



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 1/11/2017

Αριθμός απόφασης: 2105

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 με ημερομηνία κατάθεσης .../2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... του ..., με ΑΦΜ ..., κατοίκου ... Θεσσαλονίκης, κατά των με αρ. .../.../28-4-2017 και .../.../8-5-2017 οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 χρήσεων 2008 και 2009 αντίστοιχα, των με αρ. .../28-4-2017 και .../28-7-2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 και 2010 αντίστοιχα, των με αρ. .../.../28-4-2017 και .../.../28-4-2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσεων 2008 και 2009 αντίστοιχα και των με αρ. .../.../28-4-2017 και .../.../28-4-2017 οριστικών

πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97 χρήσεων 2008 και 2009 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από .../2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από .../2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του . . 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:

1. Με την με αριθμό .../..../2017 πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **4.000,00 €**, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 10.000,00 € πλέον ΦΠΑ 1.900,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης . . με ΑΦΜ ..., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10, 11 και 14, 18§2 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§ 3 περ. β' του Ν.4337/2015.
2. Με την με αριθμό .../..../2017 πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **62.108,00 €**, λόγω λήψης οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 94.300,00 € πλέον ΦΠΑ 17.917,00€, εκδόσεως της επιχείρησης . . με ΑΦΜ ..., έξι (6) εικονικών πλαστών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 44.760,00 € πλέον ΦΠΑ 8.504,40 €, εκδόσεως της επιχείρησης . . με ΑΦΜ ..., και δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 16.210,00€ πλέον ΦΠΑ 3.079,90 €, εκδόσεως της επιχείρησης . . με ΑΦΜ ..., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10, 11 και 14, 18§2 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 55 παρ 2 γ' του 4174/2013 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 7§ 3 περ. β' του Ν.4337/2015.
3. Με την με αριθμό/28-4-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας **8.148,14 €**.
4. Με την με αριθμό .../28-4-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος

του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας **166.783,98 €**.

5. Με τη με αριθμό **.../.../28-4-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας **4.181,67€**.
6. Με τη με αριθμό **.../.../28-4-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας **65.738,86€**.
7. Με τη με αριθμό **.../.../28-4-2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο της αξίας Φ.Π.Α. που εξέπεσε ή επιστράφηκε λόγω λήψης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου, ήτοι ποσό $1.900,00 \times 3 = 5.700,00 \text{ €}$.
8. Με τη με αριθμό **.../.../28-4-2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο της αξίας Φ.Π.Α. που εξέπεσε ή επιστράφηκε λόγω λήψης εικονικών και εικονικών πλαστών στοιχείων, ήτοι ποσό **79.264.20 €**.

Δυνάμει της με αρ. **.../28-6-2016** εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε επιτόπιος φορολογικός έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με αντικείμενο δραστηριοτήτων «....», για τις χρήσεις 2008 – 2009, κατόπιν των συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..Θεσσαλονίκης, με την από 25/6/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ... που αφορούσε στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση . ., ΑΦΜ ... προς διάφορους λήπτες μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων, το υπ'αριθμ.../27-09-2012 Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε Δυτικής Μακεδονίας, που αφορά στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση . . του ..., ΑΦΜ: ..., με λήπτες διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και η επιχείρηση του προσφεύγοντος και το υπ'αριθμ..../27-09-2012 Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε Δυτικής Μακεδονίας, που αφορά στην επιχείρηση του ... με ΑΦΜ: ... ως υποκρυπτόμενου και πραγματικού εκδότη – λήπτη / συναυτουργού με φερόμενη ως εκδότρια – λήπτρια την ανύπαρκτη επιχείρηση «. ...» με ΑΦΜ ..., η οποία εξέδωσε εικονικά πλαστά φορολογικά στοιχεία και προς τον προσφεύγοντα. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ... και του Σ.Δ.Ο.Ε Δυτικής Μακεδονίας, εξέδωσε τις ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμου, επαναπροσδιόρισε τα φορολογικά κέρδη των κρινόμενων χρήσεων με την προσθήκη της αξίας του συνόλου των εικονικών φορολογικών στοιχείων ως λογιστικές διαφορές και τις φορολογητέες εισροές των κρινόμενων χρήσεων, μη αποδεχόμενος την έκπτωση των εικονικών αυτών φορολογικών στοιχείων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων των χρήσεων 2008 και 2009 έχει παραγραφεί. Επικαλείται τις αποφάσεις ΣτΕ 888/2016 και ΣτΕ 1623/2016.
- Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε, ως όφειλε, την εικονικότητα των συναλλαγών, οι οποίες είναι πραγματικές. Επικαλείται καλή πίστη ως προς τις επίδικες συναλλαγές.
- Η φορολογική αρχή, κατά εσφαλμένη ερμηνεία του νόμου, επέβαλε τα πρόστιμα ΚΒΣ, διότι σύμφωνα με την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, θα έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του Ν.4337/2015, οι οποίες δεν προβλέπουν τη επιβολή προστίμων.
- Ενόψει των μεταβατικών ρυθμίσεων του Ν.4174/2013, δεν υφίσταται έρεισμα για την επιβολή προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97.

