



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 05/03/2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 525

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'/2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «..... ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ:

α) της υπ' αριθ./03.10.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007,

β) της υπ' αριθ./10.10.2018 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007,

γ) της υπ' αριθ./03.10.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, και

τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./03.10.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015, την υπ' αριθ./10.10.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ και την υπ' αριθ./03.10.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... ΣΙΑ Ο.Ε.» 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./03.10.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015 (υπ' αριθ. taxis/10.10.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, πρόστιμο ποσού 25.301,68€, λόγω λήψης οκτώ (-8-) εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 50.603,36€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 12 και 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), ήτοι πρόστιμο 50.603,36€ x 50%.

Με την υπ' αριθ./03.10.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, φόρος ποσού 4.554,30€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 2.277,15€ και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 1.928,29€, ήτοι συνολικό ποσό 8.759,74€, λόγω λήψης οκτώ (-8-) εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 50.603,36€ πλέον ΦΠΑ 4.554,30€, που ως αποτέλεσμα είχε τη μη αναγνώριση της αξίας και του Φ.Π.Α. των ληφθέντων πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων προς έκπτωση από τον ΦΠΑ των φορολογητέων εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 03/10/2018 εκθέσεων ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, κατόπιν της υπ' αριθ. 2/08.01.2018 εντολής του Προϊσταμένου της η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση των υπ' αριθ./14.11.2017 και

...../14.11.2017 αποφάσεων του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας (επανάληψη διαδικασίας), σύμφωνα με τις οποίες ακυρώθηκαν για τυπικούς λόγους η υπ' αριθ./03.02.2012 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ και η υπ' αριθ./26.01.2012 προσωρινή πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, της φορολογικής αρχής και αναπέμφθηκαν οι υποθέσεις σε αυτήν προκειμένου να τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία της σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων κατ' άρθρο 79 παρ. 3 του Κ.Δ.Δ..

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ. Η έκδοση εντολής σε χρόνο μεταγενέστερο της επελθούσας παραγραφής πλήττει την αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης.
2. Δεν απεδείχθη η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, παρότι η Δ.Ο.Υ. φέρει το βάρος της απόδειξης αυτών. Άρνηση εικονικότητας (συντέλεση των συναλλαγών).
3. Οι εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι πράξεις ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ, είναι αόριστες και δεν φέρουν τα εκ του νόμου απαραίτητα στοιχεία και ως εκ τούτου οι τελευταίες είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες.
4. Παραβίαση της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης, λόγω κατάργησης των προστίμων του ΚΒΣ.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: *«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...»*.

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: *«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος»*.

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: *«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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας»*.

Επειδή, το άρθρο 57 του ν.2859/2000 ορίζει ότι: *«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από*

πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 59 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Διατάξεις νόμων που αφορούν θέματα διαδικασίας για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, εφόσον στις διατάξεις του δεν ορίζεται διαφορετικά.».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 6 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης».

Επειδή, εν προκειμένω, οι υπ' αριθ./14.11.2017 και/14.11.2017 αποφάσεις του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας, με τις οποίες ακυρώθηκαν για τυπικούς λόγους η υπ' αριθ./03.02.2012 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ και η υπ' αριθ./26.01.2012 προσωρινή πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007 και αναπέμφθηκαν οι υποθέσεις στην αρμόδια φορολογική αρχή προκειμένου να τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία της σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων κατ' άρθρο 79 παρ. 3 του Κ.Δ.Δ., επιδόθηκαν σε αυτήν, καίτοι δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, σε κάθε περίπτωση μετά την ημερομηνία δημοσίευσής τους. Κατόπιν, εκδόθηκε η υπ' αριθ. 02/08.01.2018 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για επανάληψη της διαδικασίας. Σε εκτέλεση της προαναφερθείσας εντολής, κατασχέθηκαν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, για την κατάσχεση των οποίων συντάχθηκε η υπ' αριθ. 7/04.09.2018 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων, προκειμένου να θεραπευτεί η τυπική πλημμέλεια. Εν συνεχεία, μετά τη σύνταξη των σχετικών εκθέσεων ελέγχου, εκδόθηκαν την 03/10/2018 και κοινοποιήθηκαν την 10/10/2018 οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου και διορθωτικού προσδιορισμού, ήτοι εντός της οριζόμενης από την παρ. 6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με την παρ. 1 του άρθρου 59 του ν.2859/2000 και με την παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997 προθεσμίας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 19 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «... 3. Θεωρείται ως **πλαστό** και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει

καταχωρηθεί και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

4. 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 την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.....».

