



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα

02.10.2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

5386

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960ΕΞ 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017)

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 05-05-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....» ΑΦΜμε έδρα ΒΙ.ΠΕ. ΛΑΜΙΑΣ 4Β Τ.Κ 35100 κατά της υπ' αριθ./31.03.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης

βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ, για τη διαχειριστική χρήση από 1-1-1995 έως 31-12-1995 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./31.03.2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ, διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/1995, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **05-05-2017** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της «.....», 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' αρ./31.03.2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ, διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/199, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 293,47 € γιατί έλαβε αποδέχτηκε και έκανε χρήση καταχωρώντας στα βιβλία της ενά (1) εικονικό Φορολογικά στοιχεία (Τ.ΤΑΑ), από την επιχείρηση «..... Α.Φ.Μ.» συνολικής καθαρής αξίας 1000.000 **δρχ.** ή 2.934,70 € (πλέον ΦΠΑ 180.000. η 528,25 €), συνολικής αξίας 1.180.000 **δρχ.** π 3.462,75 € σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.7 Ν.4337/2015

Συνεπώς το πρόστιμο που επιβάλλεται είναι ίσο με ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας του ανωτέρω στοιχείου ήτοι : 1000.000 δρχ ή 2934,70 € X 10% = 293,47 € .

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στη συγκεκριμένη υπόθεση, με την/1999 απόφαση επιβολής προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας που εκδόθηκε μετά την με αριθμό φακέλου/97 έκθεση της ΥΠΕΔΑ ΑΘΗΝΠΝ επιβλήθηκε σε βάρος της εν λόγω επιχείρησης ενιαίο πρόστιμο, για τη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της, στη χρήση 1995, ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου (Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο) καθαρής αξίας 1.000.000 δρχ., ποσού 2.000.000 δρχ. ήτοι (1X1.000.000δρχ.X2Σ.Β.). Κατά της προαναφερθείσας πράξης

επιβολής προστίμου η εν λόγω επιχείρηση άσκησε ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Λαμίας προσφυγή, η οποία δεν έγινε δεκτή και απερρίφθη με την/2003 απόφαση αυτού με το σκεπτικό ότι νομίμως επιβλήθηκε σε βάρος της το συγκεκριμένο πρόστιμο.

Στη συνέχεια, κατά της απόφασης αυτής η ενδιαφερόμενη άσκησε, ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Λαμίας, έφεση, η οποία απερρίφθη με την/2004 απόφασή του, κρίνοντας το στοιχείο ως εικονικό.

Το Συμβούλιο της Επικρατείας, στο οποίο προσέφυγε η επιχείρηση με αίτηση αναίρεσης, ύστερα από την απορριπτική, επί της εφέσεώς της, απόφασης του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Λαμίας, με την/2011 απόφασή του έκρινε την ένδικη πράξη νομικά πλημμελή για το λόγο ότι, επιβλήθηκε ενιαίο πρόστιμο και για τη λήψη και για την καταχώρηση από την αιτούσα στα βιβλία της του ενδίκου εικονικού τιμολογίου. Παρέπεμψε δε την υπόθεση αυτή ξανά στο Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Λαμίας για νέα κρίση με το αιτιολογικό ότι το δευτεροβάθμιο αυτό δικαστήριο όφειλε να ελέγξει αυτεπαγγέλτως τη νομιμότητα υπό το πρίσμα και της διάταξης του άρθρου 40 παρ. 16 του ν. 3220/2004, ο οποίος δημοσιεύτηκε μετά την άσκηση της εφέσεως, αλλά πριν από τη συζήτηση αυτής και κατέλαβε την κρινόμενη υπόθεση εκκρεμή στο δευτεροβάθμιο δικαστήριο και ως εκ τούτου η εν λόγω διάταξη είναι εφαρμοστέα, εν προκειμένω, δυνάμει της παρ. 17 του άρθρου αυτού.

