



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 05/03/2019

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

Αριθμός απόφασης: 524

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 του με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ./08.10.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./08.10.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, της οποίας 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 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 υπ' αριθ./08.10.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, πρόστιμο ποσού 13.497,00€, λόγω λήψης τριών (-3-) εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 26.994,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), ήτοι πρόστιμο 26.994,00€ x 50%.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 03/10/2018 έκθεσης ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, κατόπιν της υπ' αριθ. 1/08.01.2018 εντολής του Προϊσταμένου της η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./14.11.2017 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας (επανάληψη διαδικασίας), σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε για τυπικούς λόγους η υπ' αριθ./03.02.2012 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ της φορολογικής αρχής και αναπέμφθηκε η υπόθεση 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..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, 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, προϊσχύουσες 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, 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, η υπ' αριθ./14.11.2017 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας, με την οποία ακυρώθηκε για τυπικούς λόγους η υπ' αριθ./03.02.2012 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007 και αναπέμφθηκε η υπόθεση 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., επιδόθηκε σε αυτήν, καίτοι δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, σε κάθε περίπτωση μετά την ημερομηνία δημοσίευσής της. Κατόπιν, εκδόθηκε η υπ' αριθ. 01/08.01.2018 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για επανάληψη της διαδικασίας. Σε εκτέλεση της προαναφερθείσας εντολής, κατασχέθηκαν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, και συντάχθηκε η υπ' αριθ. 8/04.09.2018 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων, προκειμένου να θεραπευτεί η τυπική πλημμέλεια. Εν συνεχεία, μετά τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης ελέγχου, εκδόθηκε την 08/10/2018 και κοινοποιήθηκε την 10/10/2018 η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, ήτοι εντός

της οριζόμενης από την παρ. 6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με την παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997 προθεσμίας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ, 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 διατηρηθεί 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 ΠΔ 186/1992: «*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 μιν 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, 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 τον προσφεύγοντα, 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 τον προσφεύγοντα. 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 τον προσφεύγοντα φορολογικά στοιχεία αναγράφεται ως μεταφορικό μέσο με το οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοση των εμπορευμάτων (ζωοτροφές από 32 τόνους έως 44 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 τον προσφεύγοντα τιμολόγια – δελτία αποστολής φέρουν αρίθμηση 197, 198 και 200 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. 197/02.09.2007, 198/06.09.2007 και 200/14.09.2007 Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής, καθαρής αξίας 9.374,00€ πλέον ΦΠΑ 843,66€, 9.145,00€ πλέον ΦΠΑ 823,05€ και 8.475,00€ πλέον ΦΠΑ 762,75€ αντιστοίχως, που εξέδωσε ο «.....» – Α.Φ.Μ. και έλαβε ο προσφεύγων, 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, ο προσφεύγων ουδέν στοιχείο προσκόμισε προς επίρρωση του ισχυρισμού του περί πραγματοποίησης των συναλλαγών και την αποδόμηση του πορίσματος ελέγχου περί εικονικότητας.

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

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, ο ισχυρισμός περί αοριστίας των εκθέσεων ελέγχου ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ αφορά μη προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις 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 ιδιαίτερα 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 τυχάνουν 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 υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί επιβολής επεικέστερης κύρωσης προβάλλεται παρελκυστικώς και απορρίπτεται.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση οι διατάξεις για τον υπολογισμό του ύψους του επιβαλλόμενου προστίμου 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 του με ΑΦΜ: και την τροποποίηση της υπ' αριθ. /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.

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

Η υπ' αριθ. /08.10.2018 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	13.497,00 € (26.994,00 € x 50%)	10.797,60 € (26.994,00€ x 40%)	-2.699,40 €

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 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.