Ως προς την ένσταση παραγραφής

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι : «1. 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 του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.» όπου στο άρθρο 49 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την 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 περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή όπως έχει κριθεί με την υπ' αριθμ. 1623/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 9 της απόφασης) : «Επειδή, από τον συνδυασμό των προπαρατεθεισών διατάξεων συνάγεται ότι δεν εμποδίζεται η φορολογική αρχή, έχοντας διενεργήσει στο παρελθόν έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία για ορισμένη χρήση (και έχοντας ακόμη εκδώσει και πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις που διαπιστώθηκαν κατά τη χρήση αυτή), να επανέλθει και ανεξάρτητα από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής στις προβλεπόμενες φορολογίες, να διενεργήσει επαναληπτικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων για την ίδια χρήση και, ακολούθως, να εκδώσει (και άλλη) πράξη επιβολής προστίμου για άλλες παραβάσεις που τυχόν διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο αυτό, ενεργώντας μέσα στα χρονικά πλαίσια της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματός της (πρβλ. ΣΕ 5133/1995 7μ., 6142/1996, 4264-5/2001, 3965/2012). Περαιτέρω, η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 (όπως, άλλωστε, και οι προϊσχύσασες της παρ. 4 του άρθρου 34 του Κ.Β.Σ. αλλά και της παρ. 3 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Σ.), θεσπίζοντας ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι δύνανται η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, αρκεί η πράξη επιβολής προστίμου να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. δεκαετούς προθεσμίας από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου.»

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμ. .../28-6-2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, η οποία εκδόθηκε κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.. Θεσσαλονίκης - μετά την περαίωση των χρήσεων 2008 και 2009 με το υπ' αριθμ. .../27-10-2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010 - με την από 25/6/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ... που αφορούσε στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση . ., ΑΦΜ ... προς διάφορους λήπτες μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων, το υπ' αριθμ..../27-09-2012 Δελτίο Πληροφοριών του

Σ.Δ.Ο.Ε Δυτικής Μακεδονίας, που αφορά στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση ... ΤΟΥ ... με ΑΦΜ: ..., με λήπτες διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και η επιχείρηση του προσφεύγοντος και το υπ' αριθμ..../27-09-2012 Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε Δυτικής Μακεδονίας, που αφορά στην επιχείρηση ΤΟΥ με ΑΦΜ: ως υποκρυπτόμενου και πραγματικού εκδότη – λήπτη / συναυτουργού με φερόμενη ως εκδότρια – λήπτρια την ανύπαρκτη επιχείρηση «...» με ΑΦΜ ..., η οποία εξέδωσε εικονικά πλαστά φορολογικά στοιχεία προς των προσφεύγοντα. Συνεπώς, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της δεκαετούς παραγραφής (αρ. άρθρο 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 57 του Ν.2859/00 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/97) ενήργησε η φορολογική αρχή και ως εκ τούτου, η ένσταση παραγραφής του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμη.

Ως προς την εικονικότητα και την επίκληση της καλής πίστης στις επίδικες συναλλαγές.

