



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28.04.2021

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

Αριθμός απόφασης: 1186

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 1069/4-3-2014 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 Α 1273/14.12.2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από τις 16 Νοεμβρίου 2020 έως και την 31η Ιανουαρίου 2021, έως την 31.03.2021.

5. Την Α 1049/05.03.2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021, έως την 29.10.2021.

6. Την από 30/12/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /31.08.2015 απόφασης επιβολής

προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Την υπ' αριθ./31.08.2015 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
9. Την υπ' αριθ. 355/15.04.2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανή προσφυγή.
10. Την με ημερομηνία κατάθεσης 28.04.2016 δικαστική προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της υπ' αριθ. 355/15.04.2016 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
11. Την υπ' αριθ. .../2020 Απόφαση του ΙΕ' Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης αναπομπής της υπόθεσης στην Υπηρεσία μας.
12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30.12.2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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./31.08.2015 απόφαση επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα (αγρότη του ειδικού καθεστώτος) πρόστιμο Κ.Β.Σ. βάσει του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 ποσού 82.338,20 €, λόγω έκδοσης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων και ειδικότερα του με αριθ. 13/25.09.2010 Τιμολογίου (για αγορά αγροτικών προϊόντων) καθαρής αξίας 19.055,00 €, του με αριθ. 14/02.10.2010 Τιμολογίου (για αγορά αγροτικών προϊόντων) καθαρής αξίας 1.761,30 € και του με αριθ. 17/29.12.2010 Τιμολογίου (για αγορά αγροτικών προϊόντων) καθαρής αξίας 20.352,80 €.

Ο προσφεύγων, είχε υποβάλει ενώπιον της Υπηρεσίας μας την με αριθ. πρωτ./30.12.2015 ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία ζητούσε την ακύρωση της υπ' αριθ./31.08.2015 απόφασης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Μη νόμιμη η προσβαλλόμενη πράξη, διότι εμφανίζει τυπικές πλημμέλειες, ήτοι αντιβαίνει στις διατάξεις του ισχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας περί κοινοποίησης πράξεων της φορολογικής αρχής, κατά το άρθρο 5 παρ. 2 και 5 του ν. 4174/2013. Γνώριζε την εμπλοκή του σε υπόθεση εικονικών τιμολογίων καθώς του είχε ζητηθεί από τη φορολογική αρχή να προσέλθει και να καταθέσει τις απόψεις του. Ωστόσο χωρίς να υπάρξει προηγουμένως κάποια σχετική ειδοποίηση από τη Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ενημερώθηκε τυχαίως ότι οφείλει το υπέρογκο ποσό των 250.541,22 €, λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων και παραβάσεων Κ.Β.Σ.

σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ιστοσελίδα του TAXIS. Ουδέποτε υπέγραψε για την παραλαβή των αποφάσεων προστίμου, ούτε έλαβε σχετικό ειδοποιητήριο από τα ΕΛ.Τ.Α..

- 2) Η προσβαλλόμενη πράξη ερείδεται επί της από 17.07.2015 έκθεσης ελέγχου, η οποία προβαίνει σε εσφαλμένη εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997 και άρα σε εσφαλμένο υπολογισμό των επιβαλλόμενων προστίμων, καθόσον ενώ για τα τιμολόγια του έτους 2009 υπολογίζεται η αναγραφόμενη επί των επίμαχων τιμολογίων καθαρή αξία κάθε στοιχείου, αντιθέτως για τα τιμολόγια του έτους 2010 υπολογίζεται η αξία έκαστου τιμολογίου συμπεριλαμβανομένων των σχετικών φορολογικών επιβαρύνσεων, ήτοι ΕΛΓΑ 3%.
- 3) Η προσβαλλόμενη πράξη προβαίνει σε εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών ισχυρισμών που προέβαλε κατά τη διάρκεια του ελέγχου και παραβιάζει συνταγματικώς κατοχυρωμένα δικαιώματά του, ειδικότερα: α) την αρχή της αναλογικότητας λόγω του υπέρογκου προστίμου και β) την αρχή της ισότητας των φορολογουμένων, καθόσον επωμίζεται εξ ολοκλήρου το βάρος της εικονικότητας.
- 4) Εσφαλμένως εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 2523/1997, αντί των ευνοϊκότερων διατάξεων του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 κατ' εφαρμογή της αρχής της ευνοϊκότερης ρύθμισης.
- 5) Καθόσον έλαβε γνώση των αποφάσεων επιβολής προστίμου και των σχετικών εκθέσεων στις 15.12.2015, και η υπόθεσή του θεωρείται εκκρεμής τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του ν. 4337/2015.

Επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής η Υπηρεσία μας, εξέδωσε την υπ' αριθ. 355/15.04.2016 απόφαση, απορρίπτοντας αυτήν ως απαράδεκτη λόγω εκπρόθεσμης άσκησης της.

Κατά της απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων κατέθεσε την από 28.04.2016 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης προβάλλοντας τους ισχυρισμούς που είχε συμπεριλάβει στην ενδικοφανή προσφυγή του.

Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης (ΙΕ' Τμήμα Μονομελές) με την υπ' αριθ./2020 απόφασή του επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, η οποία κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας την 29/09/2020, έκανε αυτή δεκτή:

- Ακυρώνοντας την υπ' αριθ. 355/15.04.2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε.
- Αναπέμποντας την υπόθεση στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, προκειμένου να εξετασθεί κατ' ουσίαν η υπ' αριθμ. πρωτ./30.12.2015 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της υπ' αριθμ./31.08.2015 απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ.

Συγκεκριμένα στο σκεπτικό της απόφασης επισημαίνονται τα εξής:

«... Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι από τα υπάρχοντα στον διοικητικό φάκελο στοιχεία δεν συνάγεται σύννομη κοινοποίηση της ένδικης καταλογιστικής πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ προς τον προσφεύγοντα, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ο ανωτέρω έλαβε γνώση της πράξης αυτής πριν από τις 15.12.2015, οπότε, όπως ισχυρίζεται ο ίδιος, έλαβε αντίγραφο της ανωτέρω καταλογιστικής πράξης και της σχετικής έκθεσης ελέγχου. Συνεπώς, η υπ' αριθμ. πρωτ./30.12.2015 ενδικοφανής προσφυγή που άσκησε ο προσφεύγων κατά της ως άνω καταλογιστικής πράξης είναι εμπρόθεσμη, εφόσον ασκήθηκε εντός της 30ήμερης προθεσμίας από την τελευταία ως άνω ημερομηνία, ο δε Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., που με την προσβαλλόμενη απόφαση δέχθηκε τα αντίθετα, έσφαλε, κατά τα βασίμως προβαλλόμενα με την κρινόμενη προσφυγή.

Επειδή, κατ' ακολουθία, η κρινόμενη προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε. και να αναπεμφθεί, κατά τα γενόμενα δεκτά σε προηγούμενη σκέψη, η υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση προκειμένου να εξετασθεί κατ' ουσίαν η υπ' αριθμ. πρωτ./30.12.2015 ενδικοφανής προσφυγή κατά της υπ' αριθμ./31.08.2015 απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. ...»

Επειδή, με το άρθρο 41 παρ. 1 του ν. 2859/2000, την υπό κρίση περίοδο, οριζόταν ότι: «**1.** Οι αγρότες, για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού και δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους.»

Επειδή, σύμφωνα 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, σύμφωνα 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, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα

γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «**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 εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «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, σύμφωνα 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, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός του προστίμου Κ.Β.Σ. αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστатωμένα στην από 26/08/2015 έκθεση Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ. Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής:

- Η με Α.Φ.Μ. με την/2011 αίτησή της για το σύνολο των πωλήσεων της σιταριού ζήτησε την επιστροφή φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ποσού 4.528,60 € για τη χρήση 2010 σαν αγρότισσα του ειδικού καθεστώτος σύμφωνα με το άρθρο 41 του ν. 2859/2000.
- Η μετά από πρόσκληση, προσήλθε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ την01.2015 και κατέθεσε υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 στην

