



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20.10.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1606

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
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 εταιρίας με την επωνυμία «.....», 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. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 1.329,80 €, λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 6.649,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.529,27 € εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ και συγκεκριμένα των εξής:

A/A	Αριθ. / Ημερομηνία	Αντισυμβαλλόμενος	ΑΦΜ	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
1	Τ.Π.-Δ.Α.			2.049,00 €	471,27 €	2.520,27 €
2	Τ.Π.-Δ.Α.			4.600,00 €	1.058,00 €	5.658,00 €
ΣΥΝΟΛΟ				6.649,00 €	1.529,27 €	8.178,27 €

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013) της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου Πληροφοριακό Δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2010 έκδοσης της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών (κατά την εν λόγω χρήση) την εξόρυξη λιθόκοκκων, ψιλού χαλικιού και λιθόσκονης κρόκαλων, αμμοχάλικου και έδρα επί της οδού, στη Λάρισα.

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

- 1) Άρνηση της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εσφαλμένο το πρόστιμο καθόσον η φορολογική αρχή δέχτηκε ότι η εταιρία τελούσε σε καλοπιστία.
- 2) Εσφαλμένη η ερμηνεία και η εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 και επικουρικά εσφαλμένη η επιμέτρηση του προστίμου καθόσον έπρεπε να μην επιβληθεί πρόστιμο σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ εδάφιο ββ του ν. 4174/2013 ή τουλάχιστον να επιβληθεί πρόστιμο 10%, εφόσον η λήψη των φορολογικών στοιχείων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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 την 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. ...»

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... **3.** Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

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, 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 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, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μὲν πρόσωπο φορολογικῶς υπαρκτό, ἀλλὰ ἐν ὅψει τῶν επιχειρηματικῶν του δυνατοτήτων ἢ τῆς υλικοτεχνικῆς υποδομῆς τῆς ἐπιχειρήσεώς 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 του τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, τὸ ἀρθρο 171 παρ. 1 καὶ 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικῆς Δικονομίας» ορίζει ὅτι : «1. Τὰ δημόσια ἔγγραφα που ἔχουν συνταχθεῖ ἀπὸ τὸ ἀρμόδιο ὄργανο καὶ κατὰ τοὺς νόμιμους τύπους αποτελοῦν πλήρη ἀπόδειξη γιὰ ὅσα βεβαιώνεται σὲ αὐτά, εἴτε ὅτι ἐνήργησε ὁ συντάκτης τοὺς εἴτε ὅτι ἐγίναν ἐνώπιόν του, ὡς πρὸς τὰ ὁποῖα εἶναι δυνατὴ ἡ ἀνατὸδοδειξη μόνον ἐφόσον τὰ ἔγγραφα αὐτά προσβληθοῦν ὡς πλαστά... Οἱ ἐκθέσεις ἐλέγχου που συντάσσονται ἀπὸ φορολογικὰ ὅργανα ἔχουν, ἐκτὸς ἀπὸ τὶς ἀναφερόμενες σὲ αὐτὲς πληροφορίες ἢ ὁμολογίες του ἐλεγχομένου, τὴν κατὰ τὴν παρ. 1 ἀποδεικτικὴ δύναμη».

Επειδή, νομολογιακὰ ἔχει κριθεῖ (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) ἡ πράξη ἐπιβολῆς προστίμου εἶναι δυνατόν νὰ στηρίζεται σὲ ἐκθεση ἐλέγχου που ἔχει συντάξει ὁ διενεργήσας τὸν ἐλεγχὸ ὑπάλληλος καὶ ὁ ὁποῖος εἶναι ἄλλος ἀπὸ ἐκεῖνον που ἐκδίδει τὴν πράξη ἐπιβολῆς, ἀρκεῖ ἡ τελευταία νὰ στηρίζεται στὴν ἐκθεση ἐλέγχου καὶ στὶς διατυπωθεῖσες σὲ αὐτὴ διαπιστώσεις. Παράβαση τοῦ τύπου τῆς διαδικασίας δὲν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στὸ σῶμα τῆς πράξης δὲν ἀπαιτεῖται ἡ διατύπωση ἐιδικῆς αιτιολογίας, που μπορεῖ νὰ περιέχεται ἢ νὰ συμπληρώνεται ἀπὸ τὴ σχετικὴ ἐκθεση ἐλέγχου (ΣτΕ 2695/1993 καὶ ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, με τὶς διατάξεις τοῦ ἀρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ὅτι: «Σε περίπτωση ἀμφισβήτησης πράξης προσδιορισμοῦ φόρου στὰ πλαίσια ἐνδικοφανοῦς προσφυγῆς, ὁ φορολογούμενος ἢ ὁποιοδήποτε ἄλλο πρόσωπο που προβαίνει στὴν ἐν λόγω ἀμφισβήτηση φέρει τὸ βάρος τῆς ἀπόδειξης τῆς πλημμέλειας τῆς πράξης προσδιορισμοῦ τοῦ φόρου.»

