



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα: 13-03-2014

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 494

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210-9586156

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α' 107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

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

γ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

δ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).
στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κοινωνίας αστικού δικαίου «.....», ΑΦΜ, με έδρα το, κατά της υπ' αριθ. /2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

Την υπ' αριθ. /2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο συνολικού ποσού 27232,82€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2003 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων 2. Παρ. 1, 11, 12, 18 παρ. 1, 2, 3 & 9, 30 παρ. 1, 2, 3, περ. γ, 4, 7, 8, 9, του ΚΒΣ και 5, 9 και 19 παρ. 1, 2, 3, & 4 του ν. 2523/97 του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από & οικείες εκθέσεις ελέγχου.

4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

5. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Με την με αρ. πρωτ. /2014 ενδικοφανή προσφυγή που κατατέθηκε ενώπιον της Υπηρεσίας μας και στρέφεται κατά της υπ' αριθμ. πρωτ. /2013 Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. η ως άνω προσφεύγουσα αιτείται την ακύρωση των επιβληθέντων τεσσάρων προστίμων συνολικού ποσού 27.232,82 ευρώ, για τέσσερις παραβάσεις λήψης πλαστών και εικονικών στοιχείων.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της κοινωνίας αστικού δικαίου «.....», 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:

Επί του 1ου Λόγου

Επειδή στην υπό κρίση πράξη, διακεκριμένα αναφέρονται τα πρόστιμα ανά αυτοτελή παράβαση (ανά ληφθέν πλαστό & εικονικό στοιχείο) και εν συνεχεία αναφέρεται το σύνολο των καταλογισθέντων παραβάσεων διαχειριστικής περιόδου, και επειδή αυτός ο τρόπος έκδοσης των Α.Ε.Π. είναι απολύτως σύννομος και σύμφωνος με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 παρ. 10 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ.2 του Ν.2523/97 και την σχετική νομολογία (βλ Σ.τ.Ε. 297, 298, 299, 300/2003).

Επειδή η εν λόγω αιτίαση των προσφευγόντων είναι προδήλως αβάσιμη, προφανώς ερείδεται σε νομολογία η οποία αναφέρεται σε αξιολόγηση καταλογιστικών πράξεων που είχαν εκδοθεί πριν από το ν. 2523/1997. Η ανωτέρω νομολογία ωστόσο δεν ισχύει για τις καταλογιστικές πράξεις που εκδίδονται με εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997, αφού στις πράξεις που εκδίδονται με τις διατάξεις αυτές, δεν τίθεται θέμα επιμέτρησης ή διαφοροποίησης του επιβαλλόμενου προστίμου, όπως έχει ήδη κριθεί ad hoc από το ΣτΕ (2402/2010, 3768/2008).

Κατά συνέπεια των ανωτέρω ο συγκεκριμένος λόγος καθίσταται νόμω αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

Επί του 2ου Λόγου

Επειδή από τις συνταχθείσες από & από εκθέσεις ελέγχου της φορολογικής αρχής Δ.Ο.Υ. αντίστοιχα, οι οποίες αποτελούν και την αιτιολογία της διοικητικής πράξης προκύπτει πέραν πάσας αμφισβήτησης και κατ' εφαρμογή του άρθρου 19 του ν.2523/97 ότι το επίμαχο φορολογικό στοιχείο φερόμενου εκδότη «.....» **εκδόθηκε από εικονική επιχείρηση** καθόσον αφενός ο φερόμενος ως εκδότης του τιμολογίου δεν ήταν τον χρόνο έκδοσης επιτηδευματίας, και το επίμαχο τιμολόγιο είναι ΠΛΑΣΤΟ καθώς φέρει διάτρηση χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης.

Επειδή από τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 και 25 του ν.2523/97 που αντικατέστησαν και κατήργησαν τις διατάξεις του άρθ. 32 του ΚΒΣ, και ισχύουν σήμερα, συνάγεται ότι η επιβολή του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών δεν περιλαμβάνεται η υπαιτιότητα (δόλος ή αμέλεια) του φορολογουμένου που υπέπεσε στην παράβαση και σε βάρος του οποίου επιβάλλεται το πρόστιμο. Μόνο κατά την επιμέτρηση του προστίμου (εφόσον

προβλέπεται τέτοια διακριτική ευχέρεια, όπως λχ παραβάσεις άρθρου 4 ν.2523/97), μέσα στα περιθώρια που ορίζει ο νόμος, μπορεί η φορολογική αρχή να λάβει υπόψη τις συνθήκες υπό τις οποίες έχει διαπραχθεί η παράβαση, μεταξύ των οποίων, η έλλειψη ή ο βαθμός της υπαιτιότητας του παραβάτη (ΣτΕ 2266/95).