Το Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Λαμίας στην εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης αυτής, κρίνοντας ότι η ένδικη απόφαση επιβολής προστίμου του προϊσταμένου της ΔΟ.Υ. Λαμίας, με την οποία επιβάλλεται ενιαίο πρόστιμο, υπολαμβάνοντας ότι τιμωρούνται και οι δύο ως άνω αυτοτελείς παραβάσεις, είναι νομικά πλημμελής και για το λόγο αυτό ακυρωτέα, ενόψει των οριζομένων στο άρθρο 40 παρ. 16 του ν. 3220/2004, εξαφάνισε την/2003 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Λαμίας και ακύρωσε την/1999 απόφαση επιβολής προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας σύμφωνα με την/2015 απόφαση του

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας η με αριθμό/20-12- 2016 σχετική εντολή ελέγχου, επανάληψη διαδικασίας βάσει της προαναφερόμενης απόφασης του Διοικητικού πρωτοδικείου Λαμίας και του έγγραφου της Γενικής Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης Τμήμα Δ. Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

Κατά της ανωτέρω πράξης η προσφεύγουσα κατέθεσε την/05.05.2017 ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά την ακύρωση της, για τους εξής λόγους:

-ΑΚΥΡΟΤΗΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΑΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ

Η απόφαση 1281/2011 του Σ.τ.Ε. στο διατακτικό της αναγράφει

- ότι η έφεση γίνεται δεκτή και εξαφανίζει την/2003 απόφαση
- διατάσει την απόδοση στην εταιρεία μας του παραβόλου
- Ακυρώνει την αρχική επιβολή με αριθ./12-7-1999 ΑΕΠ του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Λαμίας
- Καταλογίζει σε βάρος του Ελληνικού Δημοσίου τα δικαστικά έξοδα.

-ΑΚΥΡΟΤΗΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΕΤΑΞΥ ΠΟΙΝΙΚΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΙΚΗΣ

Υπάρχει η με αριθμό/99 απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Λαμίας η οποία για αυτήν την υπόθεση αθώωσε χωρίς αμφιβολίες τον Δ.Σ. της εταιρείας Κ. Η απόφαση αυτή του Δικαστηρίου έγινε αμετάκλητη και επομένως δεσμεύει κάθε Δικαστήριο πολύ περισσότερο δεσμεύει και την Υπηρεσία σας η οποία δεν πρέπει να επιβάλλει κανένα πρόστιμο.

-Ο (εκδότης) ήταν πρόσωπο πραγματικά υπαρκτό.

- ΑΚΥΡΟΤΗΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΕΛΘΟΥΣΑ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Σύμφωνα με το αρθ.36 παρ.2γ Ν.4174/2013) 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.

Η έκδοση της αμετάκλητης απόφασης του ΣτΕ έχει αριθμό 1281/2011 και επομένως έχει παρέλθει η περίοδος του ενός έτους (έχει παρέλθει πενταετία) και επομένως η εκ νέου έκδοση ΑΕΠ είναι μη νόμιμη. Στην εν λόγω περίπτωση η έκδοση της αμετάκλητης απόφασης 1281/2011 του ΣτΕ έγινε την 5.04.2011 και επομένως έχει παρέλθει η περίοδος του ενός έτους και ως εκ τούτου η εκ νέου έκδοση ΑΕΠ είναι μη νόμιμη

Επειδή με το υπ' αριθ./16 έγγραφο η ΔΟΥ ΛΑΜΙΑΣ(Τμήμα Δικαστικό) ζήτησε από το Υπουργείο Οικονομικών (Διεύθυνση Ελέγχων) να τους γνωρίσει αν θα προβούν σε επανάληψη διαδικασίας επί προστίμου (ΑΕΠ)ΚΒΣ που ακυρώθηκε μετά από δικαστική απόφαση. Με το υπ'αριθμ. πρωτ/16-11-2016 απαντητικό έγγραφο της ζήτησε

να εκδοθεί καινούργια πράξη. Μετά τα παραπάνω εκδόθηκε από την ΔΟΥ ΛΑΜΙΑΣ η με αριθμό/20-12-2016 εντολή ελέγχου με αιτία ελέγχου επανάληψη διαδικασίας.

Επειδή σύμφωνα με το έγγραφο 1114813/780/0015/28.11.2007

..Εξάλλου, εφόσον υπάρχει δικαστική απόφαση που ακυρώνει την πράξη προστίμου λόγω νομικής πλημμέλειας, είναι δυνατή η επανάληψη της διαδικασίας απαλλαγμένη από τη νομική πλημμέλεια, χωρίς να τίθεται περιορισμός ως προς το πλήθος των επαναλήψεων που τυχόν διενεργηθούν.

