

**ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ 894/2016
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΕΦΕΤΕΙΟ ΑΘΗΝΩΝ**

Τμήμα 1° Τριμελές

Αποτελούμενο από τους: Δέσποινα Βήχου-Τάταρη, Πρόεδρο Εφετών, Δ.Δ., Παναγιώτη Ζερβέα και Κωνσταντίνο Γιαννάκο (εισηγητή), Εφέτες Διοικητικών Δικαστηρίων και Γραμματέα την Ελένη Μιγλάκη δικαστική υπάλληλο, συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του, στις 5 Οκτωβρίου 2015 για να δικάσει την από 20-5-2015 (αριθμ. ... 2015) προσφυγή, του ... του ..., κατοίκου Αθηνών, οδός ..., που παραστάθηκε με τον πληρεξούσιο δικηγόρο **Διονύσιο Κλάδη**, καταθέτοντας την δήλωση του άρθρου 133 παρ, 2 του Κ.Δ.Δ. κατά του Ελληνικού Δημοσίου νόμιμα εκπροσωπούμενο από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών που παραστάθηκε με τη Δικαστική Πληρεξούσια του Ν.Σ.Κ. Μαρία Ρουσάκη, καταθέτοντας την δήλωση του άρθρου 133 παρ. 2 του Κ.Δ.Δ.

Το Δικαστήριο μελέτησε τη δικογραφία

Σκέφθηκε σύμφωνα με το νόμο

Επειδή, με την κρινόμενη προσφυγή, για την οποία καταβλήθηκε το νόμιμο παράβολο (βλ. τα με αριθμούς ... και ... ειδικά έντυπα παράβολου σειρά Η'), ζητείται παραδεκτώς η ακύρωση της με αριθμό 1279/2015 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών. Με αυτή απορρίφθηκε η από 15-1-2015 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος κατά των με αριθμούς ../2014 και ../2014 αποφάσεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, με τις οποίες επιβλήθηκαν σε βάρος του πρόστιμα συνολικού ύψους 1.008.900,00 ευρώ και 644.630,00 ευρώ αντίστοιχα, με την αιτιολογία της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά τις χρήσεις 2007 και 2008.

1. Επειδή, στο άρθρο 5 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α', 179) όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζονται τα εξής: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α ή τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την

κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ.,

2. ως εξής () β) Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. κατά περίπτωση, γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού, δ) Ανώτατο όριο (οροφή) είναι το ποσό, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται στις αυτοτελείς παραβάσεις, με εξαίρεση αυτές για τις οποίες ισχύει η βάση υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ. ΥΠ.2). ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών, στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παράγραφο 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση.

3. Για κάθε πράξη ή παράλειψη των διατάξεων του άρθρου αυτού, που διαπιστώνεται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας χρήσεως, επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο....

4. Πράξεις ή παραλείψεις, που συνιστούν παράβαση των διατάξεων αυτών ανάγονται σε περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελώς, και εκδίδεται χωριστή, κατά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου.... 5 6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1) 8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την

επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1). α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ

ζ) Η κάθε μία καταχώρηση ανύπαρκτης πώλησης ή ανύπαρκτου εσόδου και στοιχείου απογραφής. 10.... Οι παρακάτω περιπτώσεις επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ'ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: α) β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακόσιων ογδόντα (880) ευρώ (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 άρθρ. 9 του ν.3052/2002 ΦΕΚ Α', 221/24.9.2002). Σε

αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, γ)

11... Δεν καταλογίζεται ιδιαίτερη παράβαση για την καταχώρηση εικονικών, πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων, εφόσον επιβάλλεται πρόστιμο της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου, ανεξάρτητα από το χρόνο στον οποίο ανάγεται η παράβαση (όπως προστέθηκε με την παρ 16 του άρθρου 40 ν.3220/2004, ΦΕΚ Α 15/28.12004)....». Περαιτέρω, στο άρθρο 9 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «...2. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμοδίας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται γι' αυτή καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται. Με την ίδια απόφαση μπορεί να επιβληθούν πρόστιμα διακεκριμένους για περισσότερες από μια παραβάσεις, που ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου».