οποία σχετικά με τα 13/25.09.2010, 14/02.10.2010 και 17/29.12.2010 τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων με εκδότη τον προσφεύγοντα με Α.Φ.Μ. και πωλήτρια την ίδια, αναφέρει ότι: 1. Δεν υπέβαλε αίτηση για την επιστροφή φόρου προστιθέμενης αξίας σαν αγρότισσα του ειδικού καθεστώτος για το έτος 2010, διότι η παραγωγή της ήταν πολύ μικρή και πουλήθηκε κατευθείαν σε αγρότες γεωργοκτηνοτρόφους του ειδικού καθεστώτος και κατά συνέπεια δεν υπήρχαν τιμολόγια για να κατατεθούν στον Συνεταιρισμό για την επιστροφή Φ.Π.Α.. 2. Τα υπ' αριθ. 13/25.09.2010, 14/02.10.2010 και 17.29.12.2010 τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων με εκδότη τον και πωλήτρια την ίδια που επιδείχθηκαν στη Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, είναι εντελώς εικονικά και ως προς τα ποσά και ως προς το είδος εμπορεύματος, τα βλέπει για πρώτη φορά και κατασκευάστηκαν εν αγνοία της δεν υπήρξε καμιά συναλλαγή με τον, τα δε χωράφια της δεν έχουν τη δυνατότητα να παράγουν τόσο μεγάλες ποσότητες.

- Ο με Α.Φ.Μ. ανταποκρινόμενος στην υπ' αριθ. πρωτ./31.10.2014 πρόσκληση για παροχή πληροφοριών προσήλθε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ και κατέθεσε υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986, στην οποία αναφέρει ότι: Το 2009 και το 2010 ήταν Πρόεδρος στον Ν. Κιλκίς του Δήμου Την 01.03.2010 προσήλθε στο γραφείο του Συνεταιρισμού ο και παρέλαβε την επιστροφή της συζύγου του με Α.Φ.Μ. για την χρήση 2009 συνολικού ποσού 4.337,99 € και ζήτησε και το ποσό επιστροφής Φ.Π.Α. της Στη συνέχεια την ίδια ημέρα τηλεφώνησε στην και ζήτησε την έγκριση για να δώσει τα χρήματα χωρίς να αναφέρει ποσό. Βάσει της τηλεφωνικής έγκρισης που πήρε, έδωσε ο ίδιος τα χρήματα στον Τα τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων 9/15.12.2009 και 12/18.12.2009 με εκδότη τον και λήπτη την τα έφερε ο στο γραφείο του Συνεταιρισμού μαζί με τα παραστατικά της συζύγου του με Α.Φ.Μ. και τα παρέδωσε σε αυτόν τον ίδιο. Για το έτος 2010 αναφέρει ότι εκ παραδρομής το όνομα της συζύγου του ήταν στην κατάσταση επιστροφής χωρίς ο να έχει φέρει σχετικά παραστατικά λαμβάνοντας ο ίδιος το ποσό των 3.670,97 €. Στην στο 2010 δεν επεστράφησαν χρήματα από τον Συνεταιρισμό
- Ο με Α.Φ.Μ. ανταποκρινόμενος στην υπ' αριθ. πρωτ./19.01.2015 πρόσκληση για παροχή πληροφοριών προσήλθε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ την 18.02.2015 και (σε συνέχεια της από 24.11.2014 υπεύθυνης δήλωσής του), κατέθεσε νέα υπεύθυνη δήλωση στην οποία σχετικά με την επιστροφή φόρου των 4.528,60 € για το έτος 2010 βάσει των υπ' αριθ. 13/25.09.2010, 14/02.10.2010 και 17/29.12.2010 τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων με εκδότη τον ίδιο και πωλήτρια την αναφέρει ότι: 1. Όσον αφορά τις τρεις αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. της συζύγου του αυτός εισέπραξε τις επιστροφές

