου, επισυνάπτεται αντίγραφο της σχετικής έκθεσης κατάσχεσης ή απόσπασμα αυτής.»

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

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

α) Δύο αρμόδιοι φοροτεχνικοί υπάλληλοι της οικείας φορολογικής αρχής, εφοδιασμένοι με δύο εντολές του Προϊσταμένου αυτής (μία για την παράδοση των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. και μία για την εκ νέου διενέργεια κατάσχεσης αυτών), θα μεταβαίνουν στην έδρα του επιτηδευματία. Εκεί θα συντάσσουν έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. προς αυτόν (στην περίπτωση επιτηδευματία νομικού προσώπου προς το νόμιμο εκπρόσωπό του), ο οποίος και θα υπογράψει την έκθεση. Στην περίπτωση απουσίας ή μη ανεύρεσης του επιτηδευματία ή του νόμιμου εκπροσώπου του κατά περίπτωση (τούτο πρέπει να αναγράφεται στην έκθεση, διαφορετικά αυτή πάσχει από ακυρότητα) η έκθεση θα υπογράφεται από υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή

συνεταίρο κ.λπ. που θα βρεθεί στην έδρα του επιτηδευματία. Στη συνέχεια οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα συντάσσουν αμέσως έκθεση κατάσχεσης των ίδιων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (αναγράφοντας πανηγυρικά σ' αυτή τον τίτλο «Έκθεση Κατάσχεσης»), η οποία θα υπογράφεται από τους ίδιους και από τον επιτηδευματία ή το νόμιμο εκπρόσωπό του ή τον υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. κατά περίπτωση. Αντίγραφο αυτής θα επιδίδεται στο πρόσωπο που τη συνυπέγραψε και θα γίνεται μνεία αυτού στην έκθεση κατάσχεσης.

Σημειώνεται ότι εάν έχει αλλάξει η διεύθυνση της έδρας του επιτηδευματία και η νέα διεύθυνση αυτής έχει γνωστοποιηθεί εγγράφως στο δικαστήριο ή τη φορολογική αρχή, οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα μεταβαίνουν για τις παραπάνω ενέργειες στη νέα έδρα. Στην περίπτωση που η αλλαγή της έδρας δεν έχει γνωστοποιηθεί, τότε εγκύρως γίνονται οι επιδόσεις στην αρχική διεύθυνση που έχει δηλωθεί (σχετική παράγραφος 3 άρθρου 45 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας). Σ' αυτή την περίπτωση (όπως και στην περίπτωση που ο επιτηδευματίας, ο νόμιμος εκπρόσωπός του, ο υπάλληλος, ο διαχειριστής, ο συνεργάτης ή συνεταίρος κ.λπ. αρνείται να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση) οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα ενεργούν κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (περί θυροκόλλησης).

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

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

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

Επειδή, με την Απόφαση του ΣτΕ 2032/2012 (σκέψη 4), έγιναν δεκτά τα ακόλουθα: ως «κατάσχεση», δηλαδή ως αναγκαστική αφαίρεση από την επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία βιβλίων, εγγράφων ή άλλων εν γένει στοιχείων, από όπου «είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης», θα πρέπει να νοηθεί και αυτή των φωτοτυπικών αντιγράφων αυτών. Κι αυτό γιατί μεταξύ πρωτοτύπων και φωτοτυπικών αντιγράφων δεν διακρίνει ο νόμος (ούτε από το τελ. εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 36 συνάγεται το αντίθετο, αφού γίνεται λόγος για λήψη εκ μέρους του επιτηδευματία αντιγράφων ή φωτοτυπιών των «κατασχεθέντων»

βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων, είτε πρόκειται περί πρωτοτύπων είτε περί αντιγράφων) ούτε όμως υφίσταται διαφοροποίηση, εφ' όσον πάντως η επακολουθούσα καταλογιστική πράξη της φορολογικής αρχής (δύνатаι να) ερείδεται και επί των φωτοτυπικών αντιγράφων. Εξάλλου, η αντίθετη εκδοχή θα μπορούσε να οδηγήσει σε περιγραφή των προεκτεθεισών διατάξεων διαματαιώσεως του υπ' αυτών διωκομένου σκοπού της επαρκούς δηλώσεως (όπως απαιτείται για τη διασφάλιση των σχετικών δικαιωμάτων του υποχρέου) του νοήματος της συγκεκριμένης αφαίρεσας στοιχείων, ότι διενεργείται δηλαδή αναγκαστικά λόγω υπονοιών αποκρύψεως φορολογητέας ύλης, με τις εντεύθεν δυσμενείς για τον επιτηδευματία ενδεχόμενες συνέπειες (ΣΤΕ 2617-9/2008 7μ., 3004/2008).

