



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 03/10/2017

Αριθμός απόφασης: 5393

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **22/05/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της «.....», **ΑΦΜ** «.....», κατοίκου Καλυβιών Θορικού Αττικής, επί της οδού «.....», κατά : **α) της υπ'αριθμ. «.....»/12-04-2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3β του ν.4337/2015**, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, **β) της υπ'αριθμ. «.....»/12-04-2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3β του ν.4337/2015**, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, **γ) της υπ'αριθμ. «.....»/12-04-2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3β του ν.4337/2015**, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, **δ) της υπ'αριθμ. «.....»/12-04-2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3β του ν.4337/2015**, διαχειριστικής

περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ και ε)της υπ'αριθμ. «.....»/12-04-2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3β του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις προαναφερθείσες στην παρ.4 προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, «.....», των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **22/05/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», 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:

α)Με την υπ'αριθμ. «.....»/12-04-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3β του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 11, 12 παρ.1, 18, 19, 20 παρ.1 και 3 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 19 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 (β) του ν.4337/2015, συνολικού ποσού **1.157.185,16 ευρώ (2.892.962,91 Χ40%)**.

Η παράβαση αφορά σε έκδοση ενενήντα τριών (93) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 2.892.962,91 ευρώ εκδοθέντων προς τις παρακάτω επιχειρήσεις:

ΑΦΜ	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
«.....»	«.....»	42	1.378.722,72
«.....»	«.....»	51	1.514.240,19
ΣΥΝΟΛΑ		93	2.892.962,91

β)Με την υπ'αριθμ. «.....»/12-04-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3β του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ , επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 11, 12 παρ.1, 18, 19, 20 παρ.1 και 3 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 19 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 (β) του ν.4337/2015, συνολικού ποσού **1.718.474,76 ευρώ (4.296.186,91 Χ40%)**.

Η παράβαση αφορά σε έκδοση ενενήντα επτά (97) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 4.296.186,91 ευρώ εκδοθέντων προς τις παρακάτω επιχειρήσεις:

ΑΦΜ	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
«.....»	«.....»	67	3.510.681,96
«.....»	«.....»	14	425.588,64
«.....»	«.....»	16	359.916,31
ΣΥΝΟΛΑ		97	4.296.186,91

γ)Με την υπ'αριθμ. «.....»/12-04-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3β του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 11, 12 παρ.1, 18, 19, 20 παρ.1 και 3 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 19 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 (β) του ν.4337/2015, συνολικού ποσού **780.041,00 ευρώ (1.950.102,46 Χ40%)**.

Η παράβαση αφορά σε έκδοση εξήντα ενός (61) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 1.950.102,46 ευρώ εκδοθέντων προς τις παρακάτω επιχειρήσεις:

ΑΦΜ	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
«.....»	«.....»	44	1.944.405,61
«.....»	«.....»	17	5.696,85
ΣΥΝΟΛΑ		61	1.950.102,46

δ)Με την υπ'αριθμ. «.....»/12-04-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3β του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 11, 12 παρ.1, 18, 19, 20 παρ.1 και 3 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 19 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 (β) του ν.4337/2015, συνολικού ποσού **690.091,86 ευρώ (1.725.229,66 Χ40%)**.

Η παράβαση αφορά σε έκδοση δέκα οκτώ (18) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 1.725.229,66 ευρώ εκδοθέντων προς την παρακάτω επιχείρηση:

ΑΦΜ	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
«.....»	«.....»	18	1.725.229,66
ΣΥΝΟΛΑ		18	1.725.229,66

ε)Με την υπ'αριθμ. «.....»/12-04-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3β του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 11, 12 παρ.1, 18, 19, 20 παρ.1 και 3 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 19 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 (β) του ν.4337/2015, συνολικού ποσού **166.471,46 ευρώ (416.178,67 Χ40%)**.