Φ.Π.Α. με παραστατικά από το δικό του μπλόκ τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων με εκδότη τον ίδιο και πελάτισσα την 2. Ιδιότητα χωράφια δεν έχει καθόλου ούτε αυτός ούτε η σύζυγός του. Σε σύνολο χιλίων στρεμμάτων περίπου που καλλιεργούνται κάθε χρονιά, 300 στρέμματα είναι ενοικιαζόμενα και τα υπόλοιπα 700 στρέμματα περίπου τα καλλιεργεί χωρίς να έχει σχετικά δικαιώματα και χωρίς μισθωτήρια συμβόλαια. Τα 700 στρέμματα αυτά ανήκουν ως επί το πλείστον σε συνταξιούχους αγρότες οι οποίοι με απόφαση της Ευρωπαϊκής Ένωσης από το 2004 διατηρούν τα δικαιώματα καλλιέργειας και τους χορηγείται επιδότηση και για να μην την χάσουν δεν χορηγούν μισθωτήρια συμβόλαια. 3. Όσον αφορά την αίτηση/2011 για την επιστροφή Φ.Π.Α. 4.528,60 € στη χρήση 2010 με τα τρία δικά του τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων υπ' αριθ. 13/25.09.2010, 14/02.10.2010 και 17/29.12.2010 στο όνομα της, τα παραστατικά τα συμπλήρωσε ο ίδιος και τα χρήματα τα εισέπραξε ο ίδιος. Η δεν ξέρει τίποτα για την επιστροφή των 4.528,60 € στη χρήση 2010. 4. Ο (γιος της προσφεύγουσας) γνώριζε ότι ο ίδιος (ο) συμπλήρωσε τα παραστατικά στο όνομα της μητέρας του και μάλιστα του έδωσε τον Α.Φ.Μ. της μητέρας του.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο, αγρότης του ειδικού καθεστώτος φέρεται να εξέδωσε τρία εικονικά φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2010 (τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων με αριθμό 13/25.09.2010 καθαρής αξίας 19.055,00 €, 14/02.10.2010 καθαρής αξίας 1.761,30 € και 17/29.12.2010 καθαρής αξίας 20.352,80 €) αναγράφοντας ως πωλήτρια την εν αγνοία της, τα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΚΙΛΚΙΣ μέσω του Αγροτικού Συνεταιρισμού (αίτηση για επιστροφή Φ.Π.Α. με αριθ. πρωτ./2011) και εισέπραξε επιστροφή Φ.Π.Α. 4.528,60 € για τη χρήση 2010.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 ως ίσχυε έως τις 25/7/2013 οριζόταν 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 ιδιόζουσα 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 οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 ως ίσχυσε έως τις 16/10/2015 οριζόταν ότι: «γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης 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 τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν την 31.08.2015, δηλαδή την ημερομηνία έκδοσης της υπό κρίση/31.08.2015 απόφασης επιβολής προστίμου

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ οριζόταν ότι: «32. Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του Ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων: α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π.. ... 48. Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειές της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.»

Επειδή, στο κεφάλαιο ΙΙΙ. «Μεταβατικές διατάξεις για την επιβολή προστίμων για τις ανωτέρω παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι και 25.7.2013» της ΠΟΛ. 1210/2013 αναφέρονται τα ακόλουθα: «Α. Υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) ή για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. και βρίσκονται μέχρι το στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κώδικα αυτού είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού, δηλαδή έως και 25.7.2013 και

επισύρουν πρόστιμα της παραγράφου 10 του άρθρου 5 και του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου. Παράλληλα, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου ορίζεται η διαδικασία υπαγωγής των ανωτέρω υποθέσεων στο ευνοϊκότερο καθεστώς.

Ειδικότερα:

α) Υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.)

Για παραβάσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι και 25.7.2013 (ημερομηνία δημοσίευσης του ΚΦΔ 26.7.13) μπορεί να επιλεγεί η εφαρμογή της νέας διάταξης εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής ΑΕΠ. Επίσης υπάρχει δυνατότητα έκδοσης της ΑΕΠ εξ αρχής με τις νέες διατάξεις εφόσον πριν την έκδοση της ΑΕΠ υποβληθεί ανέκκλητη δήλωση από το φορολογούμενο με την οποία θα επιλέγει την έκδοση της ΑΕΠ με τις νέες διατάξεις. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 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:

α) ...,

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, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις της παραγράφου 3 εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις. Ως εκκρεμείς υποθέσεις, νοούνται ... υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική απόφαση και δεν έχει γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 απαιτείται ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής, για την υπαγωγή στις ανωτέρω διατάξεις του συνόλου των παραβάσεων κάθε πράξης ή απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει μετά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3. Η δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας ενενήντα (90) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος ή την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης ή της απόφασης, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα ανωτέρω. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω δήλωση αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση του αρμόδιου δικαστηρίου

