



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23/2/2017

Αριθμός απόφασης: 574

**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 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της 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 ημερομηνία κατάθεσης 27/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, ως μέλος της λυθείσας επιχείρησης με την επωνυμία ΑΦΜ, που έδρευε στα, κατά της με αρ.Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2008, της με αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, της με αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 4/1/2008 – 31/12/2008 και της με αρ.πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 27/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, νομίμου εκπροσώπου της ΑΦΜ, 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:

1. Με την με αρ.Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο στην ποσού **19.322,33€**,

διότι : α) Έλαβε οκτώ (8) εικονικά, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 96.635,00€, πλέον Φ.Π.Α. 18.170,65€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 παρ. 1 και 11, και 18 παρ. 2 και 9 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), 19 παρ. 4 του ν. 2523/97, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 δ' του Ν. 4337/2015. β) Δεν εξόφλησε σύννομα έξι (6) φορολογικά στοιχεία, με τελική αξία που υπερβαίνει τις 15.000,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 18 παρ. 2 εδάφιο 2 ΠΔ186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 ζ' του Ν. 4337/2015.

2. Με την με αρ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της ανωτέρω Κοινοπραξίας φόρος συνολικής αξίας **54.430,66 €**, λόγω ανεπάρκειας των βιβλίων της.
3. Με την με αρ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 4/1/2008 – 31/12/2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της ανωτέρω Κοινοπραξίας φόρος συνολικής αξίας **39.975,43 €**.
4. Με την με αρ.πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της ανωτέρω Κοινοπραξίας πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/97 ίσο με το τριπλάσιο της αξίας Φ.Π.Α. που έλαβε λόγω λήψης οκτώ (8) εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων, ήτοι ποσό $18.170,65 \times 3 = \mathbf{54.511,95 \text{ €}}$.

Κατόπιν του με αρ. πρωτ. εγγράφου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με το οποίο η εταιρία «.....» με ΑΦΜ, είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόθηκε η με αρ. εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να διαπιστωθεί εάν η λήπτρια εφάρμοσε ορθώς τις διατάξεις του π.δ. 186/92. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η Κοινοπραξία: α) έλαβε οκτώ (8) εικονικά, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 96.635,00€, πλέον Φ.Π.Α. 18.170,65€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» και β) έξι (6) εκ των ανωτέρω εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας μεγαλύτερη των 15.000,00€ το καθένα, δεν εξοφλήθηκαν νόμιμα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ.. Για τις ανωτέρω παραβάσεις, τα βιβλία της κοινοπραξίας κρίθηκαν ανεπαρκή και ο έλεγχος προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 31 του Ν.2238/94 και στο προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών κατά τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν.2859/00.

Ο προσφεύγων, ως μέλος και νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησηςμε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, για τους παρακάτω λόγους :

- Η κοινοπραξία συναλλάχθηκε με την εκδότρια με καλή πίστη χωρίς να δημιουργηθεί καμία υπόνοια σχετικά με τη λειτουργία της. Ποτέ δεν χρειάστηκε να επισκεφτούν τα μέλη της Κοινοπραξίας την έδρα της εκδότριας εταιρίας, ενώ σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, για τρία συνεχόμενα έτη η εκδότρια είχε μόνιμη και σταθερή έδρα. Το προσωπικό που απασχόλησε η εκδότρια επιχείρηση δεν ήταν μόνιμο, αλλά με σύμβαση έργου ώστε να ελαχιστοποιεί τα λειτουργικά της έξοδα. Τα μηχανήματα έργου ανήκαν σε Βούλγαρους χειριστές τα οποία μισθώθηκαν από την εκδότρια. Τόσο η Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, όσο και η Δ.Ο.Υ. σφάλλουν ως προς τον επιδιωκόμενο σκοπό της λήψης του εικονικών στοιχείων, διότι πρόκειται για πραγματική συναλλαγή.
- Δεν δύναται να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν.4337/2015 ως προς τον λήπτη, αλλά μόνο ως προς τον εκδότη, καθώς ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5, τελευταίο εδάφιο του ν.4174/2013. Η εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 εδ. δ' (ή και ε') ν.4337/2015 έπεται από την θέσπιση της διάταξης του άρθρου 66 παρ. 5, τελευταίο εδάφιο ν.4337/2013, καταπατεί την συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναδρομικής εφαρμογής των λιγότερο επαχθών φορολογικών κυρώσεων. Στην περίπτωση που εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015, θα πρέπει να εφαρμοστεί η διάταξη της περ. ε' και όχι δ', διότι ακόμη και αν θεωρηθεί ότι πράγματι έλαβε τιμολόγια από διαφορετικό εκδότη από αυτόν με τον οποίο συναλλάχθηκε, δεν προκύπτει μείωση του φόρου εισοδήματος ή του Φ.Π.Α. από την ενέργεια αυτή, καθώς οι συναλλαγές ήταν πραγματικές.

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, με 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 ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο, πρόσωπο δηλαδή 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 αντισυμβαλλομένου του), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατό 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 εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο Δ.Εφ.Θεσ. 2234/2014, ΣΤΕ 506/2012, 4037/2011, 1498/2011, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008 347/2006 κ.α.).