Τέλος, σε περίπτωση που έχει γίνει διακοπή εργασιών ατομικής επιχείρησης η διαδικασία θα πραγματοποιηθεί στην κατοικία του φορολογούμενου - πρώην επιτηδευματία ή στην τελευταία έδρα της επιχείρησης (τελευταία γνωστή διεύθυνση έδρας) εφόσον δεν είναι γνωστή η διεύθυνση κατοικίας, και σε περίπτωση που παραστεί ανάγκη θα ακολουθηθεί η διαδικασία περί θυροκόλλησης που αναφέρεται στην ανωτέρω εγκύκλιο.

Επειδή σύμφωνα με το έγγραφο 1090346/591/0015/4.10.2007

1. Ενόψει των προαναφερομένων, μέχρις ότου εκδοθεί η απόφαση της Ολομέλειας του Σ.Τ.Ε., άποψη της Διοίκησης είναι οι ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου μας να εξακολουθήσουν να εφαρμόζουν τις ήδη ακολουθούμενες διαδικασίες ως προς την έκδοση και κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων (αρχικών) στους φορολογούμενους.

2. Όσον αφορά δε τις εκδιδόμενες και κοινοποιούμενες καταλογιστικές πράξεις που ακυρώνονται από τα διοικητικά δικαστήρια ως νομικά πλημμελείς, λόγω μη τήρησης του τύπου της προηγούμενης κλήτευσης, σαφώς πρέπει να ακολουθήσει η έκδοση νέων καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από το τυπικό ελάττωμα, σε συμμόρφωση με τις δικαστικές αποφάσεις (να καλείται δηλαδή ο φορολογούμενος σε ακρόαση για να παραθέσει τις απόψεις του, εφόσον αυτό ορίζεται με τη δικαστική απόφαση), με παράλληλη δυνατότητα άσκησης έφεσης.

Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάλληλοι δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου σε ορισμένο τόπο και δη στην επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία, αφαιρούν από αυτήν βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει στοιχεία, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής, η τήρηση της διαγραφόμενης στις διατάξεις αυτές διαδικασίας κατασχέσεως, ήτοι απαιτείται να συντάσσεται επί τόπου από τους ελεγκτές σχετική έκθεση κατασχέσεως και να υπογράφεται από τους τελευταίους και

από τον επιτηδευματία, στον οποίο θα πρέπει να επιδίδεται αντίγραφο της εν λόγω εκθέσεως. Περαιτέρω, τήρηση της κατά τα ανωτέρω διαδικασίας (ήτοι κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του υποχρέου, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου, και σύνταξη της οικείας εκθέσεως κατασχέσεως) απαιτείται εκ νέου στην περίπτωση που η προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη της φορολογικής αρχής αντικατασταθεί από την ίδια τη φορολογική αρχή ως νομικώς πλημμελής, για το λόγο ακριβώς ότι δεν είχε συνταχθεί νόμιμη έκθεση κατασχέσεως. Αριθμός/2010

Επειδή σύμφωνα με την αριθ. 319/2003 γνωμοδότηση του Ν Σ Κ (Τμήμα Β") Συνεδρίαση της 26-6-2003

Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτουν τα εξής:

Για να τύχει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 24 παρ.4 Ν.2523/97, η οποία προβλέπει ευμενέστερη φορολογική μεταχείριση σε περίπτωση διαπράξεως φορολογικών παραβάσεων, πρέπει ο ενδιαφερόμενος να υποβάλει σχετική αίτηση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., με την οποία θα ζητεί τη διοικητική επίλυση της φορολογικής διαφοράς, σύμφωνα με τη διαδικασία του Ν.Δ. 4600/66.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δεν έχει τη δυνατότητα οίκοθεν να εφαρμόσει την εν λόγω διάταξη.

Εάν ο ενδιαφερόμενος δεν υποβάλει αίτηση ή την υποβάλει εκπρόθεσμα, τότε δεν μπορεί να επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς και η υπόθεση θα κριθεί με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης (ΣτΕ 100/2003, Γνωμ. ΝΣΚ 464/2001).

