



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη: 15/04/2019

Αριθμός απόφασης: 892

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333267
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

Τη με ημερομηνία κατάθεσης **14/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ**:, κατοίκου Δήμου, Τ.Κ., κατά των : α) με αριθμ. /08-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, β) με αριθμ. /08-11-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, γ) με αριθμ. /08-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και δ) με αριθμ. /08-11-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

3. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α7 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**, με **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:

Με την αριθμό **/08-11-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 4.251,93 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 3.957,28 €, ήτοι, συνολικό ποσό **8.209,21 €**.

Με την αριθμό **/08-11-2018** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους, 4.600,00 €, καθότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, συνολικής καθαρής αξίας 11.500,00 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 2.645,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§§1, 12§1, του Π.Δ. 186/1992, που επισύρουν τις κυρώσεις της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Με την αριθμό **/08-11-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος διαφορά φόρου ύψους 2.645,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 2.461,70 €, ήτοι, συνολικό ποσό **5.106,70 €**.

Με την αριθμό **/08-11-2018** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Φ.Π.Α. άρθρου 79 ν. 4472/2017 (άρθρου 6 ν. 2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους, 1.322,50 €, καθότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, δυνάμει των με αριθμ. **/28-08-2018** και **/6-9-2018** εντολών ελέγχου, κατόπιν διαβίβασης της από 14/12/2017 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), για την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, βάσει της οποίας, προέκυψε ότι η ως άνω εταιρεία κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, εξέδωσε το με αριθμ. **/05-12-**

2012 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 11.500,00 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 2.645,00 €, ήτοι, συνολικής αξίας ύψους 14.145,00 €, προς τον, το οποίο κρίθηκε για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της. Ενόψει των διαπιστώσεων ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 08-11-2018 εκθέσεις Κ.Β.Σ., εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, κα δεδομένου ότι, το εν λόγω φορολογικό στοιχείο αποτελεί δαπάνη για την ελεγχόμενη επιχείρηση, η λήψη του οποίου δεν κατέστησε αδύνατο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της, ο έλεγχος έκρινε τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία επαρκή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα, όπως αυτά προέκυψαν από τα βιβλία με τη προσθήκη της αξίας του εικονικού στοιχείου ως λογιστικής διαφοράς. Ως προς τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α., ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις φορολογητέες εκροές, όπως προέκυψαν από τα τηρηθέντα βιβλία, ως φορολογητέες εισροές την αξία των εισροών και το ΦΠΑ εισροών των βιβλίων, μειωμένα κατά την αξία του ως άνω εικονικού στοιχείου, αντίστοιχα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η φορολογική αρχή η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την εικονικότητα του φορολογικού στοιχείου.
2. Εφαρμογή της επιεικέστερης ρύθμισης, εφόσον ο νομοθέτης έπαυσε να θεωρεί ως αδίκημα που επισύρει πρόστιμο και κύρωση την παράβαση της τέλεσης εικονικών τιμολογίων από 1-12-2015, και ως εκ τούτου η νεότερη ρύθμιση πρέπει να ισχύσει και για τις προγενέστερες παραβάσεις.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί μη απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής :

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** 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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής. (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2015, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη*».

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «*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».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92** «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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, επιφυλασσόμενων 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, περαιτέρω, σύμφωνα με το **άρθρο 20, παρ. 4 του Ν. 3842/2010**: *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ.».*

Επειδή, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή. (Στε 506/8-2-2012).

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης 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 τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία (ΣτΕ 884/2016), η τέλεση της φορολογικής παράβασης, όπως η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης, μπορεί να προκύπτει κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως τεκμήρια), ήτοι, από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης ενόψει των συνθηκών, εξήγησης που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 2780/2012 επταμ.).».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας της συναλλαγής, θεμελιώνεται πλήρως και αποδεικνύεται από την από 14.12.2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ Π.Δ.186/92 της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, που αφορά την εκδότρια επιχείρηση ΕΠΕ με ΑΦΜ Συγκεκριμένα με την ως άνω έκθεση το με αριθ. /05.12.2012 ΤΠΥ κρίθηκε εικονικό για ανύπαρκτη συναλλαγή, καθότι αυτό εκδόθηκε για υπηρεσίες μεταφοράς και διάστρωσης με 230 τόνους 3 Α. Την συγκεκριμένη ποσότητα σε 3 Α η εκδότρια εταιρία φέρεται να την προμηθεύτηκε από την επιχείρηση με ΑΦΜ: και έδρα στην του Ν., με το με αριθμό /29.11.2012 Τιμολόγιο για πώληση αγαθών αξίας καθαρής 5.060,00 € πλέον ΦΠΑ 23% 1.163,80 €, το οποίο κρίθηκε εικονικό στο σύνολό του, καθόσον, σύμφωνα με την από 26.06.2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ Π.Δ.186/92 που συνέταξε η Δ.Ο.Υ. Βέροιας, η δεν ήταν σε θέση να πουλήσει αυτά τα υλικά, αφού δεν είχε καθόλου αγορές σε 3 Α. Επιπλέον δεν είχε ιδιότητα φορτηγά αυτοκίνητα ή μηχανήματα έργου, ούτε επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων, ούτε και φορολογικά στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων.

