



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 2/4/2019

Αριθμός απόφασης: 778

**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 6/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....**Ο.Ε.**» με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στην, επί της οδού (.....), Τ.Κ., όπως εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της με αριθμό/21-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 12/12/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 6/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....**Ο.Ε.**» 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/**21-11-2018** προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικής αξίας **10.083,20 €**, διότι εξέδωσε τρία (3) εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 25.208,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 4.789,52, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 5 12 § 1, 2, & 18§2, 9 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015. Ποσό προστίμου 25.208,00 X 40% = 10.083,20 €.

Δυνάμει της με αρ. 399/13-10-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρία με αντικείμενο εργασιών «Κατασκευή δομικών προϊόντων από γύψο», ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων στη χρήση 2007. Η ανωτέρω εντολή ελέγχου εκδόθηκε κατόπιν των υπ' αριθμ./12-4-2018 και/24-4-2018 πληροφοριακών δελτίων της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με τα οποία η προσφεύγουσα στη χρήση 2007 εξέδωσε τρία εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 29.997,52 € προς την επιχείρηση «.....— ΑΦΜ» με δραστηριότητα «Ξενοδοχείο» για την πώληση κολωνακίων, κουπαστής κλπ.. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης αποδεχόμενος τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης καταλόγισε το ανωτέρω προσβαλλόμενο πρόστιμο.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τη χρήση 2007 έχει παραγραφεί. Δεν υφίσταται συμπληρωματικό στοιχείο, καθώς το πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. συνιστά προπαρασκευαστική πράξη για τον έλεγχο της φορολογικής αρχής. Σε κάθε περίπτωση, η φορολογική αρχή είναι ενιαία και αδιάσπαστη διοικητική αρχή και η Δ.Ο.Υ. της λήπτριας έπρεπε άμεσα να ενημερώσει τη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.
2. Εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε τις επίμαχες συναλλαγές της εταιρίας ως εικονικές. Πλημμελής κρίση του ελέγχου – Ανεπαρκής αιτιολόγηση, καθόσον οι αναφερόμενες συναλλαγές ήταν πραγματικές στο σύνολό τους.

3. Εφαρμογή των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του Ν.4337/2015, που δεν προβλέπουν πλέον τα συγκεκριμένα πρόστιμα – ανίσχυρο μεταβατικών ρυθμίσεων άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

Ως προς την ένσταση παραγραφής

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 : «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίζεται ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.».

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣΤΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣΤΕ 1623/2016)

Επειδή, οι υποθέσεις που εκκρεμούσαν στις υπηρεσίες της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε., με την έκδοση διαπιστωτικών πράξεων, μεταφέρθηκαν στην Γ.Γ.Δ.Ε. και ήδη Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. γ' του άρθρου 2 της υποπαραγράφου Δ7 του Ν.4336/2015. Στην υπό κρίση περίπτωση, στις 5/4/2016 στάλθηκε από τη Ειδική Γραμματεία του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Ε. Κεντρ. και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, το με αρ. πρωτ./2016 διαβιβαστικό έγγραφο με συνημμένη την υπ' αριθμ./..../2012 Παραγγελία Εισαγγελέως Πρωτοδικών Κατερίνης και τη με αριθμό/374576 αναφορά αποτελεσμάτων έρευνας της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Ε. Κεντρ. και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης. Στην αναφορά αυτή αναφέρονται αναλυτικά οι ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις στις οποίες προέβησαν οι ελεγκτές της ανωτέρω Υπηρεσίας σε σχέση με την πραγματοποίηση επιδότησης προς την λήπτρια επιχείρηση «.....– ΑΦΜ» και σύμφωνα με τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η ανωτέρω επιχείρηση έλαβε από την προσφεύγουσα τρία εικονικά φορολογικά στοιχεία. Στη συνέχεια, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης συνέταξε και απέστειλε τα με αρ. πρωτ./12-4-2018 και/24-4-2018 δελτία πληροφοριών στη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, λόγω αρμοδιότητας, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος και στην προσφεύγουσα - εκδότρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Εν προκειμένω, τα με αρ. πρωτ./12-4-2018 και/24-4-2018 δελτία πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης **αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία** ικανά να επεκτείνουν το χρόνο

παραγραφής της χρήσης 2007 στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η **αρμόδια Δ.Ο.Υ. της εκδότριας επιχείρησης** να εκδώσει συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι το εν λόγω δελτίο πληροφοριών δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, αλλά συνιστά προπαρασκευαστική πράξη για τον έλεγχο της φορολογικής αρχής τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2007 δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. τον Απρίλιο του 2018, ήτοι πέραν της πενταετίας από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης και πλημμελούς κρίσης του ελέγχου για την εικονικότητα των συναλλαγών.