Κατά τα, διδόμενα στο ερώτημα πραγματικά περιστατικά η φορολογούμενη εταιρεία δεν υπέβαλε αίτηση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και επέλεξε την συνέχιση της δίκης και την έκδοση αποφάσεως από το διοικητικό δικαστήριο επί της ασκηθείσης προσφυγής της. Κατά συνέπεια ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ μετά την ακύρωση αīs νομικώς πλημμελούς της αποφάσεως του, κατά την επανάληψη της διαδικασίας στη νέα απόφαση του επιβολής προστίμου δεν θα εφαρμόσει τη διάταξη του, άρθρου 24 Ν.2523/97, η οποία προβλέπει ευμενέστερη φορολογική μεταχείριση, ü. Ζήτημα γεννάται όμως εν προκειμένω εάν κατά την επανάληψη της διαδικασίας ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δεσμεύεται με τη νέα απόφαση του να επιβάλει το ίδιο ποσόν προστίμου που είχε καταλογιστεί με την ακυρωθείσα πρώτη απόφαση του (29.411,76 Ευρώ) λόγω νομικής πλημμελείας (επιβολή ενιαίου προστίμου για δυο διαφορετικές παραβάσεις) ή δεν υφίσταται πλέον καμμία δέσμευση και μπορεί κατά την ελεύθερη κρίση του να καταλογίσει νέο ποσόν προστίμου, διαφορετικό από εκείνο της

προηγούμενης αποφάσεως του, πάντως όμως σύμφωνα με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης.

Γίνεται δεκτόν ότι η τελεσιδίκως ακυρωθείσα καταλογιστική πράξη θεωρείται έκτοτε ως ανίσχυρη, ως εξ υπαρχής ουδέποτε εκδοθείσα, μη υφιστάμενη πλέον στον νομικό κόσμο και συνεπώς ουδεμία έχουσα έννομη συνέπεια μεταξύ των διαδίκων (ΣΤΕ 4637/95, 3739/88, 1660/80, Γνωμ. ΝΣΚ 405/78, 167/93).

Επίσης ότι η φορολογική αρχή, πέραν από την άσκηση των κατά νόμον ενδίκων μέσων, μπορεί να εκδόσει νέα πράξη απηλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια, για την οποία ακυρώθηκε η αρχική, (ΣΤΕ 5133/95, 4007/83, 3561, 2685, 1258/82, 52/82 Γνωμ. ΝΣΚ 274/2000, 464/2001).

Στη συγκεκριμένη περίπτωση του Ερωτήματος η νέα αυτή πράξη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μπορεί να έχει ίδιο περιεχόμενο με την προηγούμενη (εν προκειμένω καταλογισμό ίδιου ποσού προστίμου), μπορεί όμως να έχει και διαφορετικό, αφού η υπόθεση θα κριθεί πλέον εξ* υπαρχής δεδομένου ότι οι τελεσιδίκως ακυρωθείσες καταλογιστικές πράξεις λόγω νομικής πλημμελείας, θεωρούνται ως ουδέποτε εκδοθείσες.

Κατόπιν τούτου κατά την επανάληψη της διαδικασίας, στη νέα απόφαση του ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. θα επιβάλει ποσόν προστίμου κατά την ελεύθερη κρίση του, χωρίς να δεσμεύεται από το ύψος των προστίμων των ακυρωθεισών προηγούμενων αποφάσεων του.

Ιϋ. Ενόψει των προεκτεθέντων στο ανωτέρω υποβληθέν από την υπηρεσία ερώτημα, το ΝΣΚ (Β Τμήμα) γνωμοδότησε τα ακόλουθα:

Κατά την επανάληψη της διαδικασίας, μετά την ακύρωση ως νομικώς πλημμελών των εκδοθεισών αποφάσεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. στη νέα απόφασή του θα καταλογίσει ποσόν προστίμου κατά την ελεύθερη κρίση του, μη δεσμευόμενος από τα ποσά των προστίμων των προηγούμενων ακυρωθεισών αποφάσεων του, σύμφωνα όμως με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της προκειμένης παράβασης.

