



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη: 05-04-2017
Αριθ. Απόφασης: 903

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.) (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 Απόφασης ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

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

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης ...-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «. . . .», με Α.Φ.Μ. ..., που εδρεύει επί της οδού Θεσσαλονίκης κατά της με αριθμ. .../-...-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ..., για τη διαχειριστική περίοδο

01/01/2010 -31/12/2010 και κάθε άλλης τυχόν συναφούς και συμπροσβαλλόμενης πράξης της φορολογικής αρχής.

5.Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση

6.Τη με ημερομηνία-2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7.Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από ...-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανούς Προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό .../-2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους, 22.000,00 €, καθότι έλαβε τέσσερα (4) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 110.000,00 €, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του ίδιου ως άνω νόμου και των άρθρων 2 § 3, 6, 7 και 8 του Κ.Β.Σ..

Αιτία ελέγχου, αποτέλεσε η από .../2012 έκθεση Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης Κρήτης, που συντάχθηκε για την επιχείρηση με την επωνυμία «. . . .», και σύμφωνα με τα πορίσματα της οποίας, όλα τα εκδοθέντα από αυτή φορολογικά στοιχεία, κατά τις χρήσεις 2007, 2008, 2009 και 2010 κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Ειδικότερα σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση, για το χρονικό διάστημα 01-01-2007 έως και 31-12-2010, καταλογίσθηκαν στον υποκρυπτόμενο . . του ... με ΑΦΜ ..., παραβάσεις για έκδοση 98 εικονικών τιμολογίων, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 1.329.131,64 €, εξ αυτών, 53 φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 621.069 € δηλώθηκαν από τους λήπτες της ως εικονικά στο σύνολό τους (ως προς το πρόσωπο και ως προς τη συναλλαγή). Μεταξύ των καταλογιζόμενων παραβάσεων σε βάρος του υποκρυπτόμενου της επιχείρησης «. . . .», . . του ., περιλαμβάνονται και τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 110.000,00 €, της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, με λήπτρια την προσφεύγουσα εταιρεία, τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Κατόπιν των ανωτέρω διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας από τον οποίο προέκυψε, ότι αυτή έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της, τα παρακάτω τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως της εταιρείας« . . . » :

Α/Α	ΑΡ.ΤΙΜ.-ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Τ.Π.Υ. .../2-12-2010	17.000,00	3.910,00	20.910,00
2	Τ.Π.Υ. .../9-12-2010	28.000,00	6.440,00	34.440,00
3	Τ.Π.Υ. .../16-12-2010	35.000,00	8.050,00	43.050,00
4	Τ.Π.Υ. .../23-12-2010	30.000,00	6.900,00	36.900,00
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	110.000,00	25.300,00	135.300,00

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-2016 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Έλλειψη αιτιολογίας – παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 2 και 64 Κ.Φ.Δ.
- Συνδρομή της καλής πίστης στο πρόσωπο της εταιρείας υπό την ιδιότητά της ως φερόμενης λήπτριας εικονικών φορολογικών στοιχείων αποκλειστικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη – Αδυναμία στοιχειοθέτησης της καταλογισθείσας παράβασης – Έλλειψη απόδειξης και αοριστία.
- Παραβίαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της λιγότερο επαχθούς φορολογικής κύρωσης- ανίσχυρες οι μεταβατικές διατάξεις του ν. 4337/2015.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας της επίδικης πράξης

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*»

Επειδή, ακολουθώντας σύμφωνα με το άρθρο 64 του ιδίου ως άνω νόμου, 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, περαιτέρω, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση

ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, εξάλλου στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ, ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., **4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη** (ΣΤΕ 451/1991).

Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή δεν συμμορφώθηκε με τις ανωτέρω επιταγές, διότι αναφορικά με την αποδιδόμενη παράβαση Κ.Β.Σ. στηρίζεται αποκλειστικά και μόνο στην από ...-2012 έκθεση ΚΒΣ της Περιφερειακής Διεύθυνσης ΣΔΟΕ Κρήτης, αναφορικά με τον εκδότη, προβαίνοντας σε απλή και αποσπασματική παράθεση και αναπαραγωγή δεδομένων και διαπιστώσεων στα οποία βασίστηκε ο προηγούμενος έλεγχος για τον εκδότη, προκειμένου να καταλήξει στην κρίση περί εικονικότητας.

Καταρχάς, στην προσβαλλόμενη πράξη δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, καθόσον, στην από/2016 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., της Δ.Ο.Υ. ..., αναγράφονται όλα τα στοιχεία με βάση τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστά τη προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου, οι πράξεις επιβολής προστίμου περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία των παραβάσεων, οι δε σχετικές εκθέσεις ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία (ΣτΕ 1645/1991). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν (ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999).

Επειδή, εξάλλου, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις που διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ.900 και ΔιΔικ 1995, 1027).