Επειδή, με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ186/1992: «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, 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του ν.2771/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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, το άρθρο 64 του ν.4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του ΣτΕ «....Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μὲν πρόσωπο φορολογικῶς υπαρκτό, ἀλλὰ ἐν ὄψει τῶν επιχειρηματικῶν του δυνατοτήτων ἢ τῆς υλικοτεχνικῆς υποδομῆς τῆς επιχειρήσεώς του καὶ του προσωπικοῦ που ἀπασχολεῖ, δὲν εἶναι δυνατόν νὰ ἦταν σὲ θέση νὰ εκπληρώσει τὴν ἐπίμαχη παροχή, τὸ βάρος ἀποδείξεως τῆς ἀληθείας τῆς συναλλαγῆς φέρει ὁ λήπτης τοῦ φορολογικοῦ στοιχείου. Ἐξ ἄλλου, δὲν ἀπαιτεῖται ἀπόδειξη, καὶ διὰ ἀμεση, τῆς εἰκονικότητος εἰδικῶς τῆς συγκεκριμένης συναλλαγῆς, ἀλλὰ ἡ ἀπόδειξη αὐτὴ μπορεῖ νὰ προκύψει καὶ ἀπὸ δικαστικὸ τεκμήριο, πρὸς συναγωγή τοῦ ὁποῖου ἀρκεῖ ἀπὸ τὴ συνολικὴ καὶ ὄχι μεμονωμένη καὶ ἀποσπασματικὴ

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, σύμφωνα με την από 06/04/2011 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΠΟΛΕΩΣ, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο «.....» – Α.Φ.Μ., στις χρήσεις 2006 έως και 2010, μεταξύ των οποίων και τα εκδοθέντα στοιχεία προς την προσφεύγουσα, κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθώς εν όψει των επαγγελματικών του δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής του υποδομής, του συνόλου των αγορών του καθώς και του προσωπικού που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τους αντισυμβαλλόμενούς του, και κατά συνέπεια και με την προσφεύγουσα. Συγκεκριμένα:

- Ουδέποτε λειτούργησε στη δηλωθείσα διεύθυνση.
- Δε διέθετε τον απαιτούμενο πάγιο εξοπλισμό και την υλικοτεχνική υποδομή για την πραγματοποίηση των συναλλαγών. Εν προκειμένω, στα ληφθέντα από την προσφεύγουσα φορολογικά στοιχεία αναγράφεται ως μεταφορικό μέσο με το οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοση των εμπορευμάτων (ζωοτροφές από 14 τόνους έως 48,5 τόνους ανά φορολογικό στοιχείο), το με αριθμό κυκλοφορίας ΕΡΗ..... επιβατικό Ι.Χ. που ανήκει σε τρίτο πρόσωπο, γεγονός που αποδεικνύει την εικονικότητα της μεταφοράς των εμπορευμάτων.
- Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό για την πραγματοποίηση των εργασιών της.
- Δεν πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων, προϊόντων και α' και β' υλών.
- Ενώ είχε θεωρήσει 250 φορολογικά στοιχεία, από τις διασταυρώσεις προέκυψε ότι έχει εκδώσει συνολικά 524 φορολογικά στοιχεία. Εν προκειμένω, τα ληφθέντα από την προσφεύγουσα τιμολόγια – δελτία αποστολής φέρουν αρίθμηση 151, 154, 155, 157, 160, 163, 164 και 166 ενώ ο εκδότης είχε θεωρήσει μόνον ένα στέλεχος Τιμολογίων – Δελτίων αποστολής, με αρίθμηση από 1 έως 50 και με αριθμό πράξης θεώρησης 2916/23.03.2006, γεγονός που αποδεικνύει πέραν της εικονικότητας και την πλαστικότητα αυτών.
- Δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Από τη συνεκτίμηση των ανωτέρω, προκύπτει ότι τα υπ' αριθ. 151/02.06.2007, 154/06.06.2007, 155/12.06.2007, 157/18.06.2007, 160/23.06.2007, 163/27.06.2007, 164/28.06.2007 και 166/30.06.2007 Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής, καθαρής αξίας 9.064,00€ πλέον ΦΠΑ 815,76€, 3.904,80€ πλέον ΦΠΑ 351,43€, 6.095,60€ πλέον ΦΠΑ 548,60€, 3.385,20€ πλέον ΦΠΑ 304,67€, 5.470,02€ πλέον ΦΠΑ 492,30€, 9.210,35€ πλέον ΦΠΑ 828,93€, 9.805,47€ πλέον ΦΠΑ 882,49€ και 3.667,92€ πλέον ΦΠΑ 330,11€ αντιστοίχως, που εξέδωσε ο «.....» – Α.Φ.Μ. και έλαβε η προσφεύγουσα

εταιρεία, δεδομένης και της αδυναμίας μεταφοράς των εμπορευμάτων με το προαναφερθέν επιβατικό αυτοκίνητο, είναι εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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, η προσφεύγουσα εταιρεία ουδέν στοιχείο προσκόμισε προς επίρρωση του ισχυρισμού της περί πραγματοποίησης των συναλλαγών και την αποδόμηση του πορίσματος ελέγχου περί εικονικότητας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί της μη εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 7 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «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, το άρθρο 23 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης...».