ότι η υπόθεση δεν έχει συζητηθεί και δήλωση παραίτησης από το σχετικό δικόγραφο ή δικαίωμα. Ποσά που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, λόγω εφαρμογής της παρούσας παραγράφου. Στις περιπτώσεις της κατά τα άνω αποδοχής, όπου συντρέχει περίπτωση, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 142 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, Α' 97), τα αποτελέσματα της οποίας επέρχονται με την περιέλευση στη γραμματεία του Διοικητικού Δικαστηρίου σχετικής βεβαίωσης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την πράξη.»

Επειδή, στο κεφάλαιο 15 «Μεταβατικές διατάξεις ν. 4337/2015» της ΠΟΛ. 1252/2015 αναφέρονται τα ακόλουθα: «Με την παράγραφο 4 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 3 (ευνοϊκότερο καθεστώς) και σε εκκρεμείς υποθέσεις, ανάλογα με το στάδιο στο οποίο βρίσκονταν στις 12.10.2015 (ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4337/2015), στις οποίες είχαν επιβληθεί τα πρόστιμα των άρθρων 5 ν. 2523/1997 ή 55 του ΚΦΔ. Για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής θεωρούνται εκκρεμείς οι υποθέσεις:

- Για τις οποίες στις 12.10.2015 είχαν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις επιβολής προστίμων (Π.Ε.Π.) αλλά δεν είχαν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο, ...
... Τα ανωτέρω εφαρμόζονται εφόσον ο φορολογούμενος
- υποβάλει στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ανέκκλητη δήλωση, με την οποία αποδέχεται ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων κάθε πράξης ή απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου, εντός ενενήντα (90) ημερών από τη δημοσίευση του ν. 4337/2015 (17.10.2015) δηλαδή έως την 15.1.2016, ή από την κοινοποίηση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ...
- καταβάλει, ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, ή το αργότερο εντός δύο (2) εργασίμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, το σύνολο της οφειλής που προκύπτει μετά τον επανυπολογισμό του προστίμου με το ευνοϊκότερο καθεστώς. Διευκρινίζεται ότι, σε περίπτωση που ο αιτών δεν καταβάλει το σύνολο της οφειλής του εντός της ανωτέρω προθεσμίας, μπορεί να υποβάλει εκ νέου αίτηση έως την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της. Επισημαίνεται ότι ποσά που τυχόν έχουν καταβληθεί πλέον αυτών που τελικά προκύπτουν με το ευνοϊκότερο καθεστώς που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, λόγω εφαρμογής της παραγράφου αυτής.»

Επειδή, το Συμβούλιο της Επικρατείας με την 2691/2019 απόφασή του έκρινε ότι η διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, που για τις εκκρεμείς υποθέσεις, εξαρτά την αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης από προϋποθέσεις (ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής και καταβολή του συνόλου της οφειλής εντός ορισμένης προθεσμίας), είναι ανίσχυρη και μη εφαρμοστέα, ως αντικείμενη στην συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας (πρβλ. ΣτΕ 2402/2016). Ειδικότερα, όπως επισημαίνεται στην ανωτέρω απόφαση (επί προσφυγής αφορώσας σε επιβληθέν πρόστιμο λόγω ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων βάσει του άρθρου 5 παρ. 2 περ. αβ και παρ. 10 περ. α του ν. 2523/1997) με τις

