



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Θεσσαλονίκη, 29/9/2017

Αριθμός απόφασης: 1981

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανή προσφυγή** της «..... του» με **Α.Φ.Μ.:** κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. 1) της με αριθ. ... -...../2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005, 2) της με αριθ. ... -...../2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006, 3) της με αριθ. ... -...../2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής

περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, του Προϊσταμένου και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παρακάτω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. : 1) με αριθ. ... -...../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005, 2) με αριθ. ... -...../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006, 3) με αριθ. ... -...../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, των οποίων ζητείται η ανάκληση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του - **Α.Φ.Μ.** , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό ... -...../2017 **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου** επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας **πρόστιμο 4.856,57€ για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2005 – 31/12/2005**, λόγω παράβασης των άρθρων 2 §1,12, 18 §2 του ΠΔ 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 7 του Ν. 4337/2015. Η παράβαση αφορά στην **λήψη τριών (3) εικονικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους** και συγκεκριμένα των με αριθ..... - .../2005, ... - .../2005 και ... - .../2005 Τιμολογίων - Δελτίων Αποστολής, καθαρής αξίας 3.800,00€, 4.225,44€ και 4.116,00€ αντίστοιχα, **συνολικής αξίας 12.141,44€, έκδοσης του, ΑΦΜ** . Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. με το με αρ. ΑΧΚ 8/1 - 31/3/2017.
2. Με την με αριθμό -/2017 **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου** επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας **πρόστιμο 6.382,40€ για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2006 – 31/12/2006**, λόγω παράβασης των άρθρων 2 §1,12, 18 §2 του ΠΔ 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 7 του Ν 4337/2015. Η παράβαση αφορά στην **λήψη τεσσάρων (4) εικονικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους** και συγκεκριμένα των με αριθ. -/2006, ... -/2006, ... - .../2006, ... - .../2006 Τιμολογίων Πώλησης καθαρής αξίας 3.570,00€, 4.336,00€, 3.200,00€ και 4.850,00€ αντίστοιχα, **συνολικής αξίας 15.956,00€,**

έκδοσης του, ΑΦΜ Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. με το με αρ. ΑΧΚ

3. Με την με αριθμό -/2017 **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου** επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας **πρόστιμο 21.216,80€ για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 – 31/12/2007**, λόγω παράβασης των άρθρων 2 §1,12, 18 §2 του ΠΔ 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 7 του Ν 4337/2015. Η παράβαση αφορά στην **λήψη δεκατριών (13) εικονικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους** και συγκεκριμένα του με αριθ. ... -/2007 Τιμολογίου Πώλησης καθαρής αξίας 4.950,00€, με αριθ.... -/2007 Τιμολογίου Πώλησης καθαρής αξίας 3.316,00€, με αριθ..... -2007 Τιμολογίου - Δελτίου Αποστολής καθαρής αξίας 3.750,00€, με αριθ.... -/2007 Τιμολογίου - Δελτίου Αποστολής καθαρής αξίας 3.580,00€, με αριθ.... -/2007 Τιμολογίου - Δελτίου Αποστολής καθαρής αξίας 3.780,00€, με αριθ.... -/2007 Τιμολογίου - Δελτίου Αποστολής καθαρής αξίας 3.316,00€, με αριθ..... -/2007 Τιμολογίου Πώλησης καθαρής αξίας 2.320,00€, με αριθ..... -/2007 Τιμολογίου Πώλησης καθαρής αξίας 3.316,00€, με αριθ.... -/2007 Τιμολογίου Πώλησης καθαρής αξίας 5.710,00€, με αριθ.... -/2007 Τιμολογίου Πώλησης καθαρής αξίας 3.960,00€, με αριθ.... -/2007 Τιμολογίου - Δελτίου Αποστολής καθαρής αξίας 5.100,00€, με αριθ.... -/2007 Τιμολογίου - Δελτίου Αποστολής καθαρής αξίας 5.536,00€, με αριθ.... -/2007 Τιμολογίου - Δελτίου Αποστολής καθαρής αξίας 4.408,00€, **συνολικής αξίας 53.042,00€ έκδοσης** . Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. με το με αρ. ΑΧΚ