Συνεπώς, η διαπίστωση και μόνο από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό, αρκεί για να στοιχειοθετήσει παράβαση για τον φορολογούμενο, που δέχεται ή εκδίδει τέτοιο στοιχείο και το καταχωρεί στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 1295/99). Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 145 παρ. 1 ΚΔΔ, η φορολογική αρχή έχει το υποκειμενικό βάρος της απόδειξης και φέρει πλήρως τις συνέπειες της μη απόδειξης των γεγονότων στα οποία στηρίζονται οι ισχυρισμοί της. Προς τούτο σύμφωνα με την απόφαση του Σ.τ.Ε 116/2013 αρκεί, κατ' αρχήν, να 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 να 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 ο έλεγχος απέδειξε την φορολογική και συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας επιχείρησης, επειδή από τα υπόλοιπα αποδεικτικά στοιχεία του ελέγχου επιβεβαιώνεται το ανύπαρκτο της όλης συναλλαγής και συγκεκριμένα καθώς προκύπτει πλήρης αοριστία προσώπου πωλητή & κυρίως λόγω της μη ύπαρξης στοιχείου που να προκύπτει η τοποθέτηση του φερόμενου στο στοιχείο ως αγορασθέντος ανταλλακτικού (ΣΑΖΜΑΝ) σε φορτηγό αυτοκίνητο που εκμεταλλεύονταν η προσφεύγουσα, προκύπτει η πλήρης **αδυναμία απόδειξης του πραγματικού της συναλλαγής και της «καλής πίστης» της προσφεύγουσας. Συνεπώς, για τους λόγους αυτούς, απορρίπτουμε τον λόγο προσφυγής ως νόμω και ουσία αβάσιμο διότι η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει τίποτα από τα παραπάνω αναφερόμενα, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου.**

Επειδή, όπως παραπάνω ελέγχθη σύμφωνα με την απόφαση του Σ.τ.Ε 116/2013 αρκεί, κατ' αρχήν, να 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 να 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).

Σύμφωνα με τις εκθέσεις ελέγχου της φορολογικής αρχής και το συνημμένο στην έκθεση ελέγχου με αρ./2006 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. η επιχείρηση (η φερόμενη ως εκδότρια των τριών φορολογικών στοιχείων προς την προσφεύγουσα), μολονότι υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών και θεώρησε βιβλία και στοιχεία, διαπιστώθηκε ότι διέθετε μισθωμένο κατάστημα μόνον για το χρονικό διάστημα από 18-7-2001 μέχρι και 30-7-2002, έκτοτε δε εξαφανίστηκε, το δε κατάστημα μισθώθηκε σε άλλη επιχείρηση. Επιπλέον το ίχνος της θεώρησης των επίμαχων τιμολογίων καθώς και οι αριθμοί τους δεν συμπεριλαμβάνονταν στα ίχνη θεώρησης και στους αριθμούς θεώρησης στοιχείων που θεωρήθηκαν στην Δ.Ο.Υ. Εκ των ανωτέρω και βάσει των διατάξεων του άρθρου 19 του ν. 2523/97 αδιαμφισβήτητα προκύπτει ότι τα εν λόγω τιμολόγια είναι πλαστά, καθόσον έχουν διατηρηθεί χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης, δεδομένου ότι η φερόμενη ως εκδότρια επιχείρηση ουδέποτε θεώρησε τα επίμαχα τιμολόγια-δελτία αποστολής, τα οποία φέρουν ίχνος θεώρησης μη περιλαμβανόμενο στην καρτέλα θεώρησης. Τα εν λόγω στοιχεία και ειδικότερα: 1) το με αρ./2003 τιμολόγιου-δελτίου αποστολής καθαρής αξίας 3.521,64 ευρώ και ΦΠΑ 633,89 σχετικά με την πώληση μεταχειρισμένου σασμάν 2) το με αρ./2003 τιμολόγιου-δελτίου αποστολής καθαρής αξίας 3.932,53 ευρώ και αξία ΦΠΑ 707,85 ευρώ σχετικά με την πώληση 8 τεμαχίων καπάκια μηχανής και ενός τεμαχίου ηλεκτρόφρενου και γ) το με αρ./2003 τιμολόγιου-δελτίου αποστολής καθαρής αξίας 2.641,24 ευρώ και αξία ΦΠΑ 475,42 ευρώ, είναι και εικονικά δεδομένου ότι ο φερόμενος ως εκδότης είναι εξαφανισμένος χωρίς πραγματική εμπορική δραστηριότητα και δυνατότητα προμήθειας ή πώλησης παραγγελθέντων ειδών τον χρόνο έκδοσης των στοιχείων και συνεπώς συναλλακτικώς ανύπαρκτος, άρα εκ των προτέρων ακόπιστος (Σ.τ.Ε. 116/2013). Επιπλέον, όσον αφορά την απόδειξη του πραγματικού της

