



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 05-05-2017
Αριθμ. Αποφ.: 1127

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.
gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

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

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για μη απόδοση φόρου επί εκδόσεως πλαστού – νοθευμένου εικονικού φορολογικού στοιχείου.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου της προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. και με αφορμή την από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του, διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος για το οικ. έτος χρήση, και κοινοποιήθηκε η έκθεση ελέγχου προστίμου ΦΠΑ, από την οποία προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέδωσε το υπ' αριθμ. τιμ. Δ.Α., αξίας 137.800,00€ πλέον ΦΠΑ 26.182,00€, προς την, το οποίο δε συμπεριέλαβε στις φορολογητέες εκροές, καθόσον το ως άνω τιμολόγιο εκδόθηκε βάσει της Π. 2869/87 απόφασης και συμψηφίστηκε στον κωδ. 310. Το παραπάνω τιμολόγιο κρίθηκε από τον έλεγχο εικονικό και με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του ΦΠΑ, καταλογίστηκε ο αναλογών φόρος εκρών πλέον των νομίμων προσαυξήσεων. Με την αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του αρ. 6 του ν. 2523/97 επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 78.546,00€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ολική ακύρωση της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα επιβολής προστίμου του δημοσίου για τη χρήση έχει παραγραφεί
2. Παραβίαση της αρχής της διπλής διακινδύνευσης «ne bis in idem» σύμφωνα με την οποία δεν πρέπει κανείς να διώκεται ή να δικάζεται δύο φορές για τις ίδιες πράξεις
3. Το επίμαχο τιμολόγιο είναι πλαστό και δεν εκδόθηκε από τον ίδιο. Ο ίδιος είναι θύμα πλαστογραφίας.
4. Πρέπει να εφαρμοστεί στην περίπτωση του η ευνοϊκότερη διάταξη του αρ. 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013 που προβλέπει την επιβολή χαμηλότερων προστίμων σε σχέση με το αρ. 6 του ν. 2523/97

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος για επιβολή φόρων και προστίμων

Επειδή, στο άρθρο 72 (πρώην 66) παρ. 11 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι : «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα

Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, στο άρθρο 72 (πρώην 66) παρ. 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι : Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 παράγραφος 2 του Ν.2859/2000, ορίζεται ρητά ότι «Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε

εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ.εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ., με αφορμή την από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ, που διαβιβάστηκε με το αρ. πρωτ. έγγραφό του, ο οποίος διενεργήθηκε με τις υπ' αρ. εντολές ελέγχου του ΣΔΟΕ και συνεπώς, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής, ενήργησε η φορολογική αρχή, όσον αφορά τη χρήση και συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς επιβολή φόρου πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος .

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής «ne bis in idem»

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων επιδιώκει την ακύρωση της ως άνω καταλογιστικής πράξης ως μη νόμιμης, υποστηρίζοντας ότι, η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε την αρχή «ne bis in idem», που διέπει και το διοικητικό δίκαιο ήτοι, κακώς του επιβλήθηκε, για μία και μόνο παράβαση, αυτή της έκδοσης εικονικού τιμολογίου, πολλαπλά πρόστιμα, τόσο από τη Δ.Ο.Υ. όσο και από τη Δ.Ο.Υ., ενώ έπρεπε να του επιβληθεί μόνο ένα πρόστιμο.

Κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 4 παρ. 1 του 7ου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, για την ενεργοποίηση της προβλεπόμενης σε αυτήν απαγόρευσης (ne bis in idem), απαιτείται, κατ' αρχήν, να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις: (α) πρέπει να υπάρχουν περισσότερες της μίας διακεκριμένες διαδικασίες επιβολής κύρωσης, οι οποίες δεν συνδέονται στενά μεταξύ τους, (β) οι διαδικασίες αυτές πρέπει να είναι “ποινικές” κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ήτοι, βάσει των κριτηρίων Engel, κατ' εφαρμογή των οποίων μπορούν να θεωρηθούν ως “ποινικές” και κυρώσεις που επιβάλλονται από διοικητικά όργανα, ενόψει της φύσης των σχετικών παραβάσεων ή/και του είδους και της βαρύτητας των προβλεπόμενων γι' αυτές διοικητικών κυρώσεων, (γ) η μία από τις διαδικασίες πρέπει να έχει περατωθεί με αμετάκλητη απόφαση και (δ) οι διαδικασίες πρέπει να στρέφονται κατά του ίδιου προσώπου και να αφορούν στην ίδια κατ' ουσίαν παραβατική συμπεριφορά.

Η πρώτη των ανωτέρω προϋποθέσεων αντιμετωπίστηκε από το ΣτΕ σε υπόθεση προδικαστικού ερωτήματος, που αφορούσε στο επιτρεπτό της επιβολής, με ξεχωριστή πράξη της αρμόδιας φορολογικής αρχής, δεύτερης διοικητικής κύρωσης για την ίδια φορολογική παράβαση. Με την απόφασή του 108/2015 σε συμβούλιο, το Β' Τμήμα του ΣτΕ δέχθηκε τα ακόλουθα: «Η διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 του 7ου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ δεν έχει πεδίο εφαρμογής και,

συνεπώς, δεν ανακύπτει ζήτημα παραβίασής της, σε περίπτωση που, ναι μεν επιβάλλονται “ποινικές” κυρώσεις με διακεκριμένες διαδικασίες, αλλά αυτές συνδέονται στενά μεταξύ τους κατ’ ουσίαν και κατά χρόνον (βλ. λ.χ. ΕΔΔΑ Nykänen, *op.cit.*, σκέψη 50 και ΕΔΔΑ Lucky Dev, *op.cit.*, σκέψη 60), ώστε να πρόκειται ουσιαστικά όχι περί αυτοτελών διαδικασιών, αλλά περί μιας ενιαίας κυρωτικής διαδικασίας (βλ. λ.χ. ΕΔΔΑ 17.2.2015, Boman κατά Φινλανδίας, 41604/11, σκέψεις 42-43) ή, κατά μείζονα λόγο, όταν επιβάλλονται σωρευτικά (δύο ή περισσότερες) κυρώσεις στο πλαίσιο της ίδιας διαδικασίας. [...]...»