1.Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία της δικογραφίας, μεταξύ των οποίων η από 9-12-2013 έκθεση ελέγχου - επεξεργασίας των υπαλλήλων της ΥΠ.Ε.Ε. της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, Κωνσταντίνου ... και ... προκύπτουν τα εξής: Κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε από υπαλλήλους της ανωτέρω υπηρεσίας στην επιχείρηση με την επωνυμία «... Α.Ε.» με αντικείμενο εργασιών εμπόριο - Τεχνική εταιρεία - Τουριστική - Ξενοδοχειακή - Κατασκευαστική με έδρα στην οδό ... του Πειραιά διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω εταιρεία, εκτός του ότι είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. Γ' κατηγορίας για λόγους νομιμοφάνειας, ήταν συναλλακτικούς ανύπαρκτη. Και ειδικότερα τα ελεγκτικά όργανα διαπίστωσαν ότι η παραπάνω επιχείρηση εξέδιδε εικονικά τιμολόγια για συναλλαγές, οι οποίες, είτε δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ ή πραγματοποιήθηκαν από διαφορετικά πρόσωπα, με σκοπό να διευκολύνει τις λήπτριες επιχειρήσεις, ώστε να εμφανίζουν αυξημένες δαπάνες, με συνέπεια τη μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων. Εξάλλου, από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών - προμηθευτών των επιχειρήσεων, που είχαν λάβει τιμολόγια από την ανωτέρω επιχείρηση (...), τις οποίες υπέβαλε ο προσφεύγων και απεστάλησαν στα ελεγκτικά όργανα με το υπ' αριθμ. Πρωτ. .../2009 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, ο οποίος διατηρούσε ατομική επιχείρηση με αντικείμενο «εργασίες σκυροδέματος» και έδρα την Αθήνα (...) και τηρούσε βιβλία

ΕΓ κατηγορίας είχε λάβει από τη παραπάνω επιχείρηση κατά τις ένδικες χρήσεις, ήτοι για τη χρήση 2007 σαράντα πέντε (45) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 504.450,00 ευρώ και για τη χρήση 2008 είκοσι εννέα (29) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 322.315,00 ευρώ. Ενόψει αυτών, τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στη χρήση 2007 σε σαράντα πέντε (45) παραβάσεις και στη χρήση 2008 σε είκοσι εννέα (29) παραβάσεις, διότι ζήτησε και έλαβε ισάριθμα εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 504.450,00 ευρώ και 322.315,00 ευρώ, εκδόσεως της εταιρείας «... Α.Ε.», αντίστοιχα. Στη συνέχεια, με βάση τα πορίσματα αυτά του ελέγχου ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ, ΙΡ Αθηνών εξέδωσε τις με αριθμούς.../2014 και .../2014 πράξεις επιβολής προστίμου, με τις οποίες επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, πρόστιμα συνολικού ύψους 1.008.900,00 ευρώ (504.450 ευρώ X 2 X 100%) και 644.630,00 ευρώ (322.315 ευρώ X 2 X 100%), με την αιτιολογία ότι αυτός, κατά τις χρήσεις 2007 και 2008, υπέπεσε σε σαράντα πέντε (45) και είκοσι εννέα (29) παραβάσεις, διότι ζήτησε και έλαβε ισάριθμα εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 504.450,00 ευρώ και 322.315,00 ευρώ, εκδόσεως της επιχείρησης «... Α.Ε.», αντίστοιχα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1 και 14, 18 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997. Κατά των παραπάνω, περαιτέρω αποφάσεων επιβολής προστίμου ο προσφεύγων άσκησε την από 15-1-2015 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) η οποία και απορρίφθηκε με τη με αριθμό 1297/2015 απόφαση (προσβαλλόμενη) του Προϊσταμένου της.

4.Επειδή, με την κρινόμενη προσφυγή, ο προσφεύγων υποστηρίζει, μεταξύ άλλων, ότι η προσβαλλόμενη απόφαση (πέραν της πλήρους ουσιαστικής αβασιμότητάς της) τυγχάνει ακυρωτέα, διότι τόσο οι υποκείμενες αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (.../2014 και .../2014) όσο και η έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζονται αυτές είναι νομικά πλημμελείς, αφού παραλείπουν απόλυτα κάθε αναφορά στην καθαρή αξία καθενός από τα αναφερόμενα (και φερόμενα ως εικονικά) φορολογικά στοιχεία, την λήψη των οποίων του καταλογίζουν, στον αριθμό εκδόσεώς τους, στην ημερομηνία εκδόσεώς τους, ακόμη και στο αντικείμενό τους. Ειδικότερα δε, περαιτέρω, είναι νομικά πλημμελής η επιβολή με καθεμία από τις ένδικες Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. ενιαίου προστίμου για πλείονες αποδιδόμενες κατ' έτος αυτοτελείς παραβάσεις. Ενώ, τέλος, ισχυρίζεται ότι θα υποστεί βλάβη, αφού δεν μπορεί να γίνει επαλήθευση της ορθότητας του συνολικά επιβαλλόμενου προστίμου. Επειδή, κατά πρώτον, αν και αναφέρονται ως συνημμένες καταστάσεις Κ.Ε.Π.Υ.Ο. για τις ένδικες χρήσεις 2007 και 2008 στην από 9-12-2013 έκθεση ελέγχου (σελ. 4) δεν υπάρχουν στο φάκελο της δικογραφίας και δεν προσκομίζονται αυτές, παρά μόνον προσκομίζεται το από 11-11-2013 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), όπου αναφέρονται ως προς τον