συναλλαγής και της «καλής πίστης» των προσφευγόντων, προκύπτει πλήρης αδυναμία απόδειξης από μέρους τους με απτά στοιχεία, διότι ο τρόπος και ο τόπος παραλαβής των εμπορευμάτων που επικαλείται η προσφεύγουσα (συνεννόηση με κάποιο πρόσωπο ονόματι «.....» και παραλαβή εμπορεύματος σε ένα χώρο στην οδό στην) είναι πλήρως ασαφείς και αόριστοι, ενώ κυρίως δεν προέκυψε κανένα φορολογικό στοιχείο από συνεργείο αυτοκινήτων που να αποδεικνύει ότι τα ανταλλακτικά αυτά τοποθετήθηκαν σε αυτοκίνητο της επιχείρησης.

Όσον αφορά στην επίκληση και προσκόμιση της με αρ./2014 ένορκης βεβαίωσης τρίτου προσώπου χωρίς να συνοδεύεται από λοιπά –απτά αποδεικτικά στοιχεία που στην προκείμενη να αποδεικνύουν το πραγματικό των επίμαχων συναλλαγών, (εκτιμώμενη ελεύθερα κατά το άρθρο 148 του Κωδ. Διοκ. δικονομίας και εφόσον άλλη διάταξη δεν απαγορεύει την χρήση της), δεν είναι ικανή από μόνη της να αποτελέσει πλήρη απόδειξη του πραγματικού των συναλλαγών όταν μάλιστα πληθώρα στοιχείων που προαναφέρθηκαν, οδηγούν ακριβώς στο αντίθετο συμπέρασμα.

Επειδή η ενόρκως βεβαιών δεν παραθέτει κανένα πρόσθετο αποδεικτικό στοιχείο των ισχυρισμών του προσφεύγοντος, αλλά αναφέρει τις ίδιες αοριστίες και ασάφειες με τα υπάρχοντα στοιχεία, συγκεκριμένα δεν προσδιορίζεται το συνεργείο τοποθέτησης των ανταλλακτικών αλλά αναφέρεται «σε γνωστό συνεργείο του κ.», δεν αναφέρεται κανένα στοιχείο των συναλλακτικών ή των υπαλλήλων τους με τους οποίους ήρθε σε επαφή «Εκεί ήταν μια κοπέλα ... και μετά ήρθε κάποιος υπεύθυνος..., τα έφερε κάποιος από την εταιρεία» .

Επειδή επιπλέον η ένορκη βεβαίωση αυτή, και για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, δεν δύναται να ληφθεί ως νέο στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 70 παρ. 5 του ΚΦΕ (ν.2238/94) *σε συνδυασμό με το άρθρο 4 § 2 & 3 ΠΟΛ 1209/6-9-2013 της Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων* και δεν μπορεί να εκτιμηθεί ως τέτοια.

Για τους λόγους αυτούς, πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος ο λόγος αυτός της προσφυγής διότι η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει τίποτα από τα παραπάνω αναφερόμενα, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επί του 4ου Λόγου

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 του ΚΒΣ « Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον κώδικα αυτόν γίνονται στην επαγγελματική εγκατάσταση του

επιτηδευματία ή στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., προκειμένου για βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας, μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής».