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από/2017 Έκθεσης Ελέγχου **Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992** της Δ.Ο.Υ. , σε εκτέλεση της με αριθ. ... -/2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου, αποτέλεσε η από/2011 έκθεση ελέγχου **Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.**, η οποία αποστάλθηκε στην Δ.Ο.Υ. με το με αριθ. πρωτ. -/2011 έγγραφο, και από την οποία προκύπτει ότι **η προσφεύγουσα ήταν λήπτης είκοσι (20) εικονικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, εκδόσεως του του ... με Α.Φ.Μ.: για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1 - 31/12/2005, 1/1 - 31/12/2006, 1/1 - 31/12/2007 συνολικής καθαρής αξίας ποσού 81.139,44€.**

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την ακύρωση του συνόλου των προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. , προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. **Παραβίαση της υποχρέωσης συμμόρφωσης της Δ.Ο.Υ. προς το περιεχόμενο της**

με αριθ...../2016 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου

Με την με αριθ./2016 οριστική απόφασή του, το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο ακύρωσε τις εξής πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. : α) την με αριθ. ... - .../2012 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ ύψους 24.282,88€ για την χρήση 2005, β) την με αριθ. ... - .../2012 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ ύψους 31.912,00€ για την χρήση 2006 και γ) την με αριθ. ... - .../2012 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ ύψους 106.084,00€ για την χρήση 2007. Οι παραπάνω πράξεις αφορούσαν την λήψη και την καταχώρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων και εκδόθηκαν βάσει της από .../2012 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της ανωτέρω φορολογικής αρχής και αφορούν τις ίδιες συναλλαγές με αυτές που αναφέρονται στις προσβαλλόμενες δια της παρούσης ενδικοφανής προσφυγής οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

2. Παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 4 του 7ου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και του άρθρου 5 παρ. 2 του ΚΔΔ (παραβίαση αρχής ne bis in idem).

Με την με αριθ./2013 αμετάκλητη απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου , η προσφεύγουσα αθωώθηκε για την αποδοχή και την καταχώριση των αναφερομένων στις προσβαλλόμενες αποφάσεις φερομένων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων. Στο σκεπτικό της παραπάνω απόφασης αναφέρεται ρητά ότι: *«Όπως προέκυψε όμως η κατηγορουμένη δεν ασκούσε εν τοις πράγμασι την ως άνω εμπορική δραστηριότητα, αλλά ενώ η ως άνω ατομική επιχείρηση φορολογικά ήταν στο όνομά της, η κατηγορουμένη απασχολείτο σε αυτήν ως υπάλληλος γραφείου χωρίς να προβαίνει σε διαχειριστικές ενέργειες, η δε επιχείρηση ουσιαστικά ανήκει στον αδερφό της Τούτο προκύπτει από τις φορτωτικές που αναγνώστηκαν δημόσια στο ακροατήριο, οι οποίες φέρουν αφενός μεν σφραγίδα της ατομικής επιχείρησης γραφείου μεταφορών της κατηγορουμένης, αφετέρου δε σφραγίδα της ατομικής επιχείρησης «αυτοκινητιστή» του αδερφού της, στις οποίες αναγράφεται το αυτό νούμερο σταθερού τηλεφώνου, σε συνδυασμό με τους λογαριασμούς τηλεπικοινωνιακών τελών του ΟΤΕ που αφορούν το αυτό τηλεφωνικό νούμερο, εκδίδονται δε στο όνομα της συζύγου του, Ενόψει τούτου και ανεξάρτητα από την εικονικότητα ή μη των συναλλαγών, η κατηγορουμένη, η οποία μόνο τυπικά φερόταν να διατηρεί την ως άνω επιχείρηση, ουσιαστικά όμως ουδεμία διαχειριστική δραστηριότητα ασκούσε, παρά μόνο απασχολείτο σε αυτήν ως υπάλληλος γραφείου, πρέπει να κηρυχθεί αθώα». Με δεδομένο ότι η οικεία διαδικασία στα ποινικά δικαστήρια έχει ολοκληρωθεί με την ως άνω αμετάκλητη απόφαση, θα πρέπει να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες αποφάσεις του Προϊσταμένου , κατ' εφαρμογή της αρχής ne bis in idem.*