Επειδή σύμφωνα και με την νομολογία των δικαστηρίων το διοικητικό δικαστήριο δεν δεσμεύεται από τυχόν προηγηθείσα αθωωτική απόφαση αλλά υποχρεώνεται απλά να συνεκτιμηθεί. (σχετ. αποφάσεις ΣΤΕ 2168/2003, ΣΤΕ Ολ. 1741/2015).

Επειδή η υπ' αριθμ. **2563/1994** απόφαση του ΣΤΕ έχει κρίνει ότι:

«Το διοικητικό δικαστήριο, όταν κρίνει επί της διοικητικής παραβάσεως, δεν δεσμεύεται από τυχόν προηγηθείσα αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, του νόμου δε μή

διακρίνοντος, ανεξαρτήτως εάν η αθώωση έλαβε χώρα λόγω διαγνώσεως από το ποινικό δικαστήριο της ανυπαρξίας των στοιχειοθετούντων την αντικειμενική υπόσταση του αντίστοιχου ποινικού αδικήματος πραγματικών περιστατικών ή για άλλους λόγους. Υποχρεούται όμως το διοικητικό δικαστήριο να συνεκτιμήσει την, κατά τα' ανωτέρω, αθωωτική απόφαση κατά τη διαμόρφωση της κρίσεώς του».

Είναι επομένως αυταπόδεικτο ότι η απόφαση του 4873/99 απόφασης του Α' Μονομελούς Πλημμελειοδικείου ΛΑΜΙΑΣ δεν δεσμεύει το Διοικητικό Δικαστήριο.

Επειδή σύμφωνα με αρθ.84 παρ.6 ν.2238/94 προβλέπεται 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 (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή η απόφαση 134/2015 του Διοικητικού Πρωτοδικείου Λαμίας κοινοποιήθηκε στην αρμόδια φορολογική Αρχή στις **13.06.2016** ορθώς η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις **31.03.2017**

Επειδή σύμφωνα με αρθ.66 παρ.7 ν.4174/2013 προβλέπεται ότι:

Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.

Επειδή ως αναλυτικά αναφέρεται στην από 31-03-2017 Εκθεση Ελέγχου της ΔΟΥ ΛΑΜΙΑΣ

α) οείναι ανύπαρκτο πρόσωπο αφού το δελτίο αστυνομικής ταυτότητας (I -) που χρησιμοποιήθηκε κατά την έναρξη εργασιών της επιχείρησης , Εμπορία ελαστικών - λιπαντικών Α ειδών αυτοκινήτου, - Καλογρέζα, Α.Φ.Μ. είναι πλαστό,

β) το πρόσωπο που χρησιμοποίησε το δελτίο αστυνομικής ταυτότητας (Ξ -) στις 3.9.93 και έκανε έναρξη εργασιών της επιχείρησης , ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΑΙ

ΕΡΓΑΣΙΑΙ,- ΧΑΛΑΝΔΡΙ, Α.Φ.Μ.είναι διαφορετικό από τον προηγούμενο νόμιμο κάτοχό του,

γ) τα στελέχη δελτίων αποστολής - τιμολογίων, οι περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και η σφραγίδα του, το στέλεχος Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, το στέλεχος Δελτίων Αποστολής τουκαι το στέλεχος δελτίων αποστολής - τιμολογίων τουβρέθηκαν στην κατοχή του,

ε) η μη υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. από τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις, Εμπορία ελαστικών - λιπαντικών Α ειδών αυτοκινήτου,- Καλογρέζα, Α.Φ.Μ.,, ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΑΙ,- ΧΑΛΑΝΔΡΙ, Α.Φ.Μ.και, Βιοτεχνία ετοιμών ενδυμάτων,- Ν. Ηράκλειο, Α.Φ.Μ.,

στ) την ύπαρξη της ίδιας μονογραφής, στα στελέχη αλλά και στα πρωτότυπα των φορολογικών στοιχείων, των τριών ελεγχόμενων επιχειρήσεων άλλοτε σαν πιστοποίηση εξόφλησης των χρημάτων που αναφέρουν τα φορολογικά στοιχεία, άλλοτε σαν πιστοποίηση της παράδοσης των εμπορευμάτων και άλλοτε σαν πιστοποίηση της παραλαβής των εμπορευμάτων

ζ) ο λανθασμένος υπολογισμός του αναλογούντος Φ.Π.Α. στις καθαρές αξίες αρκετών τιμολογίων, αφού τους μεν εκδότες δεν τους ενδιέφερε το ποσό του Φ.Π.Α.