Επειδή ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. συνέταξε και κοινοποίησε την με αρ./2007 πρόσκληση ελέγχου για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων στην Δ.Ο.Υ. προς έλεγχο. **Επειδή** προσκομίστηκαν τα ζητηθέντα (πλην των αναφερομένων ως απολεσθέντων στην με Α.Π./2007 Υ.Δ. του προσφεύγοντα **Επειδή** όπως αναφέρεται στην με αρ./2012 Απόφαση του Α΄ Τριμελούς τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου «η φορολογική αρχή δεν υποχρεούνταν, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 του π.δ. 186/1992 όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο διενέργειας του ελέγχου(.....), να διενεργήσει τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της ανωτέρω κοινωνίας αστικού δικαίου στην έδρα επαγγελματικής εγκατάστασης της τελευταίας, διότι η προσφεύγουσα τηρούσε για τον έλεγχο των εργασιών της βιβλία και στοιχεία Β΄ κατηγορίας του ΚΒΣ. Λόγω δε της τήρησης βιβλίων και στοιχείων της κατηγορίας αυτής, φορολογική αρχή είχε εκ του νόμου την δυνατότητα να διενεργήσει τον έλεγχο αυτόν διαζευκτικά είτε στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης, είτε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. , κατόπιν έγγραφης πρόσκλησης του προϊσταμένου, χωρίς να τίθεται στην δεύτερη περίπτωση η πρόσθετη προϋπόθεση της αιτιολόγησης της δυσχέρειας του ελέγχου στην έδρα του επιτηδευματία».

Κατά συνέπεια των ανωτέρω ο συγκεκριμένος λόγος καθίσταται νόμω αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

Επί του 5ου Λόγου

Επειδή η από έκθεση ελέγχου συντάχθηκε για την θεραπεία της διαδικαστικής πλημμέλειας, που αποτέλεσε την αιτία της ακυρωτικής δικαστικής κρίσης της με αρ./2012 απόφασης Διοικητικού Πρωτοδικείου **Επειδή** ο έλεγχος που διατάσσεται για την επανέκδοση της διοικητικής πράξης σε αυτή την περίπτωση δεν συνεπάγεται «νέον έλεγχο» υπό την έννοια της επανάληψης της διενέργειας των ελεγκτικών διαπιστώσεων, αλλά μόνον την θεραπεία της διαδικαστικής πλημμέλειας και εν προκειμένω, της σύνταξης και κοινοποίησης κλήσης προς ακρόαση με σκοπό την λήψη των απόψεων της προσφεύγουσας και εν συνεχεία σύνταξη εκ νέου των διαπιστωθέντων παραβάσεων (αφού έχουν ληφθεί υπόψη οι απόψεις του διοικουμένου) κατά την συνταγματική επιταγή. Οι ελεγκτικές διαπιστώσεις, αναλυτικά και με πλήρη σαφήνεια, περιλαμβάνονται στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. η οποία δεν έπασχε από καμία πλημμέλεια, εν συνεχεία η Δ.Ο.Υ. συνέταξε την από έκθεση ελέγχου στην οποία μνημονεύει την συνταχθείσα κλήση

προς ακρόαση και ως προς τις διαπιστώσεις την από έκθεση της Δ.Ο.Υ. που ρητά αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της. **Επειδή** η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην με αρ./2013 κλήση προς ακρόαση που του κοινοποιήθηκε από την φορολογική αρχή την ο έλεγχος στην από έκθεση κατέληξε στις διαπιστωθείσες παραβάσεις της προσβαλλόμενης πράξης ΑΕΠ/2013. Στην προκείμενη, αιτιολογία της προσβαλλομένης πράξης νομίμως αποτελούν και οι δύο συνταχθείσες εκθέσεις από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., εν συνεχεία η από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κατά συνέπεια ο ανωτέρω λόγος είναι μη νόμιμος και αβάσιμος, καθόσον υφίσταται πλήρης και εμπεριστατωμένη αιτιολογία της προσβαλλομένης διοικητικής πράξης που περιλαμβάνεται και στις δύο συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου της φορολογικής αρχής στις οποίες πλήρως και χωρίς αμφισβήτηση περιλαμβάνονται όλα εκείνα τα στοιχεία τα οποία κατά τις αναφερόμενες σε αυτές κείμενες διατάξεις τα καθιστούν πλαστά και εικονικά κατά περίπτωση.