Συνεπώς, βάσει των προαναφερθέντων και λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει παραβίαση της αρχής «ne bis in idem», με την έννοια ότι : α) από τη Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε πρόστιμο για παράβαση των διατάξεων του Π.Δ. 186/92, ενώ από τη Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε πρόστιμο του αρ. 6 του ν. 2523/97 που αφορά πρόστιμο ΦΠΑ ισοδύναμο με το τριπλάσιο του φόρου που δεν αποδόθηκε. Επιπλέον, σημειώνεται, ότι η έκδοση εικονικού φορολογικού στοιχείου συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και το πρόστιμο του Κ.Β.Σ. επιβάλλεται για την αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και την αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων, ενώ παράλληλα εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλόμενων κυρώσεων. Από την άλλη πλευρά, στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α. η μη απόδοση του φόρου υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και τούτο για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου οι οποίες μπορούν να γίνουν με τη συμπαιγνία των μερών. Η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθεαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α., και στις περιπτώσεις των εικονικών ή πλασματικών τιμολογίων είναι προφανές ότι διενεργείται μια καταδολιευτική σε βάρος του Δημοσίου πράξη, που επιτάσσει την επιβολή προστίμου στον λήπτη ή τον εκδότη που δεν απέδωσε το φόρο με βάση πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, ίσο με το τριπλάσιο του Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθ’ ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 6 παρ. 1 του ν. 2523/1997.

Επειδή, εξάλλου, εν όψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει –κατ’ αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του **φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης** και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94).

Συνεπώς, από τα ανωτέρω εκτεθέντα, δεν προκύπτει παραβίαση της αρχής «ne bis in idem», και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί πλαστογραφίας

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 εν προκειμένω, η εικονικότητα του υπό έλεγχο φορολογικού στοιχείου θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ

Επειδή, ο προσφεύγων με την απλή επίκληση περί πλαστογραφίας, χωρίς να προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία, δεν αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του περί μη συμμετοχής του στη διάπραξη των παραβάσεων.

Επειδή οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα αποτελούν θέμα περαιτέρω δικαστικής διερεύνησης και εκτίμησης και όχι της παρούσας διοικητικής διαδικασίας, πολλώ δε μάλλον της φορολογικής αρχής, η οποία δεν έχει την αρμοδιότητα, αλλά ούτε και την τεχνογνωσία για να κρίνει την γνησιότητα των υπογραφών των εγγράφων που ελέγχει. Εφόσον δε, διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, υποχρεούται να προβεί στην επιβολή του προστίμου και τον καταλογισμό του φόρου, καθώς δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό περί μη ορθής επιβολής του προστίμου του άρθρου 6 του Ν. 2523/97, λόγω ύπαρξης ευνοϊκότερης διάταξης, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Στην μεταβατική διάταξη της παραγράφου 32 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 ορίζονται: «32. 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 διαπίστωσής 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..».

Από την ανωτέρω διάταξη προκύπτει σαφώς ότι προκειμένου να εφαρμοστεί το ευνοϊκότερο καθεστώς του άρθρου 55 του Ν. 4174/13, θα πρέπει να υποβληθεί σχετικό αίτημα από τον προσφεύγοντα εντός 15 ημερών ή ανέκκλητο αίτημα, γεγονός που δεν ισχύει στην παρούσα περίπτωση.

Επειδή, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του ν. 4174/2013 αρ. 72 παρ. : «(44) 48.Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειές της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.»

Επειδή, 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).

Επιπρόσθετα, νεότερη ευμενέστερη διάταξη – η οποία μάλιστα δεν ίσχυε κατά την έκδοση των αρχικώς προσβαλλόμενων πράξεων- δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει αναδρομική ισχύ εάν ορίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις, οι οποίες δεν καταλαμβάνονται από τη νεότερη διάταξη εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι καταργούμενες διατάξεις, διότι από τη ρύθμιση αυτή προκύπτει κατά ρητό ορισμό του νόμου, ότι στις εκκρεμείς κατά τη δημοσίευση του νόμου υποθέσεις έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του παλαιότερου νόμου (ΣτΕ 2672/84).

Επειδή, κατόπιν των παραπάνω τεκμηριώνεται πλήρως ότι: α) η εφαρμογή του αρ. 55§2 του ν. 4174/2013 δεν έχει αναδρομική ισχύ. παρά μόνο αν ο προσφεύγων επιλέξει και συμβιβαστεί με το ευνοϊκότερο καθεστώς εντός δεκαπέντε ημερών, δυνατότητα που παρέχεται από το Νόμο. β): Η φορολογική διοίκηση δεν δεσμεύεται από την αρχή του επεικέστερου για τον κατηγορούμενο νόμο, αρχή που αφορά μόνο το ποινικό δίκαιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για μη απόδοση φόρου επί εκδόσεως πλαστού – νοθευμένου εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:
Διαχειριστική περίοδος : 78.546,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.