Επειδή όπως γίνεται δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας

φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Εν προκειμένω, ο έλεγχος δεν οδηγήθηκε σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά βασίστηκε στο γεγονός ότι η εικονικότητα των στοιχείων, ως προς τον πρόσωπο του εκδότη, αποδεικνύεται από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης ... στην εκδότρια εταιρεία με την επωνυμία «. . .», ενώ η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία, έκδοσης της εταιρείας με την επωνυμία «. . .». Επειδή η εικονικότητα, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων αποδεικνύεται πλήρως στην από .../2012 έκθεση που συνέταξε το ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης Κρήτης τα πορίσματα της οποίας υιοθετήθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. ... και συνεπώς ο ισχυρισμός περί έλλειψης αιτιολογίας κρίνεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί μη στοιχειοθέτησης της καταλογισθείσας παράβασης και συνδρομής καλής πίστης

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 επιτηδεύματός 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...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 «*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 την παρ. 3 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : **«Η επιβολή των προστίμων και όλες οι διαδικασίες που προβλέπονται από τον Κώδικα είναι ανεξάρτητες από τυχόν ποινικές κυρώσεις και οποιοδήποτε ποινική διαδικασία προβλέπεται από οποιονδήποτε άλλο νόμο.»**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσον 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, επιπλέον, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν, ν'αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν'αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ'τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν'αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣΤΕ 506/2012).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

Επίσης, από το συνδυασμό των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 και της παρ.

5 του άρθρου 66 του ιδίου ως άνω νόμου, συνάγεται σαφώς, ότι υπάρχει διάκριση μεταξύ διοικητικών προστίμων και ποινικών κυρώσεων, ενώ η έλλειψη εικονικότητας για το λήπτη του φορολογικού στοιχείου για πραγματική συναλλαγή, αναφέρεται σε ποινικές και μόνο κυρώσεις, και όχι σε διοικητικές οι οποίες είναι ανεξάρτητες από τις πρώτες.

Επειδή, περαιτέρω, ενόψει 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).

Όσον αφορά την ευθύνη και συμμετοχή της ελεγχόμενης στην ΛΗΨΗ και ΑΠΟΔΟΧΗ ΤΩΝ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων, παρατηρούμε τα εξής:

1. Το ύψος της αξίας των συναλλαγών που καλύπτουν τα επιλήψιμα φορολογικά στοιχεία, προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, διότι δεν πρόκειται για μεμονωμένη περίπτωση αλλά έκδοση και αποδοχή κατ' επανάληψη.
2. Οι επαναλαμβανόμενες πράξεις προϋποθέτουν κατά τεκμήριο άμεση και επαναλαμβανόμενη προσωπική επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων και επομένως έπρεπε να γνωρίζει η ελεγχόμενη για την εικονικότητα των στοιχείων που έλαβε.
3. Η αξία των επιλήψιμων φορολογικών στοιχείων και ο αριθμός των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν, καταδεικνύουν ότι η αποδοχή και καταχώρηση στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ των εκδοτών και της παραλήπτριας των στοιχείων, ελεγχόμενης επιχείρησης.
4. Η αποδοχή λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης εικονικών στοιχείων, όπως προκύπτει από τα προαναφερθέντα, έγινε με σκοπό να εμφανίσει μεγαλύτερες δαπάνες και μικρότερα μικτά και καθαρά κέρδη, πρέπει να σημειωθεί ότι εάν δεν ελάμβανε η ελεγχόμενη τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, τα φορολογητέα κέρδη της κατά τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους θα ήταν υπερδιπλάσια.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος απέδειξε, την συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας εταιρείας «. . . » με ΑΦΜ . υπό την έννοια ότι δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει τις υπηρεσίες της με ή άνευ υλικών, ή να πραγματοποιήσει τις κατασκευές όπως περιγράφονται στα στοιχεία τα οποία φέρεται ότι εξέδωσε, όπως αυτά καταγράφονται στις σελίδες 6 έως 10 της από .../2016 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ..., συνιστούν πλήρη απόδειξη, ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση της λήψης κατά τη χρήση 2010, τεσσάρων (4)

εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «. . .», καλύπτοντας έτσι, την υποχρέωση του Δημοσίου να αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται σε αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν με το αναγραφόμενο σε αυτά πρόσωπο. Επειδή η εικονικότητα, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων αποδεικνύεται πλήρως στην από .../2012 έκθεση που συνέταξε το ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης ... για τους κάτωθι λόγους :

- Η επιχείρηση «. . .» **ουδέποτε** δραστηριοποιήθηκε στις διευθύνσεις που είχε δηλώσει ως επαγγελματικές εγκαταστάσεις της.
- **ΕΠΕΙΔΗ ουδέποτε** απασχόλησε προσωπικό.
- **ΕΠΕΙΔΗ ουδέποτε** αγόρασε οποιαδήποτε εμπορεύματα ή πρώτες ύλες, δεν προμήθευε και δεν διέθετε κανένα πάγιο μηχανολογικό εξοπλισμό, έτσι ώστε να είχε την δυνατότητα αν κατασκευάσει τα έργα ή να εκτελέσει τις εργασίες όπως περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε.