Επί του 6ου Λόγου

Επειδή η υποχρέωση της Διοίκησης για συμμόρφωση με το περιεχόμενο των δικαστικών αποφάσεων απορρέει από το άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος, το άρθρο 198 ΚΔΔ (ν.2717/1999) και το ν. 3068/2002. Πρόκειται για υποχρέωση της διοίκησης στενά συνδεδεμένη με την ουσιαστική ενέργεια του ακυρωτικού αποτελέσματος και τη συνακόλουθη δέσμευσης εξ αυτού της διοίκησης, η οποία συμμορφούμενη στη συνταγματική επιταγή, υποχρεώνεται περαιτέρω να προβεί στις απαραίτητες πράξεις ή παραλείψεις, που θα αποκαταστήσουν στην εμπειρική πραγματικότητα τη διαπλασθείσα νομική κατάσταση σύμφωνα προς το ακυρωτικό αποτέλεσμα. Συνεπώς κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων απαιτείται επιπλέον και θετική ενέργεια ή αποχή από ενέργεια της διοίκησης, η οποία να είναι σύμφωνη με το περιεχόμενο και εκτελεστική της ακυρωτικής απόφασης. Στα ανωτέρω πλαίσια της υποχρέωσης συμμόρφωσης της Διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις εμπίπτει η επανάληψη διαδικασίας σε εκτέλεση περιεχομένου δικαστικής απόφασης με την έκδοση νέου φύλλου ή πράξης (Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. 233/2013). Περαιτέρω, κατά νόμο, για την ίδια υπόθεση φορολογίας ένα και μόνο αρχικό φύλλο ελέγχου εκδίδεται, μετ' ακύρωση δε τούτου, πέραν της ασκήσεως ενδίκων μέσων κατά της οικείας δικαστικής απόφασης, δεν αποκλείεται η έκδοση και δεύτερου αρχικού φύλλου για την ίδια υπόθεση, η νομιμότητα όμως του τελευταίου τελεί υπό την προϋπόθεση της αμετακλήτου εξαφάνισέως του πρώτου (ΣτΕ 1646, 1647/1991).

Επιπλέον με βάση την ίδια γνωμοδότηση, η Διοίκηση, στο πλαίσιο της κατά τα ανωτέρω υποχρέωσής της προς συμμόρφωση στις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων,

υποχρεούται, δυνάμει της εφετειακής απόφασης υπέρ του Δημοσίου με την οποία αναβιώνει η αρχική πράξη (αρχικό φύλλο ελέγχου), να προβεί αμελλητί (άρθρο 74 του ΚΦΕ) σε επαναβεβαίωση της φορολογικής οφειλής με βάση το αρχικό φύλλο ελέγχου και επιπλέον σε διαγραφή της φορολογικής οφειλής που βεβαιώθηκε, μετά από την επανάληψη διαδικασίας, με τη νεότερη πράξη. Η ως άνω δε εφετειακή απόφαση κατισχύει τυχόν πρωτόδικης ή εφετειακής απόφασης που εκδόθηκε επί προσφυγής κατά της νεότερης πράξης, μετά από την επανάληψη της διαδικασίας, διότι η νομιμότητα του νεότερου φύλλου ελέγχου τελεί υπό την προϋπόθεση της αμετάκλητης εξαφάνισής του πρώτου.

***Επειδή** η Διοίκηση, στο πλαίσιο της υποχρέωσής της για συμμόρφωση προς τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων, οφείλει να προβαίνει αμελλητί στην εκτέλεσή τους, αλλά και ότι η νεότερη εκδοθείσα, κατόπιν επανάληψης διαδικασίας, πράξη της Διοίκησης είναι (τουλάχιστον μέχρι την αμετάκλητη κρίση για την εγκυρότητα της πρώτης πράξης) επίσης ισχυρή και εκτελεστή.*

Κατά συνέπεια των ανωτέρω ο συγκεκριμένος λόγος είναι νόμω αβάσιμος και δεν γίνεται δεκτός.

Επί του 7ου Λόγου

Επειδή σύμφωνα με την [παρ. 1 του άρθρου 84 του ΚΦΕ](#) 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, μετά τις νομοθετικές διατάξεις των άρθρων : [5§10 του Ν. 3296/2004](#), [11 του Ν. 3513/2006](#), [29 του Ν. 3697/2008](#), [10 του Ν. 3790/2009](#), [82 του Ν. 3842/2010](#), [12§7 του Ν. 3888/2010](#), [18§2 του Ν. 4002/2011](#) & με το [άρθρο Δεύτερο του ν.4098/2012](#) δόθηκε παράταση των προθεσμιών παραγραφής (31-12.. κατά περίπτωση) , ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών των χρήσεων 2000 έως 2006 έως 31-12-2013. Επειδή η προθεσμία κοινοποίησης φύλλου ελέγχου (και πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ που ακολουθούν ως προς την παραγραφή τις διατάξεις του ΚΦΕ άρθρο 9 παρ.5 του ν.2523/97).