Επειδή, γίνεται δεκτό από τη νομολογία ότι τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982). Η επιβολή του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών δεν περιλαμβάνεται η υπαιτιότητα (δόλος ή αμέλεια) του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση και σε βάρος του οποίου επιβάλλεται το πρόστιμο.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την με αρ. 506/2012 απόφαση ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως

εκδότου, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣΤΕ 4039/2011 ΣΤΕ 1498/2011, ΣΤΕ 3528/2011, ΣΤΕ 1184/2010, ΣΤΕ 2079/2009, ΣΤΕ 629/2008, ΣΤΕ 1653/2008, ΣΤΕ 552/2008, ΣΤΕ 547/2008, ΣΤΕ 347/2006, ΣΤΕ 1219/2006, ΣΤΕ 511/2005).

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 3 και 4 του Ν.2523/1997 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. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από 25/6/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ... και στα υπ' αριθμ..../27-09-2012 και .../27-09-2012 Δελτία Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε

Δυτικής Μακεδονίας τα οποία αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της από/2017 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν την καλή πίστη στις υπό κρίση συναλλαγές, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Αντίθετα, όπως προκύπτει από τις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, οι παραπάνω πράξεις δεν αποτελούν μεμονωμένες παρατυπίες ή παραλείψεις, αλλά επαναλαμβανόμενες στις χρήσεις 2008 - 2009 από διαφορετικούς εκδότες και οφείλονται σε πρόθεση για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής περί των παραβάσεων δεν είναι αυθαίρετοι, αβάσιμοι και αόριστοι, αφού η από/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στον καταλογισμό της παράβασης και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι : «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ'αντικειμενικό τρόπο.

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, καθώς και η νόθευση αυτών θεωρείται ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών,».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «2. α) ..., β) ..., 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. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 32 του Ν.4174/2013 «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 διαπίστωσης 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 δεκαπέντα (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..».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 4α και 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι : «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), 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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του αρ.72 παρ. 48 του Ν.4174/2013 «Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης 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 δήλωση 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»

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 προβλέπει 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, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, στη χρήση 2008 έλαβε ένα (1) εικονικό Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 10.000,00 € πλέον ΦΠΑ, εκδόσεως της επιχείρησης . . με ΑΦΜ ... και στη χρήση 2009, έλαβε δεκαέξι (16) εικονικά και πλαστά – εικονικά φορολογικά στοιχεία, από διάφορες επιχειρήσεις, συνολικής καθαρής αξίας 155.270,00 € πλέον ΦΠΑ, τα οποία είχε καταχωρίσει στα βιβλία της επιχείρησής του, επιβλήθηκε εις βάρος του, το πρόστιμο της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ως ευνοϊκότερης διάταξης μεταξύ του άρθρου 5 παρ. 10, περ. β', ν. 2523/1997 και αυτής του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' ν.4174/2013.

Από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι για τις πράξεις του άρθρου 55 παρ. 2α του Ν. 4174/2013, που είχαν διαπραχθεί πριν την 26-7-2013 (ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4174/2013) οι επιβαλλόμενες κυρώσεις μπορούσαν να υπολογισθούν είτε κατ'άρθρο 5 του ν. 2523/1997, είτε κατ'άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 κατά τη διακριτική ευχέρεια του υπόχρεου (αρχικώς άρθρο 66 παρ. 32 ν. 4174/2013, το οποίο πλέον έχει αναριθμηθεί σε άρθρο 72 παρ. 32). Ο υπόχρεος δηλαδή έκρινε κατά τη διακριτική του ευχέρεια το ευνοϊκότερο για τον ίδιο εφαρμοστέο νομοθετικό πλαίσιο. Σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του

ν. 4337/2015, για παραβάσεις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (ήτοι πριν την 26-7-2013), αποκλείεται πλέον η εφαρμογή του άρθρου 5 του ν. 2523/1997. Επί λήψεως εικονικών και πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 40% της αξίας της συναλλαγής. Κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, η ανωτέρω κύρωση ανερχόταν στο διπλάσιο της αξίας της συναλλαγής. Επομένως, η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3β' του ν. 4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 β ν. 2523/1997. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 1-12-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του 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 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 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 και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι ενόψει των μεταβατικών διατάξεων του Ν.4174/2013 δεν υφίσταται έρεισμα για την επιβολή προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ.2δ του Ν.4174/2013 «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.ΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 32.4 του Ν.4174/2013 «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 διαπίστωσης 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»