Από τον έλεγχο των βιβλίων της εταιρίας διαπιστώθηκε ότι για το έτος 2007 έχει καταχωρήσει στο λογαριασμό των πελατών ένα φορολογικό στοιχείο 108.000 ευρώ προς τον πελάτη . . και στον λογαριασμό των προμηθευτών ένα φορολογικό στοιχείο αξίας 67.184,00 ευρώ από τον Προμηθευτή . .. Για τα έτη 2008, 2009, 2010 και 2011 η εταιρία . . . δεν έχει ενημερώσει και δεν έχει καταχωρήσει κανένα φορολογικό στοιχείο στα τηρούμενα φορολογικά της βιβλία.

- **ΕΠΕΙΔΗ ουδέποτε** σύμφωνα με το πληροφορικό σύστημα taxis διενήργησε ενδοκοινοτικές συναλλαγές.
- **ΕΠΕΙΔΗ ουδέποτε** φαίνεται να χρησιμοποίησε Υπεργολάβο για τις εργασίες και τις κατασκευές που περιγράφουν τα φερόμενα ως εκδοθέντα από αυτή φορολογικά στοιχεία.
- **ΕΠΕΙΔΗ** από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών του άρ.20 του Κ.Β.Σ που υποβλήθηκαν στο σύστημα taxis η ελεγχόμενη εταιρία δηλώνεται ως πελάτης ή προμηθευτής από άλλες εταιρίες και φυσικά πρόσωπα ως εξής:

✓ Για τη χρήση **2007** η ελεγχόμενη εμφανίζεται να έχει εκδώσει προς την ατομική επιχείρηση . . με ΑΦΜ (ο ίδιος και ως διαχειριστής της ΕΠΕ) ένα στοιχείο καθαρής αξίας 108.000 ευρώ ενώ την ίδια διαχειριστική περίοδο έχει λάβει 3 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 67.184 ευρώ από τρεις προμηθευτές εκ των οποίων αφορά την ατομική επιχείρηση . . με ΑΦΜ ..., καθαρής αξίας 65.184,00 ευρώ και τα άλλα δύο τιμολόγια 1.000 ευρώ έκαστο αφορούν τις υπηρεσίες που παρείχε το λογιστικό γραφείο και ο λογιστής του.

✓ Για τη χρήση **2008** εμφανίζεται να έχει εκδώσει προς έξι πελάτες 33 φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 447.980,00 ευρώ. Αντιθέτως δεν έλαβε κανένα φορολογικό στοιχείο και δεν δηλώθηκε ως πελάτης από καμία επιχείρηση.

✓ Για τη χρήση **2009** εμφανίζεται να έχει εκδώσει 45 φορολογικά στοιχεία σε δεκατρείς πελάτες καθαρής αξίας 507.779,00 ευρώ. Αντιθέτως δεν έλαβε κανένα φορολογικό στοιχείο και δεν δηλώθηκε ως πελάτης από καμμία επιχείρηση.

- Για τη χρήση **2010** η ελεγχόμενη εμφανίζεται να έχει εκδώσει 19 φορολογικά στοιχεία σε επτά πελάτες καθαρής αξίας 265.372,64 ευρώ. Αντιθέτως δεν έλαβε κανένα φορολογικό στοιχείο και δεν δηλώθηκε ως πελάτης από καμία επιχείρηση.

- **ΕΠΕΙΔΗ** από τις ενέργειες του ελέγχου το ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης Κρήτης κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο . . (ο ίδιος και ως διαχειριστής της ΕΠΕ) **από μόνος του δεν ενήργησε σε καμία περίπτωση** και καθώς ο ίδιος αναφέρει αλλά και από τα στοιχεία του ελέγχου αυτός **πάντα ακολουθούσε τις οδηγίες του** . . . Ο . . μέχρι το 2007 δεν είχε καμία επαγγελματική οικονομική και επιχειρηματική δραστηριότητα σαν αυτές που δηλώνει κατά την έναρξη εργασιών της ΕΠΕ. Ο έλεγχος θεωρεί ότι δεν συμμετείχε στην έκδοση και διακίνηση των προαναφερόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων σε επιχειρήσεις και επιτηδευματίες, μάλιστα και πέραν του ..., ήτοι στο ... και σε μια περίπτωση στην Αθήνα και στην Θεσσαλονίκη.