που θα εισέπρατταν και που είχαν υποχρέωση να αποδώσουν στο Δημόσιο, τους δε λήπτες το μόνο που τους ενδιέφερε ήταν η λήψη φορολογικών στοιχείων για κάλυψη τυχόν συναλλαγών τους με άλλα πρόσωπα, η αύξηση των δαπανών τους και η ύπαρξη Φ.Π.Α. εισροών τους για συμψηφισμό με τον Φ.Π.Α. εκροών τους για να αποδώσουν μειωμένο ποσό στο Δημόσιο, οδηγούν στη διαπίστωση ότι τα φορολογικά στοιχεία των ελεγχόμενων επιχειρήσεων εκδίδοντο και παραδίδοντο από το ίδιο πρόσωπο, τον κ., είναι εικονικά και πρόκειται για φορολογικά στοιχεία ευκαιρίας που εξητούντο από τις λήπτριες επιχειρήσεις για να καλύψουν πιθανές συναλλαγές τους με άλλες επιχειρήσεις που ή δεν είχαν την δυνατότητα έκδοσης ή αρνήθηκαν την έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Επιπλέον η αρίθμηση και οι ημερομηνίες έκδοσης των φορολογικών στοιχείων αλλοιώνονταν ώστε να ακολουθείται μία προοδευτική αρίθμηση αυτών αλλά και ημερολογιακή συνέχεια ανάλογα με την λήπτρια επιχείρηση και το χρονικό διάστημα που εξητείτο και ελαμβάνετο το κάθε φορολογικό στοιχείο.

Επίσης τα υπ' αριθ. 57/19.10.94, 59/22.10.94 και 60/25.10.94 πρωτότυπα Τ.Π.Υ. εκδόσεως, ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΑΙ,-

ΧΑΛΑΝΔΡΙ, Α.Φ.Μ.τα οποία έχει λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία της η επιχείρηση, Τεχνικό γραφείο,- Αθήνα, Α.Φ.Μ.είναι και πλαστά αφού δεν είναι από αυτά που έχουν θεωρηθεί στο αρμόδιο τμήμα Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου γιατί φέρουν διάτρηση 113 4* Θ * 10*94 ενώ η επιχείρηση, ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΑΙ,- ΧΑΛΑΝΔΡΙ, Α.Φ.Μ.έχει θεωρήσει μία και μοναδική φορά στις 6.9.93 δύο (2) στελέχη Τ.Π.Υ. με αριθμούς 1-100 και είχε χρησιμοποιηθεί η διάτρηση 1134 * NB * 9 * 93.

Τα συμπεράσματα και οι διαπιστώσεις του ελέγχου κατά «εκδότρια» επιχείρηση είναι τα εξής: Τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης, Εμπορία ελαστικών - λιπαντικών Α ειδών αυτοκινήτου,- Καλογρέζα, Α.Φ.Μ.είναι εικονικά γιατί ακόμα και αν πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές που περιγράφονται σ' αυτά έχουν πραγματοποιηθεί από πρόσωπο διαφορετικό αφού οείναι πρόσωπο ανύπαρκτο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **7 παρ.3 Ν. 4337/2015** 'Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας', 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:

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.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

Επειδή έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 που είναι ευνοϊκότερες για την προσφεύγουσα από τις διατάξεις της παρ. 2 περ. γγ του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ι επιβάλλει πρόστιμο σύμφωνα με την παρ. 3 εδάφιο ε) του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, καθώς η ελεγχόμενη είναι τεχνική εταιρεία και η λήψη των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 05/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής «.....» ΑΦΜ, κατά της της υπ' αριθ. /**31.03.2017** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ, για τη διαχειριστική χρήση από 1-1-1995 έως 31-12-1995

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Πρόστιμο αρθ. 7παρ.3 περ.ε΄ του Ν.4337/2015

(διαχ/κή περίοδος 1995) $2934,70 \text{ €} \times 10\% = \mathbf{293,47 \text{ €}}$ ευρώ

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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