



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Θεσσαλονίκη, **21-10-2016**

Αριθμός απόφασης:

Τμήμα Α7 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. 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».

ε. 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».

στ. 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».

ζ. 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».

η. 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.».

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

ι. 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με έδρα την, ΑΦΜ νόμιμα εκπροσωπούμενης από τον Διευθύνοντα σύμβουλο αυτής, κατά της : α) υπ' αριθμ. οριστικής απόφασης επιβολής προστίμου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ διαχειριστικής περιόδου, β) υπ' αριθμ. οριστικής απόφασης επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου

4. Τις ανωτέρω πράξεις της φορολογικής αρχής.

5. Τις από 25/05/2016 απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «.....»- Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η εταιρία ελέγχθηκε από την και με την από έκθεση ελέγχου της εν λόγω υπηρεσίας της καταλογίστηκαν παραβάσεις για λήψη δύο εικονικών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 108.080,00€ πλέον ΦΠΑ 20.535,20€, συνολικού ποσού 128.615,20€, από την επιχείρηση «.....». Για τις ανωτέρω παραβάσεις εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθμ. απόφαση επιβολής προστίμου (ΑΕΠ).

Η εταιρία άσκησε προσφυγή κατά της ανωτέρω απόφασης, επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου που ακύρωσε την απόφαση επιβολής προστίμου (ΑΕΠ) ΚΒΣ, λόγω μη τήρησης του ουσιαστικού τύπου της προηγούμενης ακρόασης της

προσφεύγουσας και ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. να ενεργήσει τα νόμιμα.

Στα πλαίσια της διενέργειας τακτικού ελέγχου στην επιχείρηση «.....»- Α.Φ.Μ., από το ΔΕΚ και στην από έκθεση ελέγχου, άρθρο 6 του ν. 2523/97, επιβλήθηκε ειδικό πρόστιμο ΦΠΑ ποσού 61.605,60€. Και η πράξη όμως αυτή ακυρώθηκε με την 5390/2015 απόφαση που εξέδωσε το ΙΒ Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο επί της από ασκηθείσας προσφυγής, λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης.

Σε εκτέλεση των ανωτέρω αποφάσεων εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. οι υπ' αριθμ. εντολές ελέγχου περί επανάληψης διαδικασίας για τις παραβάσεις στον ΚΒΣ και στο ΦΠΑ αντίστοιχα και συντάχθηκαν οι από και εκθέσεις ελέγχου με τις οποίες επιβλήθηκαν για τη χρήση, πρόστιμο Κ.Β.Σ. ίσο με το 40% της αξίας των εικονικών στοιχείων, ήτοι 43.232,00€ και πρόστιμο ΦΠΑ ίσο με 61.605,60€.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

1. Δεν έγινε τήρηση της νόμιμης ελεγκτικής διαδικασίας. Πιο συγκεκριμένα δεν τηρήθηκε η διαδικασία που ορίζει ο ν. 4174/2013 και τούτο διότι δεν έγινε επίδειξη του δελτίου ταυτότητας και της εντολής φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. Επιπρόσθετα, δεν αναφέρεται η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, απαραίτητη προϋπόθεση σύμφωνα με το αρ. 25 του ν. 4174/2013. Κατά συνέπεια, πλήττεται όλη η ελεγκτική διαδικασία ως νομικά πλημμελής, γεγονός που άγει σε ακυρότητα τις υπό κρίση πράξεις.
2. Οι υπό κρίση χρήσεις έχουν υποπέσει σε παραγραφή. Ειδικότερα, οι χρήσεις έχουν υποπέσει σε παραγραφή την, η χρήση την και η χρήση την Οι συνεχείς παρατάσεις παραγραφής με τους νόμους 3513/2006, 3697/2008, 3790/2009, 3842/2010, 3888/2010, 4002/2011, 4098/2012, 4141/2013, είναι μεν συνταγματικά επιτρεπτές, όμως μόνο για τη χρονιά που λήγει και όχι την παραγραφή που έχει ήδη παραταθεί με προγενέστερο νόμο (βλ. ΟΛΣΤΕ 3174/2014, ad hoc ΔΕΦ Αθηνών 624/2014 και ΔΕΦ Χανίων 24/2013).
3. Η φορολογική διοίκηση που φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας, ήτοι της μη πραγματοποίησης της συναλλαγής, δεν αποδεικνύει τη μη πραγματοποίηση των συναλλαγών. Αντιθέτως, αρκείται στην παραπομπή σε δελτία πληροφοριών και εκθέσεις ελέγχου άλλων υπηρεσιών που αφορούν τους εκδότες. Επιπρόσθετα, υπάρχουν αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων (μονομελές πλημμελειοδικείο Εορδαίας) που δικαιώνουν την προσφεύγουσα.
4. Ουδέν όφελος θα είχε η προσφεύγουσα εταιρία από τη λήψη εικονικών, διότι το κόστος αυτών σε σχέση με τα ακαθάριστα κέρδη της ήταν πολύ μικρό. Η προσφεύγουσα εταιρία λειτούργησε στις συναλλαγές της καλόπιστα, αναζητώντας από τους αντισυμβαλλομένους της στοιχεία που να