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 198 παρ. 1** του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Οι διοικητικές αρχές οφείλουν, με θετικές ενέργειες ή με αποχή από κάθε αντίθετη ενέργεια, να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των αποφάσεων οι οποίες για διαφορές που άγονται προς επίλυση με άσκηση προσφυγής».

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 50 παρ. 4 του Π.Δ. 18/1989** «Κωδικοποίηση διατάξεων νόμων για το Συμβούλιο της Επικρατείας» ορίζεται ότι: «Οι διοικητικές αρχές, σε εκτέλεση της υποχρέωσής τους κατά το άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος, πρέπει να συμμορφώνονται ανάλογα με κάθε περίπτωση, με θετική ενέργεια προς το περιεχόμενο της απόφασης του Συμβουλίου, ή να απέχουν από κάθε ενέργεια που είναι αντίθετη προς όσα κρίθηκαν από αυτό...».

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την **νομολογία (ΣτΕ 138/1998)** σε περίπτωση ακύρωσης πράξης, με απόφαση των διοικητικών δικαστηρίων για τυπικούς λόγους (Σ.Σ. για νομική πλημμέλεια) η φορολογική αρχή δεν κωλύεται να εκδώσει νέα πράξη για το ίδιο αντικείμενο, απαλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια για την οποία ακυρώθηκε η αρχική πράξη.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. **233/2013 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ** έχει κριθεί ότι: «...η υποχρέωση συμμόρφωσης της Διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις συνιστά θεμελιώδη πτυχή

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- ✓ Για την ίδια υπόθεση είχε συνταχθεί από την Δ.Ο.Υ. και η με α.α. - .../2012 έκθεση ελέγχου και εκδόθηκαν οι με αριθμό ..., ... και ... - .../2012 αποφάσεις του Προϊσταμένου της, με τις οποίες καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμα ύψους 24.282,88€, 31.912,00€ και 106.084,00€, αντίστοιχα, για παραβάσεις των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (λήψη και καταχώρηση διαφόρων εικονικών φορολογικών στοιχείων), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 2523/1997, για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1/2005 - 31/12/2005, 1/1/2006 - 31/12/2006 και 1/1/2007 - 31/12/2007.
- ✓ Δυνάμει της με αριθ. - .../2016 απόφασής του, το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο δέχτηκε την προσφυγή της του και ακύρωσε για τυπικούς λόγους τις ανωτέρω με αριθμό ..., ... και .. - .../2012 αποφάσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- ✓ Σε συμμόρφωση με την με αριθ./2016 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου , η οποία κοινοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ. την .../2016, η Δ.Ο.Υ. προέβη σε διαγραφή των αρχικών προστίμων και των οικείων ταμειακών βεβαιώσεων και ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής εξέδωσε την με αριθ. ... - .../2016 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για την διενέργεια επανάληψης της διαδικασίας με την έκδοση και κοινοποίηση νέων Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου (με αριθ. ... - .../2017, ... - .../2017, ... -...../2017 των χρήσεων 2005, 2006 και 2007 αντίστοιχα). Παράλληλα ασκήθηκε κατά της άνω απόφασης έφεση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1196 – 2/8/2013, η οποία έκανε δεκτή την με αριθμό 233/2013 γνωμοδότηση του ΝΣΚ.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της υποχρέωσης συμμόρφωσης της Δ.Ο.Υ. προς το περιεχόμενο της με αριθ./2016

απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως ουσιαστικά αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 5 παρ. 2 του Ν.2717/1999** (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ως αντικαταστάθηκε με το **άρθρο 17 του Ν.4446/2016** ορίζεται ότι: « *Η παράγραφος 2 του άρθρου 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας αντικαθίσταται ως εξής: 2. 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, σύμφωνα με το **άρθρο 12 παρ. 1 του Π.Δ. 189/1992** ορίζεται ότι: «*Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία... καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 189/1992** ορίζεται ότι: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου, από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει*».