προσφεύγοντα για τη χρήση 2007 «λήψη σαράντα πέντε (45) εικονικών στοιχείων καθαρής αξίας 504.450,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 95.845,50 ευρώ, ήτοι σύνολο 600.295,50 ευρώ» και για τη χρήση 2008 «λήψη είκοσι εννέα (29) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 322.315^0 ευρώ, πλέον 4 Φ.Π.Α. 61.239,85 ευρώ» και «όλα εκδόσεως της εταιρείας ... Α.Ε.». Περαιτέρω, ούτε στην ως άνω ένδικη έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζονται οι ένδικες πράξεις επιβολής προστίμου, ούτε και σ' αυτές παρατίθενται ή προσδιορίζονται τα ακριβή στοιχεία των φορολογικών στοιχείων, η λήψη των οποίων στοιχειοθετεί την αντικειμενική υπόσταση της τέλεσης των ένδικων παραβάσεων, ήτοι ο αριθμός, το αντικείμενο της συναλλαγής, η ημερομηνία εκδόσεως και η αξία καθενός φορολογικού στοιχείου χωριστά, με αποτέλεσμα να ελλείπουν όλα τα ανωτέρω απαραίτητα στις διατάξεις των παρ. 8 και 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 αποτελούν αυτοτελείς παραβάσεις και επισύρουν αυτοτελή ισάριθμα πρόστιμα (ΣτΕ 722/2014) και όχι ενιαίο, όπως εν προκειμένω. Ενόψει αυτών, εφόσον δηλαδή οι ανωτέρω ελλείψεις καθιστούν παντελώς αόριστη την ένδικη έκθεση ελέγχου (πρβλ. ΣτΕ 1509/2013) επί της οποίας ερείδονται οι αποφάσεις επιβολής προστίμου, ενώ, τέλος, ο προσφεύγων από την αδυναμία επαλήθευσης της ορθότητας του συνολικά επιβαλλόμενου προστίμου θα υποστεί βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνον με την ακύρωση της πράξης, η προσβαλλόμενη απόφαση είναι μη νόμιμη, γι' αυτό και πρέπει να ακυρωθεί, όπως επίσης, πρέπει να ακυρωθούν, ως νομικά πλημμελείς, και οι υποκείμενες της με αριθμούς ... και .../2014 αποφάσεις επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. !Ρ Αθηνών, κατά το βάσιμο σχετικό λόγο της προσφυγής, η δε εξέταση των υπόλοιπων λόγων της προσφυγής παρέλκει ως αλυσιτελής.

5.Επειδή, κατ' ακολουθία των ανωτέρω, πρέπει να γίνει δεκτή η κρινόμενη προσφυγή, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη με αριθμό .../2015 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εισόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.), του Υπουργείου Οικονομικών και να αναπεμφθεί η υπόθεση στη Διοίκηση για να ενεργήσει τα νόμιμα. Τέλος, πρέπει να αποδοθεί στον προσφεύγοντα το παράβολο, που καταβλήθηκε από αυτόν (άρθρ. 277 παρ. 9 Κ.Δ.Δ. - Ν.2717/1999, ΦΕΚ Α', 97),. ενώ, δεν πρέπει να καταλογιστεί στο Δημόσιο η δικαστική δαπάνη του προσφεύγοντος, λόγω μη υποβολής αιτήματος εκ μέρους του (άρθρ. 275 παρ. 7 Κ.Δ.Δ.).

1. ΔΙΑ ΤΑΥΤΑ

Δέχεται την προσφυγή.Ακυρώνει τη με αριθμό .../2015 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών.

Αναπέμπει την υπόθεση στη Διοίκηση για να ενεργήσει τα νόμιμα.

Διατάσσει την απόδοση του καταβληθέντος παράβολου προς τον προσφεύγοντα.

Κρίθηκε και αποφασίστηκε στην Αθήνα στις 8 Φεβρουάριου 2016 και δημοσιεύθηκε στην ίδια πόλη σε έκτακτη, δημόσια συνεδρίαση στο ακροατήριο του Δικαστηρίου, στις 7 Μαρτίου 2016.

Η ΠΡΟΕΔΡΟΣ

Ο ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