αποδεικνύουν τη φορολογική τους ύπαρξη και συνέπεια.

5. Επικουρικά και σε κάθε περίπτωση πρέπει να εφαρμοστεί το ευμενέστερο νομοθετικό καθεστώς στην πράξη επιβολής προστίμου του ΦΠΑ. Σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ (2556/2014, 1534/2012, 1519/2013, 2957/2013, 4159/2009) στην περίπτωση που υπάρχει νεότερος νόμος με διατάξεις ευμενέστερες για τον φορολογούμενο σε σχέση με το προηγούμενο νομικό καθεστώς, ισχύει το λεγόμενο τεκμήριο της δικονομικής αναδρομής του νεότερου ηπιότερου νόμου. Το τεκμήριο έχει εφαρμογή και στις περιπτώσεις που ο νόμος προβλέπει την επιβολή προστίμου, πρόσθετου φόρου ή προσαύξησης λόγω παράβασης φορολογικών υποχρεώσεων (ΣτΕ 2077/2009, 3821/2005, 815/2010, 4159/2009).

Επί των προβαλλομένων ως άνω λόγων της με ημερομηνία κατάθεσης 23/05/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «.....»- Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 25 παρ. 1, 2 και 4 του 4714/2013 (ΚΦΔ) : «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
- στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται. 2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου...4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί

άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

Επειδή τυχόν έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου, της φορολογικής ταυτότητας του ελεγκτή και της χρονικής διάρκειας του ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, καθώς η προσφεύγουσα έλαβε γνώση του ελέγχου. Επιπρόσθετα, τυχόν αντιρρήσεις της προσφεύγουσας για την ταυτότητα του ελεγκτή έπρεπε να προβληθούν άμεσα και να αρνηθεί τον έλεγχο από μη εξουσιοδοτημένο υπάλληλο της φορολογικής αρχής, εφόσον αυτό ίσχυε στην προκειμένη περίπτωση. Ωστόσο, από την έκθεση ελέγχου αλλά και από την ίδια την κατατεθειμένη προσφυγή πουθενά δεν προκύπτει ότι προβλήθηκαν τέτοιου είδους ενστάσεις από πλευράς της ελεγχόμενης εταιρίας. Άλλωστε, η προσφεύγουσα ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από τις τυπικές αυτές παραλείψεις κατά την ελεγκτική διαδικασία, στοιχείο απαραίτητο για την ακύρωση των πράξεων αυτών κατά το άρθρο 79 παρ. 5 περ. β Κ.Δ.Δ.. Η έλλειψη των στοιχείων αυτών αποτελεί τυπική πλημμέλεια και δεν επηρεάζει το κύρος του ελέγχου. Συνεπώς, ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των πράξεων λόγω ελλείψεως επίδοσης της εντολής ελέγχου είναι απορριπτέος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 72 παρ. 7 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) «Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 36§1και 36§2 του ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. Η περίοδος αυτή, παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ακύρωση των αρχικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ και ΦΠΑ έγιναν με τις και αποφάσεις του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου και ΙΒ Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείουαντίστοιχα και επειδή η Δ.Ο.Υ..... σε συμμόρφωση των παραπάνω αποφάσεων και στα πλαίσια της επανάληψης της διαδικασίας όπως αυτή διατάχτηκε από τα εν λόγω δικαστήρια, εξέδωσε τις νέες πράξεις εντός της προθεσμίας του ενός έτους, το επιχείρημα της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενο.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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, οι λόγοι που αποδεικνύουν και στοιχειοθετούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, αναφέρονται αναλυτικά στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΒΣ και στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. για τις παραβάσεις που διαπιστώθηκαν σε βάρος της εκδότριας επιχείρησης «.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις ΠΟΛ 1249/21.11.2013 προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών, που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, γεγονός που λειτουργεί μάλιστα και αναδρομικά. Επομένως, για τις παραβάσεις που διαπράττονται από τις 26 Ιουλίου 2013 και έπειτα, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή που απαιτεί τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, το αργότερο μέχρι το χρόνο αυτό, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν. Αξίζει να σημειωθεί ότι για τις παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί πριν από την ανωτέρω ημερομηνία (26.7.2013), εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή που θα επιληφθεί πρώτη της υπόθεσης (π.χ., αρμόδια ΔΟΥ, Επιτροπή του άρθρου 70Ακ.λπ.), τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω

πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν.

Στην προκειμένη περίπτωση, εκτός των άλλων επιβαρυντικών στοιχείων, όπως καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, η εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων πραγματοποιήθηκε με την αριθμ. επιταγή ποσού 128.615,20€, η οποία εκδόθηκε μεν σε διαταγή της «.....», αλλά οπισθογραφήθηκε και εισπράχτηκε από τον εκπρόσωπο της κ. Συνεπώς ο πωλητής ουδέποτε εισέπραξε και συνεπώς δεν πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 5 παρ. 2 του ΚΔΔ «τα δικαστήρια δεσμεύονται, επίσης, από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν, έναντι όλων, καθώς και από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη.» Κατά συνέπεια δε δεσμεύονται από την αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, καθόσον αυτή δεν αποτελεί δεδικασμένο για τη διοικητική δίκη, πλην όμως κατά τη διαμόρφωση της κρίσεώς τους οφείλουν να τη συνεκτιμήσουν και να γίνει σχετική μνεία στην απόφαση (ΣτΕ 1734/2009, 659/2009, 1439/1999, 2563/1994).

Δεν επηρεάζει η αθωωτική απόφαση ποινικού δικαστηρίου τη διοικητική δίκη, εκτός αν βεβαιώνεται σ' αυτήν αντικειμενική ανυπαρξία των πραγματικών περιστατικών, ώστε να ανατρέπεται, κατά την πραγματική της βάση, η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης (ΣτΕ 1840/89 ΔΔικ 1990/989, ΣτΕ 1212/1994, ΣτΕ 611/95 ΔΔικ 1996/246, ΣτΕ 1928/2010).

Το πρόστιμο έχει χαρακτήρα διοικητικής κυρώσεως, η επιβολή της οποίας είναι ανεξάρτητη από την ποινική δίωξη του φερόμενου ως παραβάτη. Ως εκ τούτου η επιβολή του (πριν την αθώωσή του για την παράβαση αυτή) δεν παραβιάζει το άρθρο 96 παρ. 1 του Συν/τος και το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ (ΣτΕ 4037/2008). Επί έκδοσης ή λήψης πλαστού ή εικονικού φορολογικού στοιχείου, η αθώωση λόγω άγνοιας της πλαστότητας ή της εικονικότητας δεν επηρεάζει την επιβολή προστίμων ΚΒΣ, φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ κλπ.