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

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

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 νομικό 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 το **άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: « ... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 40 παρ. 3 και παρ.4 του Ν.3220/2004** ορίζεται ότι: «3. Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη.

4. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι το χρόνο δημοσίευσης του νόμου αυτού, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, εφαρμοζομένων των διατάξεων περί δικαστικού συμβιβασμού, όπου συντρέχει περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με την αρ. **429/2013 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους** που έγινε αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών με την Πολ. 1199 - 28/8/2014 έχει κριθεί ότι: « ... α. Κατά τη διάταξη του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, σε περίπτωση κατά την οποία αποδεικνύεται ότι το πρόσωπο (εικονική εταιρεία και γενικά εικονική επιχείρηση οποιασδήποτε μορφής ή φυσικό πρόσωπο), που φέρεται ως εκδότης ή λήπτης συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου είναι παντελώς αμέτοχο προς τη συναλλαγή στην

οποία αφορά το εν λόγω στοιχείο, με συνέπεια την εικονικότητα αυτού για τον πιο πάνω λόγο, τότε δεν επιβάλλονται σε βάρος του οι προβλεπόμενες από το νόμο διοικητικές και ποινικές κυρώσεις για την έκδοση ή τη λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, οι οποίες, αντιθέτως, επιβάλλονται σε βάρος των προσώπων που πράγματι ενεπλάκησαν στην εν λόγω συναλλαγή.

β. Κατά την ορθή έννοια της προαναφερόμενης διάταξης, ως «παντελώς αμέτοχο προς τη συναλλαγή πρόσωπο» δέον να νοηθεί όχι μόνον εκείνο που δεν προέβη αυτοπροσώπως στην έκδοση ή λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, αλλά και εκείνο που δεν συνήργησε ή δεν υποβοηθήσε καθ' οιονδήποτε τρόπο τον υποκρυπτόμενο παραβάτη στη διάπραξη της παράβασης. Επομένως, υπό την έννοια αυτή, δεν μπορεί, να θεωρηθεί πρόσωπο παντελώς αμέτοχο προς τη συναλλαγή ο φορολογούμενος, ο οποίος, έχοντας υποβάλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, παρέδωσε αυτά οικειοθελώς, προς ελεύθερα χρήση σε τρίτο πρόσωπο, διότι σε αυτή την περίπτωση διατηρεί έναντι της φορολογικής αρχής την ευθύνη για τις παραβάσεις που λαμβάνουν χώρα, με τη χρήση των στοιχείων αυτών, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμίχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία...

... Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 40 του ν. 3220/2004 ορίστηκε ρητά σε βάρος ποιου επιβάλλονται οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις σε περιπτώσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων με φερόμενους εκδότες εικονική επιχείρηση οποιοσδήποτε μορφής ή φυσικό πρόσωπο, τα οποία, εφόσον αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι εν λόγω επιβαρύνσεις επιβάλλονται αποκλειστικά και μόνο στον πραγματικό υπεύθυνο (υποκρυπτόμενο). Ειδικότερα, από τις εν λόγω διατάξεις προκύπτει, εξ αντιδιαστολής, ο κανόνας, ότι σε κάθε περίπτωση που τα εν λόγω πρόσωπα (εικονικά φερόμενα ως εκδότες των εικονικών στοιχείων) δεν αποδείξουν είτε ενώπιον της φορολογικής αρχής είτε ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων (σε περίπτωση ασκήσεως προσφυγής), ότι είναι παντελώς αμέτοχα στη συγκεκριμένη εικονική συναλλαγή, αυτά υπόκεινται στις κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις, ανεξάρτητα από τη συντρέχουσα παράλληλη ευθύνη του υποκρυπτόμενου προσώπου. Είναι προφανές, ότι ο νομοθέτης της εν λόγω διάταξης θέλησε την απαλλαγή του φερόμενου ως εκδότη (εικονικού προσώπου) και την αποκλειστική ευθύνη του υποκρυπτόμενου στις εξαιρετικές εκείνες περιπτώσεις, που ο εικονικό φερόμενος αποδεδειγμένα εξαπατήθηκε, εφαρμοζομένων και εν προκειμένω όσων αναπτύχθηκαν ανωτέρω υπό στοιχ. ΙΙΙΑΙβ',γ'. (πρβλ ΣτΕ 3623, 3624/2013, 2622/2013 (επταμ), ΣτΕ 3158/2007, ΝΣΚ 525/2012, contra (πλειοψ) ΣτΕ 584/2011).

... Ωστόσο, από την ερμηνεία αμφοτέρων των εν λόγω διατάξεων προκύπτει ότι, αν ο φαινόμενος επιτηδευματίας δεν αποδείξει την παντελή έλλειψη συμμετοχής του στη διάπραξη της παράβασης, υπό την έννοια που αναπτύχθηκε, τότε υφίσταται ευθύνη εις ολόκληρον τόσο του φαινομένου όσο και του υποκρυπτόμενου προσώπου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015** ορίζεται ότι: « Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:... 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. ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με την με την αριθ. 1986/2013 αμετάκλητη απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου , η προσφεύγουσα αθωώθηκε για την αποδοχή και την καταχώριση των αναφερομένων στις προσβαλλόμενες αποφάσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, λόγω του ότι ουσιαστικά ουδεμία διαχειριστική δραστηριότητα ασκούσε, παρά μόνο απασχολείτο σε αυτήν ως υπάλληλος γραφείου. Από την παραπάνω απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου **δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα λειτούργησε ως «παντελώς αμέτοχο προς την συναλλαγή πρόσωπο»** υπό την έννοια ότι όχι μόνον δεν προέβη αυτοπροσώπως στην λήψη των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων, αλλά και δεν συνήργησε ή δεν υποβοήθησε καθ' οιονδήποτε τρόπο τον υποκρυπτόμενο παραβάτη στην διάπραξη της παράβασης. Επομένως, δεν μπορεί η προσφεύγουσα να θεωρηθεί πρόσωπο παντελώς αμέτοχο προς την συναλλαγή, η οποία, έχοντας υποβάλει στην φορολογική αρχή δήλωση έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος και έχοντας θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, παρέδωσε αυτά οικειοθελώς, προς ελεύθερα χρήση σε τρίτο πρόσωπο. Κατά συνέπεια λαμβάνοντας υπόψη και όλα τα ανωτέρω εκτιθέμενα η προσφεύγουσα διατηρεί έναντι της φορολογικής αρχής την ευθύνη για τις παραβάσεις που έλαβαν χώρα, με τη χρήση των στοιχείων αυτών, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι δεν αναμίχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης των διατάξεων του άρθρου 4 του 7ου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και του άρθρου 5 παρ. 2 του ΚΔΔ (παραβίαση αρχής ne bis in idem) απορρίπτεται ως έωλος και αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. -ενδικοφανούς προσφυγής της «..... του» με **Α.Φ.Μ.** .

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2005 έως 31/12/2005

Η με αριθ...../2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.

	Ποσό
Πρόστιμο αρ.7 Ν.4337/2015	4.856,57€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2006 έως 31/12/2006

Η με αριθ...../2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.

	Ποσό
Πρόστιμο αρ.7 Ν.4337/2015	6.382,40€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2007 έως 31/12/2007

Η με αριθ...../2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.

	Ποσό
Πρόστιμο αρ.7 Ν.4337/2015	21.216,80€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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 με υποχρέωση.