



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

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

Θεσσαλονίκη 21/02/2017

Αριθμ. Αποφ.: 565

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
- β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 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 με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις

Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

- η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., 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.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ 2562 Β/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/ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- ια. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β'/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή του, με **Α.Φ.Μ.:** και με διεύθυνση:, κατά της υπ' αριθ., Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7, παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και του υπ' αριθ., Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης (ΠΟΛ 1019/2011), Οικονομικών Ετών, και, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
4. Τη με αριθμό, Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7, παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
5. Το υπ' αριθ., Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης (ΠΟΛ 1019/2011), Οικονομικών Ετών, και, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
6. Την από 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 Διεύθυνσής μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής, με **Α.Φ.Μ.:** 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που έγινε στον προσφεύγοντα από τη **Δ.Ο.Υ.**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. - Π.Δ. 186/92, και του Ν.3888/2010 (ΠΟΛ 1019/2011), σε εκτέλεση της υπ. αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου, για τη χρήση, συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και το υπ' αριθ., Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης (ΠΟΛ 1019/2011).

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. έγγραφο της **Δ.Ο.Υ.**, με θέμα «Έκδοση Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων», που παρελήφθη από τη **Δ.Ο.Υ.** με αριθμό πρωτ. και η από σχετική Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ., που κοινοποιήθηκε, με αριθμ. πρωτ., στη **Δ.Ο.Υ.** Με τα προαναφερόμενα έγγραφα η **Δ.Ο.Υ.** ενημέρωσε τη **Δ.Ο.Υ.** ότι η επιχείρηση, **με Α.Φ.Μ.** είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων και μεταξύ των ληπτών των εικονικών αυτών φορολογικών στοιχείων, στη χρήση, είναι και ο προσφεύγων.

Σημειώνεται, ότι τις χρήσεις, και ο προσφεύγων τις είχε περαιώσει βάσει των διατάξεων του ν. 3888/2010.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ήταν η έκδοση της υπ' αριθ., Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7, παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου, και του υπ' αριθ., Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης (ΠΟΛ 1019/2011), Οικονομικών Ετών, και, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό, Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7, παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο **ΕΥΡΩ 8.416,00**. Η προαναφερόμενη πράξη εκδόθηκε επειδή διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στη διαχειριστική περίοδο στην πιο κάτω παράβαση:

Έλαβε, αποδέχθηκε και χρησιμοποίησε (με την καταχώρηση του στα τηρούμενα βιβλία του Π.Δ.186/92 περί Κ.Β.Σ) ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) της εκδότριας επιχείρησης, **με Α.Φ.Μ.**, συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 42.080,00 πλέον του αναλογούντος Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 7.995,20.

Με το υπ' αριθ., Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης (ΠΟΛ 1019/2011), Οικονομικών Ετών, και, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, προέκυψε επιπλέον φόρος περαιώσης ύψους **ΕΥΡΩ 10.698,70**.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν η προσβαλλόμενη υπ. αριθμ., Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7, παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και το προσβαλλόμενο υπ' αριθ., Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης (ΠΟΛ 1019/2011), Οικονομικών Ετών, και, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τους παρακάτω λόγους:

1. Τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
2. Η συναλλαγή του προσφεύγοντος με τον εκδότη των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων κινήθηκε στα πλαίσια της καλής πίστης.
3. Για την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου δεν έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του Ν.4337/2015 διότι σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 66, παρ. 5 του Ν.4174/2013 «Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο».
4. Για την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του Ν.4337/2015 άρθρο 7 παρ.3 περ. ε' και όχι οι διατάξεις του Ν.4337/2015 άρθρο 7 παρ.3 περ. δ', (σε περίπτωση που θα έπρεπε να εκδοθεί κάποια πράξη επιβολής προστίμου).

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι και αστήρικτοι για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **18§9 του ΠΔ 186/92**: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ “..όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε 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 τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ’ αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ’ αρχήν, ν’ αποδείξει είτε 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010)...”.

Επειδή, στο άρθρο **65 του Ν. 4174/2013**, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του

φόρου»

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η σχετική έκθεση ελέγχου της **Δ.Ο.Υ.** διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, τεκμηριώνει πλήρως και αποδεικνύει την εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων δεν είναι αυθαίρετος και δεν τίθεται θέμα αμφισβήτησης της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων και ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, στη σχετική έκθεση ελέγχου της **Δ.Ο.Υ.**, που αφορά τον εκδότη των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων, τεκμηριώνεται ότι η εταιρία που εξέδωσε τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010). Επιπρόσθετα, η έλλειψη καλής πίστης εκ μέρους του λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων αποδεικνύεται στην ενότητα 6.5.3.1 της σχετικής από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της **Δ.Ο.Υ.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3, περ. δ' του Ν.4337/2015: 3. 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:... δ) **Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 66 (Εγκλήματα Φοροδιαφυγής), παρ. 5 του Ν.4174/2013:..... «Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο», αλλά η διάταξη αυτή αναφέρεται στα Εγκλήματα Φοροδιαφυγής και με βάση τη διάταξη αυτή δεν διαπράττει Έγκλημα Φοροδιαφυγής ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι

διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Στην υπό κρίση περίπτωση, το επιβαλλόμενο πρόστιμο αποτελεί διοικητική πράξη, διεπόμενη από τους κανόνες του διοικητικού δικαίου και δεν συνιστά σε καμιά περίπτωση ποινική κύρωση. Δεν αποσκοπεί μάλιστα στο να τιμωρήσει ποινικά τον προσφεύγοντα και δεν συνιστά 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 διαχειριστική περίοδο –, 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.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν.4337/2015 άρθρο 7 παρ.3 περ. δ', αναφέρονται ακριβώς στην παράβαση του προσφεύγοντος ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου με βάση την προαναφερόμενη διάταξη του Ν.4337/2015.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1, του Ν.4174/2013: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική

Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.

Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει».

Επειδή, το υπ' αριθ., Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαίωσης (ΠΟΛ 1019/2011), Οικονομικών Ετών, και, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** δεν είναι εκτελεστή διοικητική πράξη, δεν μπορεί να προσβληθεί με ενδικοφανή προσφυγή. Συνεπώς η υπό εξέταση ενδικοφανής προσφυγή θεωρείται απαράδεκτη αναφορικά με την προσφυγή κατά του υπ' αριθ., Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαίωσης (ΠΟΛ 1019/2011), Οικονομικών Ετών, και, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Α) Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ** και την επικύρωση της υπ' αριθ., Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7, παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Β) Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ** κατά του υπ' αριθ., Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαίωσης (ΠΟΛ 1019/2011), Οικονομικών Ετών, και, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ως απαράδεκτης.

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό, Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7, παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος	
Πρόστιμο Κ.Β.Σ. / (42.080,00 X 20%)	8.416,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.416,00

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αρ., Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7, παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

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.