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ.4 & 5 του Ν.4337/2015 καταργήθηκαν ρητά οι διατάξεις των παρ. 1&2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013. Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.8 του Ν.4337/2015 «*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*»

Συνεπώς, νομίμως η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή των προστίμων Φ.Π.Α. (άρθρο 6 του Ν.2523/97), καθώς ο νόμος ρητά προβλέπει την ένταξη του φορολογούμενου σε ευνοϊκότερο καθεστώς, χωρίς μάλιστα η επιλογή αυτή να αναιρεί το δικαίωμα της ενδικοφανούς προσφυγής (Ν.Σ.Κ. 32/2014 – ΠΟΛ.1086/2014).

Επειδή περαιτέρω, με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών κατά την κατάθεση του παρόντος υποθέσεων, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση και δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

3. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 επί των υποθέσεων της παραγράφου 2, απαιτείται η εκ μέρους του ενδιαφερομένου ταυτόχρονη υποβολή σχετικής αίτησης και ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής των ως άνω παραβάσεων, κάθε πράξης ή

απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να μην έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης αποδοχής. Ποσά που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, λόγω εφαρμογής της παρούσας παραγράφου....»

Επειδή, σύμφωνα με την με την **ΔΕΛ Γ 1080615 ΕΞ 2017**, της ΑΑΔΕ με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 (Φ.Ε.Κ. 74Α/19.5.2017) αναφορικά με πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία) ορίζεται ότι: «....Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του ανωτέρου άρθρου, οι διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν για παραβάσεις για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του νόμου, ήτοι 13.05.2017, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, καθώς και για εκκρεμείς κατά την ίδια ημερομηνία υποθέσεις, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.». Εν προκειμένω, οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, εκδόθηκαν στις 28/4/2017, (ήτοι πριν την εφαρμογή του Ν. 4472/2017) και καθώς βρίσκονται στο στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, δύναται να εφαρμοστούν οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, με τους όρους και τις προϋποθέσεις που ορίζονται σε αυτές.

Επειδή η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

.Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Κ.Β.Σ.

Χρήση 2008

Λήψη ενός (1) εικονικού Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 10.000,00 € πλέον ΦΠΑ 1.900,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης ... με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10, 11 και 14, 18§2 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§ 3 περ. β' του Ν.4337/2015.

Καταλογιζόμενο ποσό 10.000,00 X 40% = 4.000,00 €

Χρήση 2009

Λήψη δεκαέξι (16) εικονικών και εικονικών – πλαστών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 155.270,00 € πλέον ΦΠΑ, ήτοι οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 94.300,00 € πλέον ΦΠΑ 17.917,00€, εκδόσεως της επιχείρησης ... με ΑΦΜ ..., έξι (6) εικονικών πλαστών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 44.760,00 € πλέον ΦΠΑ 8.504,40 €, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ και δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 16.210,00€ πλέον ΦΠΑ 3.079,90 €, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10, 11 και 14, 18§2 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 55 παρ 2 γ' του 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 7§ 3 περ. β' του Ν.4337/2015.

Καταλογιζόμενο ποσό 155.270,00 X 40% = 62.108,00 €

Φόρος Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008)

Διαφορά φόρου	3.703,70
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	4.444,44
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.148,14

Οικονομικό έτος 2010 (χρήση 2009)

Διαφορά φόρου	75.810,90
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	90.973,08
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	166.783,98

Φ.Π.Α.**Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008**

Διαφορά φόρου	1.900,76
Πρόσθετος φόρος	2.280,91
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.181,67

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2009 – 31/12/2009

Διαφορά φόρου	29.881,30
Πρόσθετος φόρος	35.857,56
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	65.738,86

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/97**Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008**

1.900,00 X 3 = 5.700,00 €

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2009 – 31/12/2009

26.421,40 X 3 = 79.264,20 €

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.