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 ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, τις διαπιστώσεις του οποίου αποδέχθηκε πλήρως ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., απέδειξε την συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας εταιρείας για τους λόγους που αναφέρονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

Επειδή ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί καλής πίστης στις εν λόγω συναλλαγές δεν αποδεικνύεται από τον προσφεύγοντα, καθώς τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικής επιταγής ή κατάθεσης σε λογαριασμό, παρά ένα μικρό μέρος που αντιστοιχεί στον αναλογούντα Φ.Π.Α., μείον την παρακράτηση φόρου εισοδήματος που η κοινοπραξία παρακράτησε συνολικά για όλα τα εκδοθέντα τιμολόγια. Επιπλέον, ενώ σε έξι (6) εκ των υπό κρίση στοιχείων η τελική αξία υπερβαίνει το ποσό των 15.000,00€, η εξόφλησή τους δεν πραγματοποιήθηκε μέσω τραπεζικών λογαριασμών ή έκδοσης τραπεζικής επιταγής, κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.). Περαιτέρω, στο από 2/6/2008 ιδιωτικό συμφωνητικό σύμβασης έργου, μεταξύ της κοινοπραξίας και της εκδότριας «.....», αναφέρεται ότι η εργολήπτρια διαθέτει τα απαραίτητα εκσκαπτικά μεταφορικά μηχανήματα. Κανένα από τα μηχανήματα που χρησιμοποίησε η ως άνω εκδότρια δεν ήταν της ιδιοκτησίας της, δεν υπήρχε σχετική ένδειξη με την επωνυμία της, αν και αποτελούσε κατεξοχήν εταιρεία οικοδομικών και τεχνικών έργων.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν τη καλή πίστη στις υπό κρίση συναλλαγές, ούτε και καταφέρει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 14/9/2016 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Επειδή περαιτέρω, η κρίση περί του επιδιωκόμενου σκοπού της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων αναφέρεται μόνο στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, το κείμενο της οποίας παρατίθεται αυτούσιο στις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και η οποία κρίση αναφέρεται στις ανύπαρκτες, στο σύνολό τους, συναλλαγές της εκδότριας «.....». Αντίθετα, σύμφωνα με τις συνταχθείσες από την Δ.Ο.Υ. εκθέσεις ελέγχου, η εικονικότητα των συναλλαγών της κοινοπραξίας με την ως άνω εκδότρια εταιρία ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη και εν προκειμένω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος αβάσιμα προβάλλεται.

Επειδή, στο άρθρο 5 παρ. 10 περ. β' του ν.2523/97 ορίζεται ότι : «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 καταχώρηση, 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.

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.».

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ.3 Ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015 ορίζεται: «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) ... β) ... γ) ... 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. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.».

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 αναφέρονται αποκλειστικά στις ποινικές κυρώσεις που επιβάλλονται από τα δικαστήρια σε αυτούς που διαπράττουν εγκλήματα φοροδιαφυγής. Στην υπό κρίση περίπτωση, τα επιβαλλόμενα πρόστιμα αποτελούν διοικητικές πράξεις, διεπόμενες από τους κανόνες του διοικητικού δικαίου και δεν συνιστούν σε καμιά

περίπτωση ποινική κύρωση. Δεν αποσκοπούν μάλιστα στο να τιμωρήσουν ποινικά τα μέλη της κοινοπραξίας και δεν συνιστούν ούτε παρακολούθημα ούτε αναγκαίο συμπλήρωμα της ποινικής διαδικασίας, δεδομένου ότι η μία διαδικασία είναι σαφώς διακεκριμένη από την άλλη, ενώπιον διαφορετικών δικαστηρίων.

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 προβλέψει 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). Κατά συνέπεια δεδομένου ότι κατά την φορολογική περίοδο 1/1/2008 – 31/12/2008, χρόνος που τελέστηκαν οι παραβάσεις, βρίσκονταν σε ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 παρ. β' του Ν.2523/97, οι οποίες δεν εφαρμόζονται εν προκειμένω, καθώς τυγχάνουν εφαρμογής οι ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.4337/2015. Επομένως, δεν καταπατείται η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής των λιγότερο επαχθών φορολογικών κυρώσεων, όπως αβάσιμα επικαλείται ο προσφεύγων, αντίθετα εφαρμόζεται απόλυτα στη προκειμένη περίπτωση και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει απορριπτέος.

Περαιτέρω, δεν δύναται να εφαρμοστεί η διάταξη της περίπτωσης ε' του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, διότι τα υπό κρίση εικονικά στοιχεία καταχωρήθηκαν ως αγορές στα τηρούμενα βιβλία της κοινοπραξίας, με αποτέλεσμα την μείωση του φορολογητέου εισοδήματος και κατά συνέπεια του φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2009, ανεξάρτητα αν το τελικό αποτέλεσμα της φορολογικής δήλωσης ήταν πιστωτικό λόγω παρακρατήσεων του φόρου.

.Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 27/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, νομίμου εκπροσώπου της «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης κοινοπραξίας - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008

α) Έλαβε οκτώ (8) εικονικά, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 96.635,00€, πλέον Φ.Π.Α. 18.170,65€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 παρ. 1 και 11, και 18 παρ. 2 και 9 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), 19 παρ. 4 του ν. 2523/97, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 δ' του Ν. 4337/2015.

Ποσό καταλογισμού : $96.635,00 \times 20\% = 19.127,00$

β) Δεν εξόφλησε σύννομα έξι (6) φορολογικά στοιχεία, με τελική αξία που υπερβαίνει τις 15.000,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 18 παρ. 2 εδάφιο 2 ΠΔ186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 ζ' του Ν. 4337/2015.

Ποσό καταλογισμού : $586 \times 1/3 = 195,33 \text{ €}$

Σύνολο καταλογισμού $19127,00 + 195,33 = \mathbf{19.322,33 \text{ €}}$

Φόρος Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008)

Διαφορά φόρου	24.741,21
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	29.689,45
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	54.430,66

Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008

Διαφορά φόρου	18.170,65
Πρόσθετος φόρος	21.804,78
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	39.975,43

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/97

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008

18.170,65 X 3 = 54.511,95 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.