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

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

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

Επειδή, το άρθρο 198 του Ν. 2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) ορίζει ότι: «1. Οι διοικητικές αρχές οφείλουν, με θετικές ενέργειες ή με αποχή από κάθε αντίθετη ενέργεια, να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των αποφάσεων οι οποίες εκδίδονται για διαφορές που άγονται προς επίλυση με άσκηση προσφυγής. 2. Η παράλειψη διοικητικής αρχής προς συμμόρφωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, έχει ως συνέπεια, για τον παραβάτη, εκτός από την κατ' άρθρο 259 του Ποινικού Κώδικα ποινική του δίωξη, και την προσωπική του ευθύνη προς αποζημίωση.»

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ζητείται η ακύρωση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ η οποία εδράζεται στην από .../08/2019 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ. Η ανωτέρω πράξη όπως προαναφέρθηκε εκδόθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής και αφορά σε επανάληψη διαδικασίας βάσει της με αριθ. απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Κομοτηνής, σύμφωνα με την οποία το δικαστήριο δέχθηκε την προσφυγή του Ελληνικού Δημοσίου κατά της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ακύρωσε την απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ και ανέπεμψε την υπόθεση στη φορολογική αρχή προκειμένου να τηρηθεί η απαιτούμενη από το νόμο διαδικασία για τη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης.

Επειδή, βάσει του ιστορικού της υπόθεσης προκύπτουν τα κάτωθι:

- με την απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επεβλήθησαν στην προσφεύγουσα πρόστιμα για λήψη και έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικού ποσού 149.033,54 €,
- με την απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Κομοτηνής έγινε δεκτή προσφυγή της προσφεύγουσας και ακυρώθηκε η προαναφερόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, με την αιτιολογία ότι δεν αποδείχτηκαν οι ένδικες παραβάσεις και η ως εκ τούτου εικονικότητα των παραπάνω στοιχείων για το λόγο ότι η φορολογική αρχή στηρίχθηκε μόνο σε χαρακτηριζόμενα ως εικονικά στοιχεία που κατασχέθηκαν σε τρίτη συναλλασσόμενη με την προσφεύγουσα επιχείρηση, χωρίς τη διενέργεια αντιπαραβολικού ελέγχου στα τηρούμενα από την ίδια βιβλία και στοιχεία,
- με την απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Κομοτηνής έγινε δεκτή η έφεση του Ελληνικού Δημοσίου εξαφανίστηκε η απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Κομοτηνής και ακολούθως αφού απορρίφθηκε ο λόγος της προσφυγής για τη μη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης, με την αιτιολογία ότι προβλήθηκε χωρίς έννομο συμφέρον απορρίφθηκε στο σύνολό της η ένδικη προσφυγή,
- με την απόφασή του, το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι η αφαίρεση των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής επιχείρησης του στα οποία στηρίχθηκε η Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ για την έκδοση της αρχικής υπ' αριθ. πράξης, έγινε με την απόδειξη παραλαβής (που συνέταξαν οι διενεργούντες τον έλεγχο υπάλληλοι του Σ.Δ.Ο.Ε. – Περιφερειακής Διεύθυνσης Ανατολικής

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

- Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας της επανάληψης διαδικασίας διότι η έκθεση κατάσχεσης δεν της επιδόθηκε απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος, καθόσον τα φορολογικά στοιχεία που κατασχέθηκαν, κατασχέθηκαν από τον με ΑΦΜ και όχι από την προσφεύγουσα.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί:

α) άκυρης διενέργειας ελέγχου με βάση τα τιμολόγια και χωρίς την ύπαρξη των βιβλίων της επιχείρησης και

β) αναρμοδιότητας υπογραφής της έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΝ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ – ΘΡΑΚΗΣ απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον πέμπτο και έβδομο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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

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

Εν προκειμένω ο νομοθέτης όρισε ρητώς και προσέβλεψε στα Δικαστήρια, ως μόνα αρμόδια τη κρίση περί των όρων της συνδρομής της αρχής «ne bis in idem» σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που πρέπει να εξεταστούν, συνισταμένη σε καθαρά δικαστική. Το δικονομικό περιεχόμενο της εν λόγω ρύθμισης και η ειδική αναφορά του ρυθμιστικού της πεδίου, ουδέν νομοθετικό κενό καταλείπουν το οποίο να 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 μη γίνει κατηγορία βουλεύματα δεν δεσμεύουν τη Διοίκηση στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 14 του ν. 998/1979, μετά τη θέση σε ισχύ της διάταξης του άρθρου 17 του ν. 4446/2016 (22.12.2016), με την οποία τροποποιήθηκε το άρθρο 5 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.»

Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής περί παραβίασης του τεκμηρίου αθωότητας, δεν ευσταθεί και απορρίπτεται, ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

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

Επειδή, ο προσφεύγων διά της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών και ως εκ τούτου ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του απορρίπτεται ως ατεκμηρίωτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994

Πρόστιμο	60.787,30 €
----------	-------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.