



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 3/4/2018

Αριθμός απόφασης: 760

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 5/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στη, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αριθμό/12-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 26/1/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 5/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με 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:

Με την με αριθμό/**12-12-2017** οριστική πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας ποσού **13.291,56 €**, λόγω έκδοσης δέκα (10) εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την εταιρία «.....», ΑΦΜ, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 33.228,90 € πλέον ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 10, 11 και 14, 18 παρ. 3 και 9 και 30 παρ. 7 του Π.Δ.186/92, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.5 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015.

Δυνάμει της με αρ./2017 εντολής ελέγχου διενεργήθηκε από την Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με αντικείμενο εργασιών «Εμπόριο κλιματιστικών – ειδών θέρμανσης». Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. .../2016 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και η με εισαγγελική παραγγελία, με την οποία ζητήθηκε η διερεύνηση της τυχόν ανάμειξης της εταιρίας «.....» σε αδικήματα φοροδιαφυγής. Η εν λόγω εταιρία έλαβε δεκατέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία από την εταιρία «.....» - ΑΦΜ, η οποία, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, εξέδιδε και ελάμβανε εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία.

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι η «.....» έλαβε από την προσφεύγουσα εταιρία δέκα (10) φορολογικά στοιχεία για την πώληση διαφόρων μηχανημάτων, τα οποία δεν έλαβε ποτέ, αντίθετα τα μηχανήματα αυτά μεταφέρθηκαν και εγκαταστάθηκαν σε κτίριο της «.....». Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα πρόστιμο, λόγω της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την «.....» για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και δεν τυποποιείται στο νόμο παράβαση εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του λήπτη του φορολογικού στοιχείου.
- Ουσιαστικά αβάσιμος ο καταλογισμός, διότι σύμφωνα με την νομολογία, όταν τα στοιχεία καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης και αποδίδονται οι αναλογούντες φόροι, δεν υφίσταται παράβαση, καθώς δεν ζημιώνεται το Δημόσιο. Η ίδια λειτουργήσε καλόπιστα, καθώς θεώρησε ότι η λήπτρια «.....» λειτουργούσε ως εργολάβος της «.....».

- Δυσανάλογη η επιβληθείσα κύρωση σε σχέση με τη παράβαση. Θα έπρεπε να της επιβληθεί πρόστιμο όμοιο με αυτό του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
- Θα πρέπει να εφαρμοστεί η ευνοϊκότερη ρύθμιση στην επιβολή των προστίμων. Μετά την κατάργηση των παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 δεν προβλέπεται πλέον η επιβολή διοικητικής κύρωσης για την έκδοση εικονικών τιμολογίων.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 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 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του π.δ 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι : «10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια ΔΟΥ Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ.... 14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., τα φορολογικά στοιχεία εκδίδονται σε κάθε περίπτωση επ' ονόματι των προσώπων που πράγματι συμβάλλονται, τυχόν δε αναγραφή επί αυτών διαφορετικού προσώπου έχει σαν αποτέλεσμα το χαρακτηρισμό των στοιχείων ως εικονικών (άρθρο 19 Ν.2523/1997). Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. υφίστανται και λειτουργούν για να εμφανίζεται η πραγματική κατάσταση των επιχειρήσεων και να απεικονίζονται οι πραγματικές συναλλαγές μεταξύ των άμεσα αντισυμβαλλόμενων, γεγονός που επιτυγχάνεται με την καταγραφή της πραγματικής φύσης των συναλλαγών στα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία (Αρ.Πρωτ.: 1033983/272/0015/9.8.2006 έγγραφο ΓΓΔΕ).

Στο ίδιο σκεπτικό συνηγορεί και η με αρ. 3701/94 απόφαση ΣτΕ στην οποία αναφέρεται ότι : «Το Διοικητικό Εφετείο απέρριψε την έφεση της αναιρεσεiousης κατά της πρωτοδίκου αποφάσεως δεχθέν ότι από τα ως άνω πραγματικά περιστατικά σαφώς προκύπτει η αναγραφή ανακριβών στοιχείων ως προς το ονοματεπώνυμο του αγοραστή τη διεύθυνσή του και τον αριθμό δελτίου ταυτότητάς του και άρα εστοιχειοθετείτο η αποδιδόμενη στην εταιρία παράβαση του άρθρου 20 του Κ.Φ.Σ. (ήδη άρθρο 12 ΚΒΣ). Τον ισχυρισμό δε της εταιρείας ότι δεν ήταν υποχρεωμένη να επαληθεύσει τα δηλωθέντα στοιχεία του αγοραστή και είχε μόνο απλή δυνατότητα να πράξει τούτο κατά την έννοια του άρθρου 29 παρ. 4 του Κ.Φ.Σ. (ήδη άρθρο 18 § 9 ΚΒΣ) απέρριψε ως αβάσιμο με τη σκέψη ότι λόγω της ανακρίβειας των εκδοθέντων τιμολογίων πωλήσεως καθίσταται αδύνατος ο έλεγχος και η επαλήθευση των δεδομένων των εν λόγω τιμολογίων και δεν επιτυγχάνεται ο πρωταρχικός σκοπός για τον οποίο θεσπίστηκαν οι διατάξεις του Κώδικα που είναι η ακριβής εμφάνιση των πράγματι συναλλασσομένων προσώπων και επιτηδευματιών, ο ευχερής έλεγχος τούτων και η εξακρίβωση του κτωμένου εισοδήματος, για το λόγο δε αυτό παρεσχέθη η δυνατότητα στον εκδότη των φορολογικών στοιχείων να επαληθεύσει τα δηλούμενα από τον αντισυμβαλλόμενο του αγοραστή στοιχεία της ταυτότητάς του.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5παρ. 10 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 προβλέπεται η επιβολή προστίμων για κάθε πράξη ή παράλειψη εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), εκτός από τις παραβάσεις που περιοριστικά αναφέρονται στην παράγραφο 5 του ιδίου άρθρου για τις οποίες κατ' εξαίρεση δεν επιβάλλεται πρόστιμο και στις οποίες δεν περιλαμβάνονται οι παραβάσεις για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα στοιχεία. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 10 του προαναφερόμενου άρθρου, η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών και η νόθευση αυτών, αποτελεί ιδιάζουσα φορολογική παράβαση που επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου (μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.), εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη του ποσού των 880 ευρώ, χωρίς να συναρτάται η επιβολή του προστίμου από την ύπαρξη ή μη άλλων προϋποθέσεων, όπως για παράδειγμα από το εάν η πράξη αυτή επηρεάζει το οικονομικό αποτέλεσμα. Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 11, δεν καταλογίζεται ιδιαίτερη παράβαση για την καταχώριση εικονικών,

πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων, εφόσον επιβάλλεται το πρόστιμο της περίπτωσης β', που προαναφέρθηκε. (αρ. πρωτ.: 1033983/272/0015/9.8.2006 έγγραφο ΓΓΔΕ).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα εξέδωσε δέκα φορολογικά στοιχεία στην εταιρία για την πώληση μηχανημάτων που ποτέ δεν έλαβε, καθώς πρόκειται για εταιρία που ποτέ δεν λειτούργησε στην έδρα της, δεν απασχόλησε ειδικευμένο τεχνικό προσωπικό, εμφανίζει δυσανάλογες αγορές και πωλήσεις στις συγκεντρωτικές καταστάσεις χρήσεων 2011 και 2012, δεν υπέβαλε δηλώσεις ΦΠΑ και της έχουν καταλογιστεί από τις φορολογικές αρχές για τις χρήσεις 2003 – 2011 φορολογικές παραβάσεις για έκδοση και λήψη εκατοντάδων εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας εκατομμυρίων ευρώ.

Επειδή, η προσφεύγουσα εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, τα οποία ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά, καθώς, κατά παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ., δεν απεικονίζονται σε αυτά τα πράγματι συναλλασσόμενα πρόσωπα.

Επειδή εν προκειμένω δεν τίθεται προδήλως θέμα καλής πίστης (βλ. σχετικά και ΣτΕ 1426/2000, με την οποία έχει κριθεί ότι δεν ερευνάται η καλή πίστη στο πρόσωπο του εκδόσαντος). Εξάλλου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι λειτούργησε καλόπιστα, καθώς θεώρησε ότι η λήπτρια «.....» λειτουργούσε ως εργολάβος της «.....», δεν γίνεται αποδεκτός για το λόγο ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 9 του Κ.Β.Σ. *«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, περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : *«2. α) ..., β) ..., γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 32 του Ν.4174/2013 *«Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα*

αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων :

α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π..».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 4α και 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι :
“ Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), 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, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ’ αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέπει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η

προσφεύγουσα, στην χρήση 2011, εξέδωσε δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, και επιβλήθηκε εις βάρος της, το πρόστιμο της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ως ευνοϊκότερης διάταξης μεταξύ του άρθρου 5 παρ. 10, περ. β', ν. 2523/1997 και αυτής του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' ν. 4174/2013.

Από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι για τις πράξεις του άρθρου 55 παρ. 2γ' του Ν. 4174/2013, που είχαν διαπραχθεί πριν την 26-7-2013 (ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4174/2013) οι επιβαλλόμενες κυρώσεις μπορούσαν να υπολογισθούν είτε κατ' άρθρο 5 του ν. 2523/1997, είτε κατ' άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 κατά τη διακριτική ευχέρεια του υπόχρεου (αρχικώς άρθρο 66 παρ. 32 ν. 4174/2013, το οποίο πλέον έχει αναριθμηθεί σε άρθρο 72 παρ. 32). Ο υπόχρεος δηλαδή έκρινε κατά τη διακριτική του ευχέρεια το ευνοϊκότερο για τον ίδιο εφαρμοστέο νομοθετικό πλαίσιο. Σύμφωνα όμως με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (ήτοι πριν την 26-7-2013), αποκλείεται πλέον η εφαρμογή του άρθρου 5 του ν. 2523/1997. Επί εκδόσεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 40% της αξίας της συναλλαγής. Κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, η ανωτέρω κύρωση ανερχόταν στο διπλάσιο της αξίας της συναλλαγής. Επομένως η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3β' του ν. 4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 β ν. 2523/1997. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 1-12-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Σύμφωνα δε με τις αποφάσεις του ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές, η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον

χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 5/1/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Κ.Β.Σ.

Χρήση 2011

Ποσό καταλογισμού : $33.228,90 \times 40\% = 13.291,56 \text{ €}$

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 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.