Επειδή επιπλέον με την [παρ. 6 του άρθρου 84 του ΚΦΕ](#) 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 (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.

Επειδή η με αρ. με αρ./2012 απόφαση Διοικητικού Πρωτοδικείου κοινοποιήθηκε στην φορολογική αρχή την και η προσβαλλόμενη πράξη επιδόθηκε στην προσφεύγουσα την , δηλαδή πριν την παρέλευση έτους.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω ο συγκεκριμένος λόγος καθίσταται νόμω αβάσιμος.

Επί του 8ου Λόγου

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη Α.Ε.Π./2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. περιέχει ακριβώς τις ίδιες παραβάσεις με το ακυρωθέν για τυπικούς λόγους μέρος της με αρ./2007 Α.Ε.Π του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δηλαδή για το σύνολο των παραβάσεων για λήψη πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων με εξαίρεση την παράβαση με αρ. (μη διαφύλαξης ενός στελέχους φορτωτικών 50 φύλλων με αρίθμηση) αξίας 586€. Επομένως ο ανωτέρω λόγος λανθασμένα προβάλλεται με την παρούσα, δεδομένου ότι η εν λόγω παράβαση δεν περιλαμβάνεται στην προσβαλλόμενη με αρ./2013 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, καθόσον κρίθηκε ήδη με τη με αρ./2012 απόφαση Διοικητικού Πρωτοδικείου Από το διατακτικό της εν λόγω απόφασης προκύπτει ότι η εν λόγω παράβαση επικυρώθηκε με τη με αρ./2012 δικαστική απόφαση, με την οποία εν μέρει έγινε δεκτή η προσφυγή των προσφευγόντων, ενώ δεν διατάχθηκε για τη συγκεκριμένη παράβαση επανάληψη διαδικασίας.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω ο συγκεκριμένος λόγος καθίσταται νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επί του 9ου Λόγου

Η αρχή της αναλογικότητας, ήδη κατοχυρωμένη στο άρθρο 25 παρ. 1 Σ., επιτάσσει οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων να είναι μόνον οι αναγκαίοι και συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Όστε ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, να αντίκειται τότε μόνον στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή από τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (βλ. ΣτΕ 3474/2011 Ολομ, ΣτΕ 990/2004 Ολομ).

Με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/97 καθιερώνεται ο αντικειμενικός τρόπος

επιβολής των προστίμων επί παραβάσεων του ΚΒΣ. Όμως το ποσό του προστίμου που προσδιορίζεται μεν αντικειμενικά, διαφέρει, ωστόσο, στο ύψος σημαντικά, ανάλογα με το είδος της εκάστοτε παράβασης.

Ο ν. 2523/97, ως εκ τούτου, με την πρόβλεψη επιβολής κλιμακούμενου, ανάλογα με την κατά την εκτίμηση του νομοθέτη βαρύτητα καθεμιάς παράβασης, σταθερού ποσό ή κυμαινόμενου ανάλογα με το ύψος της συναλλαγής και το είδος της παράβασης (πχ εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη) κ, ενέχει καθ'αυτόν στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζει δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων (βλ. ΣτΕ 3474/2011 Ολομ., ΔΠρΘεσσαλ 159/2012).

Επειδή όπως ελέχθη, από τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 και 25 του ν.2523/97 που αντικατέστησαν και κατήργησαν τις διατάξεις του άρθρ. 32 του ΚΒΣ, συνάγεται ότι η επιβολή του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών δεν περιλαμβάνεται η υπαιτιότητα (δόλος ή αμέλεια) του φορολογουμένου που υπέπεσε στην παράβαση και σε βάρος του οποίου επιβάλλεται το πρόστιμο.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, απορριπτέος τυγχάνει ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί επιβολής δυσαναλόγως υπέρμετρου προστίμου από την φορολογική αρχή και ακολούθως του μη περιορισμού του από την υπηρεσία μας.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω:

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη των λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής στο σύνολό τους.

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

Πρόστιμο αρθ. ΑΕΠ./2013 : 27.232,00€ (είκοσι επτά χιλιάδες διακόσια τριάντα δύο ευρώ).

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

Θα συμπληρώσουμε σχετική περίπτωση

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Η Υπάλληλος του τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

Καλλιθέα/....../.....

.....

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, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).