- **ΕΠΕΙΔΗ** οι εξετασθέντες λήπτες των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων κατέθεσαν ότι συναλλάχθηκαν με τον . . κι όχι με τον . . . Μάλιστα ορισμένοι εξ αυτών κατέθεσαν επιπλέον ότι σε σχετική απορία τους για την επωνυμία των τιμολογίων που τους προμήθευε αυτός ισχυρίσθηκε ότι ήταν αφανής εταίρος στην «. . .».

- **ΕΠΕΙΔΗ** ο έλεγχος μελέτησε τις απόψεις του υποκρυπτόμενου . . και τις θεωρεί γενικόλογες – αόριστες, δηλαδή δεν εκθέτει βάσιμα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι αυτός είναι παντελώς αμέτοχος στην όλη διαδικασία της σύστασης – ίδρυσης και προπαντός στην διακίνηση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων. Ιδιαίτερα στο αίτημά του για γραφολογική εξέταση των γραφικών παραστάσεων επί των επίδικων τιμολογίων, ο έλεγχος έχει να παρατηρήσει ότι μακροσκοπικά εξέτασε τον γραφολογικό χαρακτήρα επ' αυτών και διαπίστωσε ότι τα ελεγχθέντα τιμολόγια, φέρουν διαφορετικούς γραφολογικούς χαρακτήρες και σίγουρα δεν φέρουν τον γραφολογικό χαρακτήρα του . . τον οποίο γνωρίζουμε καλώς. Ο έλεγχος θεωρεί ότι οι εγγραφές επί των φορολογικών στοιχείων γίνονταν από τους λήπτες ή από υπαλλήλους τους, ώστε να αποτυπώνουν αυτό που επιθυμούσαν και να επιτυγχάνουν τον σκοπό για τον οποίο προμηθεύονταν τα εικονικά τιμολόγια.

Όλα τα προαναφερθέντα συνηγορούν στο ότι δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι η εκδότρια απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή τόσο στο εσωτερικό της χώρας όσο και στο εξωτερικό και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Από την άλλη πλευρά, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι τελούσε σε καλή πίστη, καθότι, δεν προσκόμισε ικανά αποδεικτικά στοιχεία που να ισχυροποιούν τη θέση αυτή. Απεναντίας, προσκόμισε το από 4/10/2010 ιδιωτικό συμφωνητικό που συνάφθηκε μεταξύ του εκπροσώπου της

εταιρείας “. . .” και της εταιρείας “. & . . .” το οποίο μάλιστα δημιουργεί αμφιβολίες για τις ανωτέρω συναλλαγές, καθότι από αυτό προκύπτει, ότι η ίδια η προσφεύγουσα επιχείρηση ανέλαβε για λογαριασμό της δεύτερης, την εκπόνηση μελετών έρευνας αγοράς REAL ESTATE στην ..., στην ..., στην ... και στην ... και εισέπραξε το ποσό των 110.000,00 € πλέον ΦΠΑ 25.300,00 € και ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη στοιχειοθέτησης της παράβασης και συνδρομής καλής πίστης τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της λιγότερο επαχθούς φορολογικής κύρωσης- ανίσχυρες οι μεταβατικές διατάξεις του ν. 4337/2015.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι : «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ'αντικειμενικό τρόπο.

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών,».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ΄ της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «2. α) ..., β) ..., γ) ...

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ΄ μειώνεται ως εξής: αα) ..

ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου.»

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:

α)....., β), γ).....,

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου,

ε)...., στ)...., ζ)....

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 επιχείρηση, στην χρήση 2010, έλαβε τέσσερα (4) εικονικά, ως προς το πρόσωπο

του εκδότη φορολογικά στοιχεία, από την επιχείρηση «...» με ΑΦΜ “ συνολικής καθαρής αξίας 110.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 25.300,00 €, τα οποία είχε καταχωρίσει στα βιβλία της, επιβλήθηκε εις βάρος της, το πρόστιμο της περίπτωσης δ΄ 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. 2α του Ν. 4174/2013, που είχαν διαπραχθεί πριν την ...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 υποπερ. ββ του ν. 4174/2013 κατά τη διακριτική ευχέρεια του υπόχρεου (αρχικώς άρθρα 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 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 ...2013), αποκλείεται πλέον η εφαρμογή του άρθρου 5 του ν. 2523/1997. Επί λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων των οποίων η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. δ΄ του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 20% της αξίας της συναλλαγής. Κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, η ανωτέρω κύρωση ανερχόταν στο 100% της αξίας της συναλλαγής. Επομένως η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3δ΄ του ν. 4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 α 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 ...-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 τις 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. Στις 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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2016, έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπ' αριθμ. .../...-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «. . . .» – **Α.Φ.Μ.** ... που εδρεύει στην Θεσσαλονίκη, επί της οδού

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. .../....-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010

Πρόστιμο ίσο με το 20% της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων (110.000,00 X 20%)	22.000,00 €
---	-------------

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
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.