Τέλος, και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν υπήρξε καμία ωφέλεια από τη λήψη των εικονικών τιμολογίων και άρα αποδεικνύεται η καλή του πρόθεση, πρέπει να απορριφθεί διότι σύμφωνα με το αρ. 33 παρ. 4 του ΚΒΣ δεν απαιτείται για τη στοιχειοθέτηση της επίδικης φορολογητέας ύλης, η λήψη των εικονικών τιμολογίων να έγινε με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, γιατί τέτοια προϋπόθεση δεν τίθεται από το νόμο. Επομένως, ο εν λόγω ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιστελώς, διότι η επιβολή των ενδίκων προστίμων σε βάρος του προσφεύγοντος έγινε για τη συμμετοχή του στην εικονική διακίνηση των αγαθών που αναγράφονται στα ένδικα τιμολόγια, ανεξάρτητα από την άμεση οικονομική ωφέλεια που είχε αυτός και ανεξάρτητα από το αν έγινε με σκοπό απόκρυψης φορολογητέας ύλης

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 3§4 και 7§9 του Ν. 4337/2015 προκύπτει ότι η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, με την οποία επιβάλλονταν διοικητικές κυρώσεις στις παραβάσεις φοροδιαφυγής της παρ. 1 του ίδιου άρθρου (έκδοση- λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, παύει να ισχύει από **17/10/2015**, μετά και την νομοτεχνική βελτίωση του άρθρου 51 του νόμου [4342/2015](#) (η οποία διόρθωσε την ισχύ της κατάργησης, τροποποιώντας την παράγραφο 9 του άρθρου 7 του νόμου

Επειδή, στην παράγραφο 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/15 ορίζονται τα εξής: «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) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας γ) δ)ε)στ)ζ)».

Επειδή, από τα ανωτέρω εκτεθέντα προκύπτει σαφώς ότι η μη επιβολή διοικητικής κύρωσης για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αφορά **αποκλειστικά** παραβάσεις που διαπράττονται από 17.10.2015 και έπειτα, ενώ για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

Σύμφωνα δε 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 Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 2014, σελ. 667)».

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, εν προκειμένω ορθώς η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό του προστίμου επέβαλε τις κυρώσεις που ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015. Ο ισχυρισμός δε του προσφεύγοντος, ότι κακώς η Δ.Ο.Υ. δεν εφάρμοσε την ισχύουσα νομοθεσία, περί μη επιβολής διοικητικής κύρωσης στην περίπτωση της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, κρίνεται δια της παρούσης ότι προβάλλεται αλυσιτελώς, καθώς εάν ο νομοθέτης όντως επιθυμούσε η νέα ρύθμιση, περί μη επιβολής διοικητικών κυρώσεων, να αφορά και προγενέστερες χρήσεις θα το είχε ορίσει **ρητώς** στις μεταβατικές διατάξεις του νόμου 4337/15. Αντιθέτως, προκύπτει σαφώς από τις ανωτέρω διατάξεις ότι για τις προηγούμενες περιόδους οι κυρώσεις για έκδοση – λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εξακολουθούν να υφίστανται, τροποποιούμενες ωστόσο προς όφελος του παραβάτη.

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

Κατά συνέπεια το αίτημα της προσφεύγουσας για υπαγωγή στο νεότερο και ευμενέστερο νομοθετικό πλαίσιο του ν. 4174/2013, θα μπορούσε να ικανοποιηθεί αν τηρούνταν οι δυο παραπάνω προϋποθέσεις που ρητά αναφέρονται στο νόμο, ήτοι η υποβολή ανέκκλητης δήλωσης και η καταβολή του 40% της οφειλής των δύο προστίμων. Επειδή, καμία από τις παραπάνω προϋποθέσεις δεν πληρείται, το αίτημα αυτοδίκαια πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας
.....

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

Διαχειριστική περίοδος

Συνολικό ποσό καταλογισμού **104.837,60€** ως ακολούθως:

A. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. με αριθμό: 43.232,00€

B. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ με αριθμό : 61.605,60€

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
α.α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).