Επειδή στο άρθρο 2 του π.δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται : «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.»

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 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, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως τόσο από την από 16/11/2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, όσο και από τα με αρ. πρωτ./12-4-2018 και/24-4-2018 δελτία πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, τα συμπεράσματα των οποίων υιοθετήθηκαν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., για τους κάτωθι λόγους:

1. Η προσφεύγουσα δεν ανέγραψε σε όσα Δ.Α.-Τ. περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου τον αριθμό κυκλοφορίας του χρησιμοποιηθέντος μεταφορικού μέσου.
2. Τα αναφερόμενα στα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία προϊόντα έχουν μεγάλες διαφορές στην ποσότητα και στην αξία, σε σχέση με την από 27/4/2006 υποβληθείσα προσφορά της προσφεύγουσας προς τη λήπτρια. Από τον έλεγχο παρατηρήθηκε ότι η τιμή πώλησης ίδιου προϊόντος και σε πολύ μικρότερη ποσότητα προς ιδιώτη – πελάτη της προσφεύγουσας είναι πολύ μικρότερη σε σχέση με την τιμή πώλησης προς την λήπτρια επιχείρηση.
3. Οι εργασίες τοποθέτησης κιγκλιδωμάτων και κολωνακίων στα μπαλκόνια του ξενοδοχείου ήταν πολύ δυσχερείς κατά τους μήνες (Αύγουστος – Σεπτέμβριος) που ισχυρίζεται ο κ., ομόρρυθμο μέλος της προσφεύγουσας, στην με αρ. πρωτ./18-9-2015 υπεύθυνη δήλωσή του προς το Σ.Δ.Ο.Ε., λόγω του ότι το ξενοδοχείο βρισκόταν σε λειτουργία και υπήρχε μεγάλη πληρότητα στην κάλυψη των δωματίων, σύμφωνα με το βιβλίο κίνησης πελατών της λήπτριας επιχείρησης. Δεν μπορεί τα δωμάτια να παραχωρήθηκαν προς ενοικίαση χωρίς κάγκελα στα μπαλκόνια, ούτε μπορεί να έγιναν εργασίες στα μπαλκόνια έχοντας πρόσβαση σε ήδη ενοικιασμένα δωμάτια.
4. Όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο των παραστατικών της Τραπέζης, η λήπτρια των τιμολογίων (.....) δεν εξόφλησε τα εκδοθέντα Δ.Α.-Τ. με τις επιταγές που εμφάνισε στον έλεγχο, καθώς αυτές οπισθογραφήθηκαν και μεταβιβάστηκαν σε συγγενικό της πρόσωπο.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε προς την επιχείρηση «..... – ΑΦΜ» φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς τη συναλλαγή,

προκειμένου η λήπτρια επιχείρηση να τα χρησιμοποιήσει για την υπαγωγή της στο καθεστώς ενισχύσεων των ΜΜ.Ε. στον τομέα Τουρισμού βάσει της 14871/ΕΥΣ 3047/20.4.05/ΦΕΚ575/27.4.05 ΚΥΑ των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται: *«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 δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οι υπό κρίση συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 16/11/2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης 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....».

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».

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:....., 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....»

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 προβλέπει 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 2007 εξέδωσε τρία (3) φορολογικά εικονικά στοιχεία, συνολικής αξίας

29.997,52 € προς την επιχείρηση «.....— ΑΦΜ», επιβάλλεται εις βάρος του το πρόστιμο της περίπτωσης β' 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' του ν.4174/2013.

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, επί λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων η κύρωση που επιβάλλονταν, κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997, ανερχόταν στο διπλάσιο της αξίας της συναλλαγής, ενώ κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν.4174/2013 η επιβαλλόμενη κύρωση ανέρχονταν στο 50% της αξίας της συναλλαγής. Σύμφωνα δε με την παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, η κύρωση για τη λήψη εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων ανέρχεται στο 40% της αξίας της συναλλαγής. Επομένως, η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3β' 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' 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 6/12/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....**Ο.Ε.**» με Α.Φ.Μ.

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

Κ.Β.Σ.

Η με αριθμό/21-11-2018 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

Ποσό καταλογισμού **10.083,20 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.