Η παράβαση αφορά σε έκδοση επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 416.178,67 ευρώ εκδοθέντων προς τις παρακάτω επιχειρήσεις :

ΑΦΜ	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
«.....»	«.....»	6	415.678,67
«.....»	«.....»	1	500,00
ΣΥΝΟΛΑ		7	416.178,67

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Νομικά πλημμελής επιβολή με τις ένδικες πράξεις, **ενιαίων προστίμων** για πλείονες αποδιδόμενες ανά έτος, **αυτοτελείς παραβάσεις**. Σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 οι αποδιδόμενες παραβάσεις τυγχάνουν αυτοτελείς και όχι γενικές-διάκριση η οποία συνεπάγεται την επιβολή ξεχωριστού προστίμου για κάθε μία παράβαση. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται σχετική νομολογία.
- Σύμφωνα με την γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου περί της αναδρομικής άνευ όρων εφαρμογής και στις εκκρεμείς υποθέσεις της μεταγενέστερα θεσπισθείσας ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, θεωρείται και στην περίπτωση της επιβαλλόμενη η αναδρομική άνευ όρων εφαρμογή των ευμενέστερων διατάξεων **του άρθρου 3 παρ.4 του ν.4337/2015** περί ολοσχερούς απάλειψης των πάσης φύσεως διοικητικών κυρώσεων/προστίμων επί έκδοσης και λήψης εικονικών (κάθε μορφής) φορολογικών στοιχείων αξίας.

Επειδή στην παρ.4 του άρθρου 3 «Τροποποιήσεις διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4337/2015 ορίζεται:

« α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται.

β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται. ».

Επειδή στις παρ.3, 5,6,8 και 9 του άρθρου 7 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4337/2015 ορίζεται:

«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:

.....
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.

.....
ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

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).

6. 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

8. Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.

9. Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. Α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 1.2.2016.».

Επειδή όταν η φορολογική αρχή δεν έχει εξουσία επιμετρήσεως του επιβλητέου προστίμου εντός ορισμένων ορίων αλλά το ύψος του προστίμου καθορίζεται εκ των προτέρων από τον νόμο, η επιβολή με την ίδια πράξη για περισσότερες ίδιου είδους παραβάσεις, ενός συνολικού προστίμου, δεν καθιστά την πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα, όταν το συνολικό πρόστιμο συμποσούται με το άθροισμα των επιμέρους επιβλητέων προστίμων (ΣΤΕ 1549/1995).

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου στην Δ.Ο.Υ. Παλλήνης διαβιβάσθηκαν σωρεία Δελτίων Πληροφοριών αλλά και εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ., άλλων φορολογικών υπηρεσιών τα οποία αφορούσαν διενεργηθέντες ελέγχους είτε επί της προσφεύγουσας, τα οποία ανέφεραν πως υπήρχαν σοβαρές υπόνοιες για την έκδοση εικονικών τιμολογίων από την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» και αντικείμενο δραστηριότητας την «.....» είτε επί των αποκλειστικών προμηθευτών αυτής «.....» , ΑΦΜ «.....» και «.....» , ΑΦΜ «.....», οι οποίοι χαρακτηρίζονται από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου ως «ανύπαρκτες επιχειρήσεις» και όλες οι συναλλαγές αυτών ως εικονικές.

Κατόπιν αυτών εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ η υπ' αριθμ. «.....»/30-06-2016 εντολή ελέγχου στο όνομα της προσφεύγουσας και δυνάμει αυτής, ζητήθηκαν για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2006 μέχρι την 31/12/2010 να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία με το υπ' αριθμ. «.....»/02-11-2016 αίτημα πληροφοριών. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο εν λόγω αίτημα και η φορολογική αρχή διενήργησε εκτενή έλεγχο στις δραστηριότητες της επιχείρησης (έδρα, έσοδα-έξοδα μέσω συγκεντρωτικών καταστάσεων, δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ) και λαμβάνοντας υπόψη τα αποτελέσματα των ελέγχων των άλλων φορολογικών υπηρεσιών διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εμπλέκεται σε ευρύ κύκλωμα εγκλημάτων φοροδιαφυγής, καθώς ελάμβανε επί σειρά ετών εικονικά -φορολογικά στοιχεία ανύπαρκτων επιχειρήσεων για τα οποία έχουν καταλογισθεί οι κάτωθι παραβάσεις:

ΑΕΠ	Ημερ. ΑΕΠ	Διαχειριστική περίοδος	Παράβαση	Πρόστιμο
«..»	23/03/201 2	01/01/2010-31/12/2010	Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων	814.128,90
«..»	23/03/201 2	01/01/2009-31/12/2009	Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων	3.424.401,00

«.....»	23/03/2012	01/01/2008-31/12/2008	Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων	3.854.348,50
«.....»	11/01/2011	01/01/2007-31/12/2007	Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων	8.524.222,40
«.....»	11/01/2011	01/01/2006-31/12/2006	Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων	5.619.990,24