Ενόψει των εκτεθέντων και λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός, ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τόσο στον έλεγχο όσο και στην υπηρεσία μας, κανένα αποδεικτικό στοιχείο περί πραγματοποίησης της συναλλαγής(όπως φορολογικό στοιχείο διακίνησης, ιδιωτικό συμφωνητικό ανάθεσης έργου, έγγραφα εξόφλησης) ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσμος και αναπόδεικτος. Η προσκόμιση των αεροφωτογραφιών στον έλεγχο δεν μπορεί από μόνη της να αποτελέσει τεκμήριο πραγματοποίησης της συναλλαγής, καθότι αυτές δεν αφορούν τη χρονική περίοδο κατά την οποία εκδόθηκε το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης, επισημαίνονται τα εξής :

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.)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο οριζόταν ότι : «Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και

η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.»

Επειδή, στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι : «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#), 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 καταχώριση 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)»

Στην υπό κρίση περίπτωση, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ΚΒΣ ίσο με το 40% της καθαρής αξίας του φερόμενου ως εικονικού ληφθέντου τιμολογίου κατ' άρθρο 7 παρ.3β του Ν.4337/2015 και στο ΦΠΑ πρόστιμο ίσο με το 50% του ΦΠΑ των ληφθέντων ως εικονικών στοιχείων, δυνάμει της νέας διάταξης του άρθρου 79 παρ.1 του Ν.4472/2017.

Συνεπώς, σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις, επί λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. β 'του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 40% της αξίας της συναλλαγής, η οποία είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη τόσο εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης όσο και της διάταξης του άρθρου 55 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 1-12-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση καθίσταται λιγότερη ευνοϊκή. Περαιτέρω όμως, επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7, του ιδίου νόμου, προβλέπονται συγκεκριμένες κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#),) 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, ορθώς επιβλήθηκε η σχετική με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, κύρωση, για την παράβαση λήψης εικονικών στοιχείων και ο προβαλλόμενος, περί αντιθέτου, ισχυρισμός, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Κατά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, ωστόσο δυνάμει των παρ. 4 α και β του άρθρου 3 και παρ.9 άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) καταργήθηκαν από την 1.12.2015, οι παρ.1 και 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (που περιέγραφαν τις αντίστοιχες παραβάσεις και οριοθετούσαν τις νέες επιβαλλόμενες κυρώσεις, που κατέστησαν ελαφρύτερες συγκριτικά με τις κυρώσεις των άρθρων 5 και 6 του Ν.2523/1997) και δεν προβλέπεται πλέον η επιβολή διοικητικής κύρωσης για τη λήψη εικονικών τιμολογίων. Συνεπώς προσθέτει, ότι το νέο νομικό πλαίσιο είναι σαφώς ευνοϊκότερο γενικώς, αλλά και με τα δεδομένα της υπό κρίση υπόθεσης, κάθε δε διάταξη που εμποδίζει την αναδρομική εφαρμογή της νέας ευνοϊκότερης κατάστασης αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας, στο άρθρο 7 της ΕΣΔΑ και στο Κοινοτικό Δίκαιο κι επομένως τα επιβληθέντα πρόστιμα πρέπει να ακυρωθούν ολοσχερώς.

Επειδή περαιτέρω, με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου 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. Με βάση τα ανωτέρω, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ενώ, με τον ν. 4337/2015, καταργείται το άρθρο 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013, εντούτοις, στις μεταβατικές διατάξεις του ιδίου ως άνω νόμου(άρθρο 7 παρ. 3), ορίζονται τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ.. Επίσης, αξίζει να σημειωθεί ότι, με την νεότερη απόφαση του ΣτΕ 1438/2018, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο, είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιαδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς. Τέλος, ως προς τον ισχυρισμό περί ακύρωσης των προσαλλόμενων πράξεων, δυνάμει της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κυρώσεως η οποία στηρίζεται στη γενική αρχή του ενωσιακού δικαίου, αλλά και στη διάταξη του άρθρου 7 της Ε.Σ.Δ.Α. αβασίμως προβάλλεται , δεδομένου ότι στο παρόν στάδιο εξέλιξης του ενωσιακού δικαίου, η άμεση φορολογία, όπως είναι η φορολογία εισοδήματος, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. ΣτΕ 1222/2017, με παραπομπές στη νομολογία του ΔΕΚ/ΔΕΕ) και, συνεπώς, δεν άπτεται, κατ'

αρχήν, της εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης. Συνεπώς, αντίθεση προς το πρωτογενές ενωσιακό δίκαιο των εθνικών νομοθετικών κανόνων, κατ' εφαρμογή των οποίων εκδόθηκαν οι προσβληθείσες με την προσφυγή πράξεις της φορολογικής αρχής, δεν μπορεί να εγερθεί, καθόσον το πρωτογενές ενωσιακό δίκαιο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι γενικές αρχές αυτού, καθώς και ο Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Χάρτης ΘΔΕΕ), δεν βρίσκει πεδίο εφαρμογής στη συγκεκριμένη διαφορά, ελλείψει επαρκούς συνδέσμου της με το δίκαιο της Ένωσης.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 08/11/2018 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Φ.Ε. Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 14/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αρ. /08-11-2018 οριστικής Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012)

Κύριος φόρος	4.251,93
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)	3.957,28
Συνολικό ποσό	8.209,21

2) Επί της υπ' αρ. /08-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου αρ.7 του ν.4337/2015, χρήσης 2012

Ποσό προστίμου 11.500,00 χ 40%	4.600,00
---------------------------------------	-----------------

3) Επί της υπ' αρ. /08-11-2018 οριστικής Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012

Κύριος φόρος	2.645,00
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)	2.461,70
Συνολικό ποσό	5.106,70

4) Επί της υπ' αρ. **08-11-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ.72 του Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012

2.645,00χ 50%	1.322,50
----------------------	-----------------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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 με υποχρέωση.