Επειδή, με τὸ ἀρθρο 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997 οριζόταν ὅτι: «10. Οἱ παρακάτω περιπτώσεις, ἐπίσης, θεωροῦνται αὐτοτελεῖς παραβάσεις, γιὰ τὶς ὁποῖες ἐφαρμόζεται ἡ Βάση Ὑπολογισμοῦ Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), ὅπως ἐιδικότερα προσδιορίζεται στὶς κατ' ἰδίαν διατάξεις, με τὶς ὁποῖες προσδιορίζεται καὶ ἡ τιμὴ του κατὰ περίπτωση ἰσχύοντος συντελεστή βαρύτητας: ... β) Ἡ ἐκδοσὴ πλαστῶν ἢ εικονικῶν φορολογικῶν στοιχείων καὶ ἡ λήψη εικονικῶν, ἡ νόθευσις αὐτῶν, καθὼς καὶ ἡ καταχώριση στὰ βιβλία ἀγορῶν ἢ ἐξόδων που δὲν ἔχουν πραγματοποιηθεῖ καὶ δὲν ἔχει ἐκδοθεῖ φορολογικὸ στοιχεῖο, συνιστᾷ ἰδιάζουσα φορολογικὴ παράβαση καὶ ἐπισύρει πρόστιμο ἴσο με τὸ διπλάσιο τῆς ἀξίας κάθε στοιχείου ἢ καταχώρισης, μὴ συμπεριλαμβανομένου τοῦ Φ.Π.Α., ἐφόσον αὐτὴ εἶναι μεγαλύτερη τῶν χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σὲ ἀντίθετη περίπτωση θεωρεῖται ἰδιαίτερη κατηγορία αὐτοτελοῦς παραβάσεως καὶ ἐπιβάλλεται τὸ πρόστιμο κατ' ἐφαρμογὴ τῶν διατάξεων τῶν παραγράφων 8 καὶ 9. Ἀν ἡ ἀξία τοῦ στοιχείου εἶναι μερικῶς εικονικὴ, τὸ ὡς ἄνω πρόστιμο ἐπιβάλλεται γιὰ τὸ μέρος τῆς εικονικῆς ἀξίας. Ὅταν δὲν εἶναι δυνατός ὁ προσδιορισμὸς τῆς μερικῶς εικονικῆς ἀξίας τὸ πρόστιμο τῆς περίπτωσης αὐτῆς, ἐπιβάλλεται μειωμένο κατὰ

πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. ...»

Επειδή, με το άρθρο 55 του ν. 4174/2013 ως ίσχυσε από 26/07/2013 έως 31/12/2013 πριν τροποποιηθεί με το άρθρο 48 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31-12-2013) οριζόταν ότι: «2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.

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 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.

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής:

αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου.

ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται. ...»

Επειδή, με το άρθρο 48 παρ. 10 του ν. 4223/2013 ορίζεται ότι: «10. Στην υποπερίπτωση ββ' της περίπτωσης γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 διαγράφονται το δεύτερο και τρίτο εδάφιο.»

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

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 που ισχύει από 17/10/2015 και μετά ορίζεται ότι: «3. 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: ...

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

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. ...

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α'170)»

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Η ισχύς του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις του.»

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.)».

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 εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. 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, η εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός του προστίμου Κ.Β.Σ. αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στην από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013) της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, ερειδόμενη στο με αριθ. πρωτ. Πληροφοριακό Δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα συμπεριλαμβάνεται στους λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων (στη χρήση 2010) έκδοσης της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότηρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «.....» τα εξής:

- Στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. εμφανίζονται οι κάτωθι φορολογητέες εκροές και εισροές:

Διαχειριστική Περίοδος	Φορολογητέες Εκροές	Φορολογητέες Εισροές
.../2008-31/12/2009	0,00 €	0,00 €
01/01-31/12/2010	40.178,00 €	40.455,90 €
01/01-31/12/2011	704.156,44 €	746.006,00 €
01/01-31/12/2012	796.641,26 €	867.868,43 €
01/01-31/12/2013	2.558.583,79 €	2.469.979,77 €

- Σε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών τρίτων χρήσης 2010, δηλώθηκε ως προμηθευτής, ήτοι για πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 13.344,22 € και ως πελάτης, ήτοι για αγορές αγαθών ή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 38.649,00 €, ενώ η ίδια δήλωσε ως πελάτες συνολική καθαρή αξία συναλλαγών ύψους 40.178,00 € και ως προμηθευτές συνολική καθαρή αξία συναλλαγών ύψους 40.074,92 €,
- Το αντικείμενο εργασιών της (οδικές μεταφορές εμπορευμάτων) δεν έχει συνάφεια με τις υπό κρίση συναλλαγές (πώληση επίπλων, φωτιστικών κ.λπ.) με την προσφεύγουσα,

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων επιβλήθηκε το πρόστιμο της περίπτωσης δ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015. Από τις αναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι ορθά καταλογίστηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή το σχετικό πρόστιμο του αρ.7 παρ.3 του Ν.4337/2015, καθόσον υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του εν λόγω 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 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. Εξάλλου, αξίζει να σημειωθεί ότι, η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (ΣτΕ 1438/2018 επταμ.), 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.

Επειδή, περαιτέρω όπως προκύπτει από την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ τα εικονικά φορολογικά στοιχεία

καταχωρήθηκαν ως πάγια (ντουλάπες, γραφείο, βιβλιοθήκη, ερμάριο, φωτιστικά, κ.λπ.) στα βιβλία της προσφεύγουσας και διενεργήθηκαν για τα πάγια αυτά στη χρήση 2010 οι ετήσιες αποσβέσεις, ενώ η προσφεύγουσα δήλωσε ως φορολογητέα κέρδη το ποσό των 13.410,27 €. Κατά συνέπεια η προσφεύγουσα δεν δύναται να υπαχθεί στη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε' του ν. 4337/2015 που αφορά τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθόσον η διενέργεια αποσβέσεων όσον αφορά τα ανωτέρω εικονικά φορολογικά στοιχεία επέφερε μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010

Πρόστιμο	1.329,80€
----------	-----------

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.