



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 22/4/2019

Αριθμός απόφασης: 944

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

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 21/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στο, Τ.Κ., κατά της με αριθμό/28-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 και της με αριθμό/28-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 26/1/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/5-4-2019 υπόμνημα της προσφεύγουσας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 21/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με 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:

Με την με αριθμό/**28-11-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας ποσού **58.400,00** €, λόγω λήψης δεκατεσσάρων (14) εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων από την εταιρία «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 292.000,00 € πλέον ΦΠΑ 67.160,01 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 10, 11 και 14, 18 παρ. 3 και 9 και 30 παρ. 7 του Π.Δ.186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3δ' του Ν.4337/2015.

Με την με αριθμό/**28-11-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας ποσού **32.480,00** €, λόγω λήψης εννέα (9) εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων από την εταιρία «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 162.400,00 € πλέον ΦΠΑ 37.352,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 6 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3δ' του Ν.4337/2015.

Δυνάμει των με αρ. .../2017 και .../2017 εντολών ελέγχου διενεργήθηκε από την Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες ανάπτυξης και υποστήριξης λογισμικού εφαρμογών τηλεματικής». Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. .../2016 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και η με/..... εισαγγελική παραγγελία, με την οποία ζητήθηκε η διερεύνηση της τυχόν ανάμειξης της προσφεύγουσας σε αδικήματα φοροδιαφυγής. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρία έλαβε στη χρήση 2012 δεκατέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία και στη χρήση 2013 εννέα (9) φορολογικά στοιχεία από την εταιρία «.....» - ΑΦΜ τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των συναλλαγών. Υφίσταται τεκμήριο καλής πίστης, εφόσον ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων είναι υπαρκτό πρόσωπο.
- Προς επίρρωση των ισχυρισμών της με το αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/5-4-2019 υπόμνημά της η προσφεύγουσα επικαλείται :
 - α) Τα από 12.02.2019 Έγγραφα Εξηγήσεων ενώπιον της κ. Πταισματοδίκη του Ε΄ Τμήματος Θεσσαλονίκης του, στο οποίο ο ίδιος αναφέρει μεταξύ άλλων το γεγονός ότι απασχολήθηκε ως υπάλληλος – εργοδηγός από την εταιρία
 - β) Την αθωωτική ποινική απόφαση του Γ΄ Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης με την οποία απαλλάχθηκαν η αντιπρόεδρος και ο πρόεδρος του Δ.Σ., κατά την επίμαχη περίοδο, της συνδεόμενης με την υπόθεση εταιρίας «.....», κατά των οποίων ασκήθηκε ποινική δίωξη κατόπιν της υπ' αριθμ. .../29.03.2018 μηνυτήριας αναφοράς της Α.Α.Δ.Ε..
 - γ) Την με αρ./2018 απόφαση της Υπηρεσίας μας με την οποία έγινε δεκτή η με αρ. πρωτ./7-8-2018 ενδικοφανής προσφυγή της εταιρίας «.....» (συνεργείο), ΑΦΜ σε συναφή υπόθεση με εμπλοκή της εταιρίας
- Θα πρέπει να εφαρμοστούν οι ευνοϊκότερες ρυθμίσεις του Ν.4337/2015, που δεν προβλέπουν πλέον την επιβολή των επίμαχων προστίμων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί άρνησης της εικονικότητας και επίκλησης της καλής πίστης.

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«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 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. 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, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, 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 σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του 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 σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015 «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 22/11/2018 έκθεση ελέγχου :

Από το σύνολο της έρευνας α) στην προσφεύγουσα λήπτρια εταιρία β) στην εκδότρια εταιρίακαι φερόμενη ως εκτελούσα (ως εργολήπτρια) το έργο και γ) στις οντότητες – φερόμενους προμηθευτές τηςεξάγεται το εξής συμπέρασμα: Η προσφεύγουσα μίσθωσε ένα ημιτελές ακίνητο στο, το οποίο για να καταστεί λειτουργικό απαιτούνταν διάφορων ειδών τεχνικές εργασίες, όπως η τοποθέτηση ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, η τοποθέτηση διαχωριστικών τοιχίων, η τοποθέτηση κουφωμάτων πορτών και παραθύρων, η τοποθέτηση κλιματιστικών, η διαμόρφωση της εξωτερικής όψης του κτιρίου. Προκειμένου να εκτελεστούν οι εργασίες στο κτίριο, η προσφεύγουσα εταιρία ήρθε, κατά τις χρήσεις 2011-2012, σε συμφωνία με διάφορες εταιρίες του κατασκευαστικού κλάδου. Ωστόσο οι εταιρίες αυτές εξέδωσαν, καθ' υπόδειξή της, τα φορολογικά στοιχεία προς τηνπου καμία πραγματική σχέση δεν είχε με την κατασκευή του κτιρίου, αλλά και με τις φερόμενες συναλλαγές με τις τεχνικές εταιρίες που εμφανίζονται ως προμηθευτές της. Στην συνέχεια, κατά την χρήση 2012 και πιο συγκεκριμένα, τον Δεκέμβριο του 2012, ακολούθησε η έκδοση από την εταιρίαπρος την προσφεύγουσα, δεκατεσσάρων (14) φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 292.000,00€, στα οποία περιγράφονται πωλήσεις εμπορευμάτων και παροχές υπηρεσιών παρεμφερείς με αυτές που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία που φέρουν ως πελάτη την εταιρίακαι εκδότες τους πραγματικούς εκτελεστές του έργου. Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρία, κατά το φορολογικό έτος 2013, έλαβε από την εταιρίαφορολογικά στοιχεία για φερόμενες συναλλαγές που σχετίζονται με ακίνητα που είχε στην κατοχή της στη Δημοτική Κοινότητα του Ν.

Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης απέδειξε ότι το σύνολο των φερομένων φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από την εταιρία - ΑΦΜ, κατά τις χρήσεις 2012 και 2013, είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθώς από την έρευνα στοιχειοθετήθηκε ότι οι τεχνικές και κατασκευαστικές εργασίες που τελέστηκαν στο ακίνητο – έδρα επί του, πραγματοποιήθηκαν τελικά από τις οντότητες που αναφέρονται στο σώμα της από 22/11/2018 έκθεσης ελέγχου και όχι από την εταιρία, ενώ για τις εργασίες που τελέστηκαν στα ακίνητα της ελεγχόμενης στη στοιχειοθετήθηκε πλήρως η αδυναμία εκτέλεσης των τεχνικών έργων από την, χωρίς ωστόσο ο έλεγχος να έχει την δυνατότητα εντοπισμού των εταιριών που πραγματοποίησαν την ολοκλήρωση του έργου.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για την λήψη εικονικών ως προς το πρόσωπο τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με

την συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή η έκδοση καταλογιστικών πράξεων είναι πράξη διοικητική, 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.

Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα επικαλείται την αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου επί της υπ' αριθμ./29.03.2018 μηνυτήριας αναφοράς της Α.Α.Δ.Ε. κατά του προέδρου και της αντιπροέδρου της συνδεδεμένης με την υπόθεση εταιρίας «.....», χωρίς να αναφέρει το λόγο για τον οποίο αθώωθηκαν τα ομόρρυθμα μέλη της και τα στοιχεία εκείνα που το δικαστήριο έλαβε υπόψη για την έκδοση της απόφασης και τα οποία δεν λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε..

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα επικαλείται την με αρ./2018 απόφαση της Υπηρεσίας μας επί της με αρ. πρωτ./7-8-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της συνδεδεμένης με την υπόθεση εταιρίας «.....». Στην συγκεκριμένη περίπτωση, με την ανωτέρω απόφαση κρίθηκε ότι η λήπτρια επιχείρηση (.....) των φορολογικών στοιχείων μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο (προσφεύγουσα) παραπλάνησε την αγνοούσα τη συμπαιγνία εκδότρια των στοιχείων. Ωστόσο κρίθηκε ότι η ως άνω συμπαιγνία θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο της λήπτριας των στοιχείων πλην όμως αυτή δεν μπορεί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο της καλόπιστης εκδότριας των νομότυπων φορολογικών στοιχείων υπαρκτής συναλλαγής. Ως εκ τούτου, η επίκληση της ανωτέρω απόφασης αλυσιτελώς προβάλλεται από την προσφεύγουσα, καθώς ερείδεται επί διαφορετικών πραγματικών περιστατικών.

Επειδή τα επικαλούμενα από 12.02.2019 Έγγραφα Εξηγήσεων του ενώπιον της κ. Πταισματοδίκη του Ε' Τμήματος Θεσσαλονίκης αποτελούν μέρος της ποινικής διαδικασίας, τα οποία δύναται να εκτιμηθούν από το ποινικό δικαστήριο και σε κάθε περίπτωση δεν αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και επομένως αλυσιτελώς προβάλλονται από αυτήν.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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». Στην υπό κρίση περίπτωση, η

προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν το αληθές των επίμαχων συναλλαγών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί άρνησης της εικονικότητας και της επίκλησης για καλή πίστη απορρίπτεται ως αναιτιολόγητος.

Ως προς την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης

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 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, περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «2. α) ..., β) ..., γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου...

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

Επειδή, δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι 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 έκδοσης της καταλογιστικής πράξης. 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, στη χρήση 2012 έλαβε δεκατέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 292.000,00 € πλέον ΦΠΑ 67.160,01 € και στη χρήση 2013 εννέα (9) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 162.400,00 € πλέον ΦΠΑ 37.352,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο, επιβάλλεται 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' υποπερ. ββ' του ν.4174/2013.

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, επί λήψεως εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων η κύρωση που επιβάλλονταν, κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997, ανερχόταν στο ισόποσο της αξίας της συναλλαγής, ενώ κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. ββ' του ν.4174/2013 η επιβαλλόμενη κύρωση

ανέρχονταν στο 25% της αξίας της συναλλαγής. Σύμφωνα δε με την παρ. 3 περ. δ' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, η κύρωση για τη λήψη εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων ανέρχεται στο 20% 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 β' του ν. 2523/1997 και του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. ββ' του ν.4174/2013. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17/10/2015 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 την 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 αποφάσεις του 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 21/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Κ.Β.Σ.

Η με αριθμό/**28-11-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

Ποσό καταλογισμού 58.400,00 €

Κ.Φ.Α.Σ.

Η με αριθμό/**28-11-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

Ποσό καταλογισμού 32.480,00 €

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.