μεταβατικές διατάξεις των εδαφίων δ και ε της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 τέθηκαν οι προϋποθέσεις για την αναδρομική εφαρμογή της προεκτεθείσας ρύθμισης της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου του ν. 4337/2015 επί των εκκρεμών υποθέσεων ενώπιον της Δ.Ε.Δ. και των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων. Οι εν λόγω προϋποθέσεις θίγουν ουσιαστικά τα έννομα συμφέροντα του φορολογούμενου, δεδομένου ότι του επιβάλλουν να προβεί σε ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής του συνόλου των παραβάσεων εκάστης καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής (με περαιτέρω συνέπεια την υποχρέωση άμεσης πληρωμής του ποσού του τυχόν μη καταβληθέντος ποσού προστίμου, υπολογιζόμενου με βάση τη νέα, ευμενέστερη γι' αυτόν, διάταξη). Ωστόσο, από τις προπαρασκευαστικές εργασίες του ν. 4337/2015 δεν προκύπτει κάποιο στοιχείο που να δικαιολογεί, ενόψει της αρχής της αναλογικότητας/δίκαιης ισορροπίας, την τοιαύτη απόκλιση από την κατοχυρωμένη στην ΕΣΔΑ αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης φορολογικής κύρωσης (πρβλ. ΣτΕ 351/2019, ΣτΕ 352/2019 επταμ.), αντίθετα, μάλιστα, στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4337/2015 αναφέρεται, κατά τα προεκτεθέντα, ότι «εξορθολογίζεται [μειώνεται από το 100% στο 50% του διαφυγόντος φόρου] το ύψος των προστίμων στις περιπτώσεις [...] μη υποβολής δήλωσης [...], με στόχο αφενός την αναλογικότερη επιβολή τους σε σχέση με το ύψος της κύριας οφειλής και αφετέρου την αύξηση της εισπραξιμότητας των προστίμων». Παράλληλα, η επίμαχη μεταβατική ρύθμιση προσβάλλει αθέμιτα και το κατοχυρωμένο στο πρωτογενές ενωσιακό δίκαιο δικαίωμα αποτελεσματικής προσφυγής σε δικαστήριο (βλ. άρθρο 47 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης – βλ. επίσης και άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, που εφαρμόζεται, κατά το “ποινικό” του σκέλος, σε σχέση με τον επίδικο πρόσθετο φόρο), δεδομένου ότι παρακινεί τον φορολογούμενο, προκειμένου να επωφεληθεί της νεότερης, ευμενέστερης γι' αυτόν, διάταξης, να αποδεχθεί την αποδοθείσα παράβαση και να παραιτηθεί από τη σχετική εκκρεμή ένδικη προσφυγή του (πρβλ. ΔΕΚ 7.6.2007, C-156/04, Επιτροπή κατά Ελλάδας, σκέψεις 74-77). Εξάλλου, οι ανωτέρω αθέμιτες προϋποθέσεις συνιστούν ουσιαστικές και αναπόσπαστο τμήμα της όλης μεταβατικής ρύθμισης της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015. Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, η επίμαχη μεταβατική ρύθμιση δεν τυγχάνει εφαρμογής, διότι δεν συνάδει με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας (καθώς και με την αρχή της αναλογικότητας του περιορισμού των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στα άρθρα 7 παρ. 1 και 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ). Επομένως, σε υπόθεση όπως η παρούσα, εφαρμόζεται *ratione temporis* η διάταξη του άρθρου 3 παρ. 7 του ν. 4337/2015, με βάση την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης φορολογικής κύρωσης (και την αντίστοιχη αρχή της ΕΣΔΑ) (πρβλ. ΣτΕ 1389/2019 επταμ.).

Επειδή, με βάση το σκεπτικό της ανωτέρω απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, περί αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης φορολογικής ποινής, στην υπό εξέταση περίπτωση, πρέπει να εφαρμοστεί η ευμενέστερη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περιπτ. β του ν. 4337/2015 ως κύρωση για την διαπιστωθείσα παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ανεξαρτήτως αν ο προσφεύγων υπέβαλε ή όχι την προβλεπόμενη από την παρ. 4 του ίδιου άρθρου ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής του συνόλου των παραβάσεων. Το εν λόγω πρόστιμο αναδιαμορφώνεται δια της παρούσας απόφασης ως εξής:

41.169,10 € (καθαρή αξία εικονικών φορολογικών στοιχείων) * 40 % = 16.467,64 €.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ευνοϊκότερης κύρωσης κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός, ενώ οι λοιποί ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./30.12.2015 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ: και την τροποποίηση της υπ' αριθ./31.08.2015 απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ.

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

Υπ' αριθ./31.08.2015 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 (εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 του ν. 4337/2015)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	82.338,20€	16.467,64€

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.