Επειδή, το άρθρο 24 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο

φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου... 3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου...».

Επειδή, το άρθρο 25 παρ. 1 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «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, 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...».

Επειδή, 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, το άρθρο 28 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. 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 εμπεριστατωμένα 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, το άρθρο 30 παρ. 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου...».

Επειδή, το άρθρο 34 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

Επειδή, το άρθρο 37 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 02/08.01.2018 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για επανάληψη της διαδικασίας με βάση τις υπ' αριθ./14.11.2017 και/14.11.2017 αποφάσεις του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας, κατασχέθηκαν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία από τη φορολογική αρχή και συντάχθηκε η υπ' αριθ. 7/04.09.2018 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων, προκειμένου να θεραπευτεί η τυπική πλημμέλεια. Εν συνεχεία, διενεργήθηκε έλεγχος (διασταυρώσεις, επαληθεύσεις κ.λπ.), όπως οι διατάξεις των άρθρων 23, 24 και 25 του ν.4174/2013 ορίζουν, επί των κατασχεμένων φορολογικών στοιχείων και σύμφωνα με το πόρισμα που καταγράφεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, στις οποίες αναφέρονται αναλυτικά οι διατάξεις που αποτελούν νομικό έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, παρατίθενται εμπεριστατωμένα τα

πραγματικά περιστατικά και γίνεται υπαγωγή αυτών στον κανόνα δικαίου, αυτά κρίθηκαν πλαστά και εικονικά. Μετά τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις των άρθρων 28, 30, 34, 37 και 62 του ν.4174/2013.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί αοριστίας της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ απορρίπτεται ως αβάσιμος, ενώ ο ισχυρισμός περί αοριστίας της έκθεσης ελέγχου προστίμου ΦΠΑ αφορά μη προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξη και συνεπώς, προβάλλεται παρελκυστικώς.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή της με το ν.4337/2015, ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο....».

Επειδή, με την παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, ως ίσχυε μέχρι την κατάργησή της με το ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «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, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερη 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. 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...».

Επειδή, με την παρ. 30 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «30. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή της στις 17/10/2015, ορίζεται ότι: «...β) Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του

στοιχείου. 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, με το άρθρο 7 παρ. 3 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) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. 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...».

Επειδή, με την παρ. 6 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

Επειδή, με την παρ. 4β του άρθρου 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται».

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι από έναρξη ισχύος του ν.4337/2015, ήτοι από 17/10/2015, για παραβάσεις που διαπράχθηκαν κατά το χρόνο εφαρμογής του Κ.Β.Σ. επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται από την παρ. 3 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, τα οποία τυγχάνουν να είναι τα επιεικέστερα έναντι όλων των θεσμοθετημένων κυρώσεων από το χρόνο διάπραξης έως την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς. Περαιτέρω, δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά το χρόνο έκδοσής της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά το 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 [Κ. ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, ΕΚΔ. ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ 1999, σελ. 286]. 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 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 (ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009, 3935/2012).

Εν προκειμένω, δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της μη επιβολής φορολογικής κύρωσης επί παραβάσεων λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου 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 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 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 επεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η εν λόγω αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχρεεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί επιβολής επεικέστερης κύρωσης προβάλλεται παρελκυστικώς και απορρίπτεται.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση οι διατάξεις για τον υπολογισμό του ύψους του επιβαλλόμενου προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015 και η αιτιολογία που αναφέρονται στην προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου είναι σε πρόδηλη αναντιστοιχία. Με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε η οριζόμενη στην περ. α' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωση περί έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων (ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου) αντί της ορθής κύρωσης περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων που αναφέρεται τόσο στο πόρισμα της οικείας έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη όσο και στο σώμα της τελευταίας ως αιτιολογία και επισύρει την προβλεπόμενη από την περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωση, ήτοι ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

1. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ. 583/08.10.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και

2. την επικύρωση της υπ' αριθ. 584/08.10.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./03.10.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	25.301,68 € (50.603,36 € x 50%)	20.241,34 € (50.603,36 € x 40%)	-5.060,34 €

Η υπ' αριθ./03.10.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007

Κύριος Φόρος	4.554,30 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	2.277,15 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	1.928,29 €
Σύνολο για καταβολή	8.759,74 €

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 Δ/ΝΣΗΣ 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.