Για τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους η προσφεύγουσα εξέδωσε φορολογικά στοιχεία προς τρίτες επιχειρήσεις τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους καθότι ήταν αδύνατο να έχει πραγματοποιήσει πωλήσεις τόσο μεγάλης αξίας, με ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, χωρίς να αμφισβητεί την διάπραξη των καταλογισθεισών παραβάσεων, αλλά προβάλλει ως βασικό ισχυρισμό ότι με τις εν λόγω πράξεις επιβλήθηκε ένα ενιαίο πρόστιμο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 του ν.2523/1997, ενώ θα έπρεπε να επιβληθεί αυτοτελές πρόστιμο για κάθε ένα από τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, και παράλληλα αιτείται την αναδρομική εφαρμογή του άρθρου 3 παρ.4 του ν.4337/2015, περί ολοσχερούς απάλειψης των πάσης φύσεως διοικητικών κυρώσεων/προστίμων επί έκδοσης και λήψης εικονικών (κάθε μορφής) φορολογικών στοιχείων αξίας.

Ωστόσο οι επικαλούμενες διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, δεν έχουν εφαρμογή στην υπό κρίση περίπτωση, καθότι το άρθρο 7 παρ.3 του ν.4337/2015 σαφώς ορίζει ότι για 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, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 αλλά εν προκειμένω για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ.3 περ.(β) του άρθρου 7 του ν.4337/2017, όπου ορίζεται ότι επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου.

Τόσο στην Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ., όσο και στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ρητή αναφορά στον χρόνο διάπραξης της παράβασης, στο πλήθος των στοιχείων, στον λήπτη των στοιχείων αυτών και επίσης αναφέρεται ότι καταλογίζονται αυτοτελείς παραβάσεις όσες και το πλήθος των στοιχείων. Δεν αναγράφεται αναλυτικά η αξία ενός εκάστου τιμολογίου, γιατί δεν κατέστη δυνατό λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων & στοιχείων από την προσφεύγουσα τόσο κατά τον έλεγχο όσο και στο ενδικοφανές στάδιο, ωστόσο ο αριθμός και η αξία αυτών επιβεβαιώνεται από επίσημα στοιχεία, ήτοι τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών τρίτων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Επισημαίνεται ότι για την παράβαση της έκδοσης εικονικού φορολογικού στοιχείου, το ύψος του προστίμου είναι το ίδιο είτε το ποσοστό (40%) υπολογισθεί επί της καθαρής αξίας εκάστου φορολογικού στοιχείου είτε επί της συνολικής καθαρής αξίας όλων των φορολογικών στοιχείων, καθόσον στις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.(β) του ν.4337/2015, δεν γίνεται καμία διάκριση του προστίμου ανάλογα με το ύψος της συναλλαγής, ως όριζαν οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997.

Ως εκ τούτου δεν καθίστανται οι πράξεις νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες εκ του λόγου αυτού δεδομένου ότι το συνολικό πρόστιμο συμποσούται με το άθροισμα των επιμέρους επιβλητέων προστίμων (ΣΤΕ 1549/1995).

Ενώ ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί επιβαλλόμενης αναδρομικής εφαρμογής του ευμενέστερου καθεστώτος της διάταξης του άρθρου 3 παρ.4 του ν.4337/2015, και περί ανίσχυρων των διατάξεων των παρ.3,4 και 5 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, μη βασίμως προβάλλεται, δεδομένου ότι η Φορολογική διοίκηση είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο, στο οποίο εν προκειμένω, ο νομοθέτης δεν όρισε σε καμία από τις μεταβατικές διατάξεις, την αναδρομική εφαρμογή της επικαλούμενης διάταξης.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 06/04/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, «.....», επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **22/05/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», **ΑΦΜ** «.....».

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2006-31/12/2006

Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3β του ν.4337/2015

(93 εκδοθέντα εικονικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.892.962,91 Χ40%) 1.157.185,16 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007

Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3β του ν.4337/2015

(97 εκδοθέντα εικονικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.296.186,91 Χ40%) 1.718.474,76 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008

Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3β του ν.4337/2015

(61 εκδοθέντα εικονικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.950.102,46 Χ40%) 780.041,00 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2009-31/12/2009

Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3β του ν.4337/2015

(18 εκδοθέντα εικονικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.725.229,66 Χ40%) 690.091,86 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010

Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3β του ν.4337/2015

(7 εκδοθέντα εικονικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 416.178,67 Χ40%) 166.471,46 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .