



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29-05-2018

Αριθμ. Αποφ.: 1124

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ..-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, το με αρ. πρωτ..... ΕΙ ΕΜΠ/..-05-2018 1ο συμπληρωματικό υπόμνημα και το με αρ. πρωτ..... ΕΙ ΕΜΠ/...-05-2018 2ο συμπληρωματικό υπόμνημα της εταιρίας με την επωνυμία « **με ΑΦΜ**», με έδρα την επί της οδού, Τ.Κ. κατά των: **α)** με αριθμ..../-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. χρήσης 2011, **β)**

με αριθμ. .../-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 και γ) με αριθμ. .../-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από ..02/2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «..... 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό .../-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους, 4.740,00€, καθότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 11.850,00 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 2.725,50 € από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§§1, 15, 18§9, 11§1, 12§1, 9, 10, 11 και 14, 18§3, 9 και 30§4,7 του Π.Δ. 186/1992 σε συνδυασμό με το άρθρο 19§4 του ν. 2523/1997 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015.

Με την αριθμό .../-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011, προέκυψε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου κατά το ποσό των 2.725,50€, καθότι συμπεριέλαβε στις φορολογητέες εισροές και στον φόρο εισροών της τα ως άνω εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 11.850,00€ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 2.725,50€.

Με την αριθμό .../-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους, 1.362,53€, καθότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., δυνάμει της με αριθμ./-08-2016 εντολής ελέγχου, βάσει της από 25-06-2015 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., με την οποία κρίθηκε ότι η επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ.,

εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και προς την εταιρία «.....».

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/26-01-2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας. Το βάρος απόδειξης της εικονικότητας το φέρει η φορολογική αρχή, καθώς η εκδότρια ήταν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο. Η εκδότρια επιχείρηση αγόρασε στις 18/04/2011 καινούριο εκσκαφέα, με τον οποίο εκτέλεσε τα έργα, επίσης είχε στην κατοχή της με παραχώρηση από τον πεθερό της και άλλα φορτηγά και μηχανήματα, συνεπώς είχε την υλικοτεχνική υποδομή για να εκτελέσει τα έργα που της αναθέσανε. Επιπλέον, ο έλεγχος μπορούσε να διαπιστώσει από τις καταστάσεις πελατών-προμηθευτών χρήσης 2011 ή από τα καταχωρημένα έξοδα στο βιβλίο εσόδων-εξόδων ότι δεν υπήρχαν άλλα τιμολόγια για χωματουργικές εργασίες κλπ στη χρήση εκτός από τα επίδικα.
2. Έλλειψη αιτιολογίας και αόριστη έκθεση ελέγχου, δεν έλαβε χώρα κανένας ουσιαστικός φορολογικός έλεγχος, οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται αποκλειστικώς στην έκθεση της αντισυμβαλλόμενης.
3. Καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
4. Οι προσβαλλόμενες αποφάσεις επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. πρέπει να ακυρωθούν και να εφαρμοστεί το άρθρο 3 του νόμου 4337/2015. Σε διαφορετική περίπτωση ο αποκλεισμός της εταιρίας τους από το ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς που θεσπίζει ο ανωτέρω νόμος συνιστά κατάφωρη παραβίαση της συνταγματικά θεμελιωμένης αρχής της ισότητας και της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τον 1^ο, 2^ο και 3^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*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 65 του Ν.4174/2013 «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 όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, 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, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 20, παρ. 4 του Ν. 3842/2010:«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ., και οφείλει, εκτός των οριζομένων στην παράγραφο αυτή, να επιβεβαιώνει από ηλεκτρονική βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών την ακρίβεια των στοιχείων, καθώς και τη φορολογική συνέπεια του αντισυμβαλλόμενου εκδότη, για φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας άνω των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν, να αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....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.».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....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, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του**

φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).

Επειδή, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. 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 ή του προστίμου 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 προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, στο ν. [2859/2000](#) «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Άρθρο 30§1: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....». Στο άρθρο 32§1: «*Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)...., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...*».

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1097/2016 κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία, ότι : *«ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:*

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 46 (χρονοδιάγραμμα κατασκευής)** του ν. **3669/2008** (Κύρωση της Κωδικοποίησης νομοθεσίας κατασκευής Δημοσίων Έργων), ορίζεται ότι: «1. Σε κάθε σύμβαση κατασκευής έργου ορίζεται προθεσμία για την περάτωσή του στο σύνολο και κατά τμήματα. Μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε (15) ημερών από την υπογραφή της σύμβασης, ο ανάδοχος με βάση την ολική και τις τμηματικές προθεσμίες, συντάσσει και υποβάλλει στη διευθύνουσα υπηρεσία το χρονοδιάγραμμα κατασκευής του έργου.....

3. Το εγκεκριμένο χρονοδιάγραμμα αποτελεί το αναλυτικό πρόγραμμα κατασκευής του έργου. Το χρονοδιάγραμμα αναλύει ανά μονάδα χρόνου και πάντως ανά ημερολογιακό τρίμηνο τις εργασίες που προβλέπεται να εκτελεσθούν.

4. Ο ανάδοχος κατασκευής του έργου υποχρεούται επίσης μέσα σε έναν (1) μήνα από την υπογραφή της σύμβασης να συντάξει και να υποβάλει οργανόγραμμα του εργοταξίου, στο οποίο θα περιγράφονται λεπτομερώς τα πλήρη στοιχεία στελεχών, εξοπλισμού και μηχανημάτων που θα περιλαμβάνει η εργοταξιακή ανάπτυξη για την εκτέλεση του έργου.»

Με το άρθρο 36 (Διοίκηση του έργου – επίβλεψη) του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι : «1. Η παρακολούθηση, ο έλεγχος και η διοίκηση των έργων ασκούνται από την αρμόδια τεχνική υπηρεσία του φορέα κατασκευής του έργου (διευθύνουσα ή επιβλέπουσα υπηρεσία), η οποία ορίζει τους τεχνικούς υπαλλήλους που θα ασχοληθούν ειδικότερα με την επίβλεψη, προσδιορίζει τα καθήκοντά τους όταν είναι περισσότεροι από έναν, παρακολουθεί το έργο τους και γενικά προβαίνει σε κάθε νόμιμη ενέργεια και ενεργεί ό,τι απαιτείται για την καλή και έγκαιρη εκτέλεση των έργων.

2. Η διευθύνουσα υπηρεσία ορίζει ως επιβλέποντες και βοηθούς

3. Στα καθήκοντα των επιβλεπόντων περιλαμβάνονται η παρακολούθηση και ο έλεγχος της ποιότητας και ποσότητας των εργασιών και γενικά η τήρηση των όρων της σύμβασης από τον ανάδοχο. Οι βοηθοί των επιβλεπόντων ασκούν τα καθήκοντα που τους ανατίθενται και έχουν ανάλογες ευθύνες.

4. Στην περίπτωση κατασκευής έργου με ανάθεση σε ανάδοχο η επίβλεψη αποσκοπεί στην πιστή εκπλήρωση από τον ανάδοχο των όρων της σύμβασης και στην κατασκευή του έργου σύμφωνα με τους κανόνες της τέχνης, ώστε να ανταποκρίνεται στον προορισμό του.....

5. Η υποχρέωση της επίβλεψης να προβαίνει σε κάθε ενέργεια για την πιστή εκπλήρωση των όρων της σύμβασης από τον ανάδοχο, δεν μειώνει σε καμιά περίπτωση τις ευθύνες του αναδόχου, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και τη σύμβαση.....»

Με το άρθρο 47 (Ημερολόγιο του έργου) ορίζεται ότι : «1. Για κάθε εργολαβία, με μέριμνα του αναδόχου τηρείται ημερολόγιο σε βιβλιοδετημένα διπλότυπα αριθμημένα φύλλα. Το ημερολόγιο συμπληρώνεται καθημερινά και αναγράφονται, με συνοπτικό τρόπο, σε αυτό στοιχεία για τις καιρικές συνθήκες που επικρατούν, αριθμητικά στοιχεία για το απασχολούμενο προσωπικό κατά κατηγορίες, τα χρησιμοποιούμενα μηχανήματα, τα προσκομιζόμενα υλικά, τις εκτελούμενες εργασίες, τις εργαστηριακές εξετάσεις, τις εντολές και παρατηρήσεις των οργάνων επίβλεψης, τυχόν έκτακτα περιστατικά και κάθε άλλο σχετικό με το έργο σημαντικό πληροφοριακό στοιχείο.

2. Το ημερολόγιο υπογράφεται από εντεταλμένο όργανο της επίβλεψης και τον εκπρόσωπο του αναδόχου. Το ένα αποκοπτόμενο φύλλο περιέρχεται στη διευθύνουσα υπηρεσία. Οι εγγραφές στο ημερολόγιο αποτελούν πληροφοριακά στοιχεία για τις καιρικές συνθήκες, τη δύναμη απασχολούμενου προσωπικού και μηχανημάτων και γενικά για την παροχή εικόνας προόδου του έργου.

3. Η διευθύνουσα υπηρεσία μπορεί πάντα να ορίσει την εγγραφή στο ημερολόγιο συμπληρωματικών πληροφοριών ή άλλων στοιχείων που προσιδιάζουν στο συγκεκριμένο έργο ή να ζητήσει από τον ανάδοχο την τήρηση και άλλων στατιστικών στοιχείων. Στις περιπτώσεις μικρών έργων μπορεί η διευθύνουσα υπηρεσία να ορίσει την τήρηση του ημερολογίου κατά άλλο συνοπτικότερο τρόπο, την τήρηση του κατά εβδομάδα ή άλλο χρονικό διάστημα ή και τη μη τήρηση ημερολογίου.»

Με το άρθρο 52 (Επιμετρήσεις), του ιδίου νόμου ορίζεται ότι : «1. Κατά τη διάρκεια της κατασκευής του έργου λαμβάνονται όλα τα αναγκαία στοιχεία για την επιμέτρηση των ποσοτήτων των εκτελούμενων εργασιών. Οι επιμετρήσεις συντάσσονται με μέριμνα και δαπάνη του αναδόχου και υπόκεινται στον έλεγχο της υπηρεσίας. Τα επιμετρητικά στοιχεία λαμβάνονται από κοινού από τον επιβλέποντα και τον εκπρόσωπο του αναδόχου, καταχωρούνται σε επιμετρητικά φύλλα εις διπλούν, που υπογράφονται από τα δύο μέρη και καθένα παίρνει από ένα αντίγραφο.

2. Στο τέλος κάθε μήνα ο ανάδοχος συντάσσει επιμετρήσεις κατά διακριτά μέρη του έργου για τις εργασίες που εκτελέσθηκαν τον προηγούμενο μήνα. Η επιμέτρηση περιλαμβάνει για κάθε εργασία συνοπτική περιγραφή της με ένδειξη του αντίστοιχου άρθρου του τιμολογίου ή των πρωτοκόλλων κανονισμού τιμών μονάδας νέων εργασιών, που εκτελέσθηκαν και τα αναγκαία γι' αυτό επιμετρητικά σχέδια και διαγράμματα, με βάση τα στοιχεία απευθείας καταμέτρησης των εργασιών ή των πρωτοκόλλων της επόμενης παραγράφου. Οι επιμετρήσεις, συνοδευόμενες από τα αναγκαία επιμετρητικά σχέδια, υποβάλλονται από τον ανάδοχο στη διευθύνουσα υπηρεσία για έλεγχο, αφού υπογραφούν από αυτόν με την ένδειξη «όπως συντάχθηκαν από τον ανάδοχο». Η διευθύνουσα υπηρεσία μετά την παραβολή προς τα επιμετρητικά στοιχεία, τον έλεγχο και τυχόν διόρθωση των υπολογισμών, εγκρίνει τις επιμετρήσεις και τις κοινοποιεί στον ανάδοχο. Η κοινοποίηση αυτή θεωρείται πράξη της διευθύνουσας υπηρεσίας κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 76 του παρόντος και ο ανάδοχος αν δεν αποδέχεται τις διορθώσεις μπορεί να ασκήσει το προβλεπόμενο δικαίωμα της ένστασης.....

5. Δύο (2) μήνες το αργότερο μετά τη βεβαιωμένη περάτωση του έργου ο ανάδοχος είναι υποχρεωμένος να υποβάλει στη διευθύνουσα υπηρεσία τυχόν επί μέρους επιμετρήσεις που λείπουν και την «τελική επιμέτρηση», δηλαδή τελικό συνοπτικό πίνακα που ανακεφαλαιώνει τις ποσότητες όλων των τμηματικών επιμετρήσεων και των πρωτοκόλλων της παραγράφου 3. Αν αυτές έχουν ελεγχθεί από τη διευθύνουσα υπηρεσία, οι ποσότητες τίθενται όπως διορθώθηκαν, έστω και αν εκκρεμούν κατ' αυτών ενστάσεις του αναδόχου ή αιτήσεις θεραπείας.

Η τελική επιμέτρηση υπογράφεται από τον ανάδοχο με την ένδειξη «όπως συντάχθηκε από τον ανάδοχο». Η διευθύνουσα υπηρεσία έχει υποχρέωση να προβεί στον έλεγχο της τελικής

επιμέτρησης, μέσα σε δύο (2) μήνες από την υποβολή της και να κοινοποιήσει στον ανάδοχο την ελεγμένη και τυχόν διορθωμένη επιμέτρηση. Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 έχει εφαρμογή για την τελική επιμέτρηση.

Με το άρθρο 53 Λογαριασμοί – Πιστοποιήσεις, ορίζεται ότι : «1. Η πληρωμή στον ανάδοχο του εργολαβικού ανταλλάγματος γίνεται τμηματικά, με βάση τις πιστοποιήσεις των εργασιών που έχουν εκτελεσθεί μέσα στα όρια του χρονοδιαγράμματος εργασιών. Αν από τον ανάδοχο κατασκευασθούν εργασίες πέρα από τις προβλεπόμενες στο χρονοδιάγραμμα, ο κύριος του έργου έχει το δικαίωμα να αναβάλει την πληρωμή των επιπλέον εργασιών, ώστε να συμπίσει με τα προβλεπόμενα στο χρονοδιάγραμμα. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται όταν στη σύμβαση προβλέπεται πρόσθετη καταβολή (πριμ) στον ανάδοχο για τη γρηγορότερη περάτωση του έργου.

2. Η πραγματοποίηση τόσο των τμηματικών πληρωμών όσο και της οριστικής πληρωμής του εργολαβικού ανταλλάγματος, καθώς και η εκκαθάριση όλων των αμοιβαίων απαιτήσεων από την εργολαβική σύμβαση, γίνεται με βάση τους λογαριασμούς και τις πιστοποιήσεις.

3. Μετά τη λήξη κάθε μήνα ή άλλης χρονικής περιόδου που τυχόν ορίζει η σύμβαση για τις τμηματικές πληρωμές, ο ανάδοχος συντάσσει λογαριασμό των οφειλόμενων σε αυτόν ποσών από εργασίες που εκτελέστηκαν.

Οι λογαριασμοί αυτοί στηρίζονται στις καταμετρήσεις των εργασιών και στα πρωτόκολλα παραλαβής αφανών εργασιών. Κατ' αρχήν απαγορεύεται να περιλαμβάνονται στο λογαριασμό εργασίες που δεν έχουν καταμετρηθεί. Για τμήματα του έργου που, κατά την κρίση του επιβλέποντα μηχανικού, δεν ήταν δυνατή η σύνταξη επιμετρήσεων κατά διακριτά και αυτοτελώς επιμετρήσιμα τμήματα του έργου, επιτρέπεται να περιλαμβάνονται στο λογαριασμό εργασίες βάσει προσωρινών επιμετρήσεων, για τις οποίες όμως έχουν ληφθεί επιμετρητικά στοιχεία. Η τελευταία αυτή εξαίρεση γίνεται μόνο για τον πρώτο μήνα, μετά την εκτέλεση της εργασίας.

6. Στους λογαριασμούς περιλαμβάνονται επίσης η αναθεώρηση τιμών, αποζημιώσεις κάθε είδους που έχουν εγκριθεί, αντίτιμο απολογιστικών εργασιών που εκτελέστηκαν μέσω της εργολαβίας και κάθε άλλη εγκεκριμένη δαπάνη που καταβάλλεται στον ανάδοχο.....

Από τους λογαριασμούς αφαιρούνται όλες οι εκκαθαρισμένες απαιτήσεις του εργοδότη και ιδίως ποινικές ρήτρες, περικοπές τιμών των άρθρων 60 και 73 του παρόντος, συμπληρωματική κράτηση εγγύησης, αν γι' αυτή δεν έχουν κατατεθεί εγγυητικές επιστολές, οπότε γίνεται σχετική μνεία, απόσβεση προκαταβολών, παρακράτηση αξίας τυχόν χορηγούμενων υλικών, πληρωμές που έγιναν σε βάρος και για λογαριασμό του αναδόχου και γενικά κάθε απαίτηση του εργοδότη που δεν έχει ικανοποιηθεί με άλλον τρόπο.

7. Οι λογαριασμοί συντάσσονται πάντοτε ανακεφαλαιωτικοί και για την πληρωμή συνοδεύονται μόνο από ανακεφαλαιωτικό συνοπτικό πίνακα των εργασιών που εκτελέστηκαν από την αρχή του έργου, τα παραστατικά στοιχεία των τυχόν απολογιστικών εργασιών, το συνοπτικό πίνακα του υπολογισμού της αναθεώρησης και από τις αποφάσεις που αναγνωρίζουν αποζημιώσεις ή

επιβάλλουν ποινικές ρήτρες ή περικοπές ή άλλες απαιτήσεις του εργοδότη. Από κάθε νεότερο λογαριασμό αφαιρούνται τα ποσά που πληρώθηκαν με τους προηγούμενους λογαριασμούς.

8. Οι λογαριασμοί υποβάλλονται στη διευθύνουσα υπηρεσία που τους ελέγχει και τους διορθώνει, αν είναι ανάγκη, μέσα σε έναν (1) μήνα. Αν ο λογαριασμός που έχει υποβληθεί έχει ασάφειες ή ανακρίβειες, σε βαθμό που να είναι δυσχερής η διόρθωσή του, η διευθύνουσα υπηρεσία, με διαταγή της προς τον ανάδοχο, επισημαίνει τις ανακρίβειες ή ασάφειες που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο και παραγγέλλει την ανασύνταξη και επανυποβολή του. Στην περίπτωση αυτή η οριζόμενη μηνιαία προθεσμία για τον έλεγχο του λογαριασμού αρχίζει από την επανυποβολή, ύστερα από την ανασύνταξη από τον ανάδοχο. Ο έλεγχος του λογαριασμού μπορεί να γίνει από συνεργείο της υπηρεσίας, στο οποίο συμμετέχει ο επιβλέπων το έργο. Ο επιβλέπων υπογράφει το λογαριασμό, βεβαιώνοντας έτσι ότι οι ποσότητες είναι σύμφωνες με τις επιμετρήσεις και τα επιμετρητικά στοιχεία, οι τιμές σύμφωνες με τη σύμβαση και τις σχετικές διατάξεις και γενικά ότι έχουν διενεργηθεί στο λογαριασμό όλες οι περικοπές ή εκπτώσεις ποσών, που προκύπτουν από το νόμο και την εφαρμογή της σύμβασης. Ο λογαριασμός, μετά τον έλεγχο, εγκρίνεται από τη διευθύνουσα υπηρεσία και έτσι εγκεκριμένος αποτελεί την πιστοποίηση για την πληρωμή του αναδόχου. Η έγκριση του λογαριασμού από τη διευθύνουσα υπηρεσία είναι δυνατή και χωρίς την υπογραφή του επιβλέποντα.

9. Αν η πληρωμή ενός λογαριασμού καθυστερήσει χωρίς υπαιτιότητα του αναδόχου, πέρα του διμήνου από την υποβολή του, οφείλεται.....

10. Για την πληρωμή της δαπάνης κατασκευής του έργου επιτρέπεται πάντοτε η έκδοση ενταλμάτων προπληρωμής, χωρίς να εφαρμόζεται στην περίπτωση αυτή άλλη σχετική γενική ή ειδική διάταξη.

11. Επιτρέπεται η εκ μέρους του αναδόχου του έργου εκχώρηση χρηματικής απαίτησης, για την οποία έχει συνταχθεί και εγκριθεί πιστοποίηση εκ της κατασκευής έργου,....

12. Όλες οι πληρωμές που γίνονται στον ανάδοχο κατά τη διάρκεια κατασκευής του έργου με βάση τις πιστοποιήσεις αποτελούν πάντοτε καταβολές έναντι του εργολαβικού ανταλλάγματος που εκκαθαρίζεται μετά την οριστική παραλαβή.

13. Μετά τη διενέργεια της προσωρινής παραλαβής ο ανάδοχος συντάσσει και υποβάλλει «προτελικό λογαριασμό», με βάση τις ποσότητες που περιλαμβάνονται στο σχετικό πρωτόκολλο. Μετά τη διενέργεια της οριστικής παραλαβής και την έγκριση του πρωτοκόλλου ο ανάδοχος συντάσσει και υποβάλλει «τελικό λογαριασμό».

Για τον προτελικό και τελικό λογαριασμό εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου αυτού. Με τον τελικό λογαριασμό γίνεται εκκαθάριση του εργολαβικού ανταλλάγματος και όλων των αμοιβαίων απαιτήσεων που έχουν σχέση με την εκτέλεση της σύμβασης.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Η προσφεύγουσα διατηρεί ομόρρυθμη εταιρία με έδρα την οδό, στη και αντικείμενο εργασιών Κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων για κατοικίες και μη και κατασκευή

δρόμων και αυτοκινητόδρομων, η οποία, κατά την υπό κρίση χρήση τηρούσε βιβλία Β΄ κατηγορίας. Δυνάμει της από 07/01/2011 εργολαβικής σύμβασης, η οποία συνάφθηκε μεταξύ της ίδιας και του Δήμου, ανέλαβε την κατασκευή του έργου **«Ασφαλτόστρωση αγροτικής οδού στην περιοχή**» αντί του συνολικού ποσού των 21.550,27€ πλέον Φ.Π.Α. 4.956,56€. Η προσφεύγουσα ανέθεσε μέρος εκτέλεσης του αναληφθέντος έργου και συγκεκριμένα τις χωματοεργασίες, στην, βάσει του από 03-5-2011 ιδιωτικού συμφωνητικού που σύναψε με την τελευταία, με συνολικό τίμημα ύψους 5.915,00€. Περαιτέρω, δυνάμει της από 07/01/2011 εργολαβικής σύμβασης, η οποία συνάφθηκε μεταξύ της ίδιας και του Δήμου, ανέλαβε την κατασκευή του έργου **«Ασφαλτόστρωση τμήματος αγροτικής οδού περιοχής**» αντί του συνολικού ποσού των 9.803,20€ πλέον Φ.Π.Α. 2.254,74€. Η προσφεύγουσα ανέθεσε μέρος εκτέλεσης του αναληφθέντος έργου, στην, βάσει του από 03-5-2011 ιδιωτικού συμφωνητικού που σύναψε με την τελευταία, με συνολικό τίμημα ύψους 6.240,00€.

Για όλες τις αναφερθείσες συναλλαγές εκδόθηκαν τα παρακάτω τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως :

A/A		ΧΡΗΣΗ 2011		
	Αρ.& ημερομηνία στοιχείου	Καθαρή αξία	Αξία με Φ.Π.Α.	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ
1	Τ.Π.Υ. ../24-06-2011 (.....)	6.000,00	1.380,00	7.380,00
2	Τ.Π.Υ. ../24-06-2011 (.....)	5.850,00	1.345,50	7.195,50
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ		11.850,00	2.725,50	14.575,50

Η φορολογική αρχή, υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 25-06-2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., η οποία συντάχθηκε για την εκδότρια «.....», έκρινε τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενη στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των στοιχείων:

Η εκδότρια υπέβαλε την από 8/11/2007 Δήλωση Έναρξης Δραστηριότητας, με αντικείμενο εργασιών «Άλλες εργασίες εκσκαφής και μετακίνησης γαιών», με έδρα την - 5. Από το ηλεκτρονικό και φυσικό αρχείο του Μητρώου της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι δεν είχε δηλώσει την από 24/04/2006, έγγραφη σχέση της με τον Η φορολογική αρχή στα πλαίσια διενεργηθέντος ελέγχου, κατάσχε με την από 21/1/2013 έκθεση κατάσχεσης, ορισμένα βιβλία και στοιχεία, ενώ για τα υπόλοιπα, παρέλαβε την από 12/03/2013 υπεύθυνη δήλωση απώλειας των βιβλίων και στοιχείων της. Παράλληλα, την ίδια ημέρα δήλωσε προφορικά στην φορολογική αρχή, ότι με το αριθμ. ../18-4-2011 τιμολόγιο πώλησης, αγόρασε από την επιχείρηση «....., Α.Φ.Μ.» το μηχάνημα έργου με περιγραφή «ΚΑΙΝ. ΕΚΣΚΑΦΕΑΣ ΦΟΡΤΩΣΗΣ NEW HOLLAND B 90 B N8GH21464» καθαρής αξίας 57.317,07€ πλέον Φ.Π.Α., το οποίο εν τέλει δεν έθεσε σε λειτουργία, καθώς δεν ολοκληρώθηκε η διαδικασία έκδοσης πινακίδων του. Επίσης, από τον ίδιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν έχει, ούτε είχε ποτέ στην ιδιοκτησία της

κάποιο μηχάνημα έργου, αλλά ούτε και την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση των έργων. Δεν επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτήν τεχνικά έργα. Επιπλέον, όπως διαπιστώθηκε τόσο από το αρχείο της υπηρεσίας, όσο και από τα αρχεία του Ι.Κ.Α., η επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό. Σύμφωνα με την ίδια ως άνω έκθεση ελέγχου, φέρεται να εκτέλεσε στην πενταετία που ακολούθησε από της έναρξης της δραστηριότητάς της και μέχρι την 31/12/2012, διάφορα τεχνικά έργα από τον Μαλιακό Κόλπο μέχρι το Κιλκίς και από την Φλώρινα μέχρι την Κατερίνη, που η συνολική τους αξία, ξεπερνούσε το ύψος των 4.000.000,00€. Στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε προς τρίτους, οι υποτιθέμενες προσφερόμενες υπηρεσίες που αναγράφονται είναι κυρίως εκσκαφή, φόρτωση, διάστρωση, διαμόρφωση και μεταφορά μπαζών, ογκωδών αντικειμένων, μπαζοχαλικών, καλουπιών, άλατος, με τη χρήση οχημάτων, φορτωτή (φορτωτή 540 international), τσάπας (τσάπας 922 λιπχερ), τσαπάκι, φορτηγά (4αξονικά). Σε αρκετά από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία η περιγραφή στην παρεχόμενη υπηρεσία είναι ελλιπής - γενική και ο γραφικός χαρακτήρας αλλάζει από λήπτη σε λήπτη. Η ελεγχόμενη για να φαίνεται συνεπής ως προς τις υποχρεώσεις της στο Δημόσιο, υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος με εικονικά ποσά, φροντίζοντας ειδικά για τον Φ.Π.Α., οι φορολογητέες εισροές να είναι περίπου ισόποσες με τις φορολογητέες εκροές, ούτως ώστε το καταβαλλόμενο κάθε φορά ποσό να μη ξεπερνά τις μερικές δεκάδες ευρώ. Κατόπιν των ανωτέρω, σε συνδυασμό και με το νεαρό της ηλικίας της (κατά τον χρόνο υποβολής της έναρξης δραστηριότητας στις 20/10/2007, ήταν είκοσι (20) ετών, στις 22/12/2008 έγινε μητέρα στο δεύτερο τέκνο της) αλλά και το γεγονός ότι δεν διέθετε την εμπειρία ή τις κατάλληλες σπουδές, δεν κατείχε επαγγελματική άδεια οδήγησης φορτηγών αυτοκινήτων ή άδεια χειριστή μηχανημάτων έργων, η φορολογική αρχή κατέληξε ότι όλα τα εκδοθέντα εκ μέρους της φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

Έτσι ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω πορίσματα και αφού διαπίστωσε την καταχώρηση των με αριθμ. ../24-6-2011 και ../24-06-2011 τιμολογίων παροχής υπηρεσιών στα βιβλία της προσφεύγουσας, εξέδωσε τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκόμισε τα παρακάτω αποδεικτικά στοιχεία:

- 1) Την από 07-01-2011 Σύμβαση μεταξύ της ίδιας και του Δήμου σύμφωνα με την οποία ανέλαβε την εκτέλεση του έργου **«Ασφαλτόστρωση αγροτικής οδού στην περιοχή**», δαπάνης ύψους 21.550,27€ πλέον Φ.Π.Α. 4.956,56€, με ημερομηνία περαίωσης την 06/02/2011.
- 2) Την από 07-01-2011 Σύμβαση μεταξύ της ίδιας και του Δήμου σύμφωνα με την οποία ανέλαβε την εκτέλεση του έργου **«Ασφαλτόστρωση τμήματος αγροτικής οδού στην**

περιοχής», δαπάνης ύψους 9.803,20€ πλέον Φ.Π.Α. 2.254,74€, με ημερομηνία περαίωσης την 26/02/2011.

3) Το από 03-05-2011 ιδιωτικό συμφωνητικό ανάθεσης έργου μεταξύ της ιδίας και της, βάσει του οποίου η δεύτερη ανέλαβε τον καθαρισμό της σκάφης σε όλο το μήκος του δρόμου, απομάκρυνση μπαζών, κατασκευή υποβάσης, καθαρισμός των πρανών και διάστρωση αυτών για το έργο «Ασφαλτόστρωση τμήματος αγροτικής οδού περιοχήςΤο τίμημα για το συγκεκριμένο έργο ορίστηκε σε 6.240,00 € πλέον Φ.Π.Α. Για την ανωτέρω εργασία εκδόθηκε από την αντισυμβαλλόμενη το υπ' αριθμ. ../24-6-2011 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών.

4) Το από ..-05-2011 ιδιωτικό συμφωνητικό ανάθεσης έργου μεταξύ της ιδίας και της, βάσει του οποίου η δεύτερη ανέλαβε την διάνοιξη του δρόμου, καθαρισμός μπαζών για το έργο «Ασφαλτόστρωση αγροτικής οδού περιοχήςΤο τίμημα για το συγκεκριμένο έργο ορίστηκε σε 5.915,00 € πλέον Φ.Π.Α. Για την ανωτέρω εργασία εκδόθηκε από την αντισυμβαλλόμενη το υπ' αριθμ. ../24-6-2011 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών.

5) Την υπ' αριθμ./2012 απόφαση έγκρισης του πρωτοκόλλου οριστικής παραλαβής του έργου « Ασφαλτόστρωση τμήματος αγροτικής οδού περιοχής».

6) Την υπ' αριθμ./2012 απόφαση έγκρισης του πρωτοκόλλου οριστικής παραλαβής του έργου « Ασφαλτόστρωση αγροτικής οδού στην περιοχή».

7) Έγκριση Πρωτοκόλλου Προσωρινής Παραλαβής του έργου «Ασφαλτόστρωση αγροτικής οδού στην περιοχή».

8) Έγκριση Πρωτοκόλλου Προσωρινής Παραλαβής του έργου «Ασφαλτόστρωση τμήματος αγροτικής οδού περιοχής».

9) Συγκεντρωτική κατάσταση πελατών προμηθευτών έτους 2011.

10) Φωτοαντίγραφο του βιβλίου εσόδων-εξόδων για τη χρήση 2011 όπου προκύπτει η μη καταχώρηση τιμολογίων (για παρόμοιες εργασίες) έκδοσης άλλων επιτηδευματιών, για τα συγκεκριμένα έργα.

11) Τα φορολογικά στοιχεία (έσοδα-έξοδα) για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011 (Από τα οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε αγορές υλικών από την «.....» με ΑΦΜ σχετικά με την ασφαλτόστρωση των υπό κρίση έργων ΤΔΑ&..../27-01-11).

12) Φωτοαντίγραφα των υπ'αρ../24-06-2011 και ../24-06-2011 τιμολογίων της εκδότριας

13) Φωτοαντίγραφα πέντε (5) υπεύθυνων δηλώσεων του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986 με χρονολογία 9/11/2007 και 15/1/2009, του, με τις οποίες παραχωρεί στην, την χρήση διαφόρων μηχανημάτων έργου και Ι.Χ. φορτηγών αυτοκινήτων.

14) Φωτοαντίγραφο τιμολογίου πώλησης της εταιρείας – ΑΦΜ:, υπ' αριθμ. ../18-4-2011 προς την ενός καινούριου εκσκαφέα φορτωτή NEW HOLLAND B 90 B, αξίας 48.000,00 € και με τις επιβαρύνσεις ΦΠΑ και τόκων συνολικής αξίας 70.500,00 € .

Επειδή, η προσκόμιση στην φορολογική αρχή του με αριθμ. .../-4-2011 τιμολογίου πώλησης αγαθών της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με το οποίο μεταβιβάστηκε στην εκδότρια «.....» ένας καινούριος εκσκαφέας φορτωτής τύπου NEW HOLLAND B 90 B, αξίας 48.000,00 €, δεν καθίσταται ικανή να ανατρέψει το πόρισμα του ελέγχου περί εικονικότητας των συναλλαγών, δεδομένου ότι η εκδότρια των στοιχείων δήλωσε ενώπιον της φορολογικής αρχής, ότι το εν λόγω μηχάνημα δεν τέθηκε σε λειτουργία, διότι δεν ολοκληρώθηκε η διαδικασία έκδοσης πινακίδων.

Επειδή, εν προκειμένω η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας της λαμβάνοντας υπόψη τα πορίσματα προηγηθέντος ελέγχου που είχε διενεργηθεί στις εγκαταστάσεις της εκδότριας των στοιχείων, όπου διαπιστώθηκε ότι δεν έχει, ούτε είχε ποτέ στην ιδιοκτησία της κάποιο μηχάνημα έργου, αλλά ούτε και απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση των έργων. Δεν επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτήν τεχνικά έργα. Επιπλέον, όπως διαπιστώθηκε, τόσο από το αρχείο της υπηρεσίας, όσο και από τα αρχεία του Ι.Κ.Α., η επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό. Κατά τις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 φέρεται να εκτέλεσε, διάφορα τεχνικά έργα από τον Μαλιακό Κόλπο μέχρι το Κιλκίς και από την Φλώρινα μέχρι την Κατερίνη, που η συνολική τους αξία, ξεπερνούσε το ύψος των 4.000.000,00€, ενώ παράλληλα η επιχείρηση δήλωσε ακαθάριστα έσοδα ύψους, 24.752,12 €, 56.032,68 €, 154.363,17 €, 56.132,06 € και 31.750,57 € και καθαρά κέρδη 13.662,24 €, 13.681,65 €, 1.301,63€, 4.647,79 € και 9.633,93 €, αντίστοιχα.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε τα απαραίτητα μηχανήματα και εξοπλισμό, ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες, επιπλέον δε, δεν προσκόμισε ποτέ τα βιβλία και στοιχεία της προς έλεγχο και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Συνεπώς, υπό τα δεδομένα αυτά και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζει η ΠΟΛ 1097/2016, (ακριβή βιβλία, συναλλαγές υπαρκτές, τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από συναλλακτικώς υπαρκτό πρόσωπο), αφενός, δεν τίθεται ζήτημα έκπτωσης των συγκεκριμένων δαπανών από το ΦΠΑ εισροών, και αφετέρου, θέμα καλοπιστίας του λήπτη των φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΥΠΕΠΝΥ.....ΕΞ2018ΕΜΠ/...-05-2018 έγγραφο ερώτημα της υπηρεσίας μας προς την Τεχνική Υπηρεσία του Δήμου ζητήσαμε αντίγραφα των λογαριασμών και των αντίστοιχων επιμετρήσεων, τις εκθέσεις του επιβλέποντα μηχανικού και την προσωρινή και οριστική παραλαβή των υπό κρίση έργων. Περαιτέρω, η Διεύθυνση Τεχνικών Υπηρεσιών του Δήμου σε απάντηση του ως άνω εγγράφου μας απέστειλε με το με αρ.πρωτ./-05-2018 έγγραφο τα παρακάτω δικαιολογητικά:

α) Για το έργο με τίτλο «Ασφαλτόστρωση τμήματος Αγροτικής οδού περιοχής με αριθμό τεchnοοικονομικής μελέτης ../2009, η οποία εγκρίθηκε με το αριθμ. πρωτ./-08-2010 έγγραφο του Διευθυντή της Δ.Τ.Υ.Δ.Ν:

1. Την από 07/01/2011 Σύμβαση.
2. Τον 1^ο Ανακεφαλαιωτικό και Τακτοποιητικό πίνακα εργασιών με αρ.πρωτ...../-01-2011.
3. Την με αριθμό/2011 απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου περί έγκρισης του 1^{ου} ανακεφαλαιωτικού και τακτοποιητικού πίνακα εργασιών.
4. Την 1^η αναλυτική επιμέτρηση και 1^ο ΠΠΑΕ.
5. Υπολογισμό απολογιστικών ασφάλτων.
6. Τον 1^ο και τελικό λογαριασμό με αριθ.πρωτ...../01-02-2011.
7. Την με αρ. πρωτ...../04-02-2011 βεβαίωση περαίωσης εργασιών.
8. Την με αρ. πρωτ...../01-02-2011 Τελική επιμέτρηση.
9. Το με αρ. πρωτ./19-12-2011 πρωτόκολλο προσωρινής παραλαβής και την με αριθμ...../2012 απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου περί έγκρισης του.
10. Το με αρ. πρωτ./-10-2012 πρωτόκολλο οριστικής παραλαβής και την με αριθμ...../2012 απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου περί έγκρισης του.

β) Για το έργο με τίτλο «Ασφαλτόστρωση Αγροτικής οδού στην περιοχή με αριθμό τεchnοοικονομικής μελέτης ../2010, η οποία εγκρίθηκε με το αριθμ. πρωτ./06-10-2010 έγγραφο του Διευθυντή της Δ.Τ.Υ.Δ.Ν:

1. Την από 07/01/2011 Σύμβαση.
2. Τον 1^ο Ανακεφαλαιωτικό και Τακτοποιητικό πίνακα εργασιών με αρ.πρωτ...../21-01-2011.
3. Την με αριθμό/2011 απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου περί έγκρισης του 1^{ου} ανακεφαλαιωτικού και τακτοποιητικού πίνακα εργασιών.
4. Την 1^η αναλυτική επιμέτρηση και 1^ο ΠΠΑΕ.
5. Υπολογισμό απολογιστικών ασφάλτων.
6. Τον 1^ο και τελικό λογαριασμό με αριθ.πρωτ...../01-02-2011.
7. Την με αρ. πρωτ...../-02-2011 βεβαίωση περαίωσης εργασιών.
8. Την με αρ. πρωτ...../-02-2011 Τελική επιμέτρηση.
9. Το με αρ. πρωτ./-12-2011 πρωτόκολλο προσωρινής παραλαβής και την με αριθμ...../2012 απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου περί έγκρισης του.
10. Το με αρ. πρωτ./-10-2012 πρωτόκολλο οριστικής παραλαβής και την με αριθμ...../2012 απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου περί έγκρισης του.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα ως άνω δικαιολογητικά για το έργο με τίτλο « Ασφαλτόστρωση αγροτικής οδού στην περιοχή» προκύπτουν τα ακόλουθα: Συγκεκριμένα στον 1^ο ανακεφαλαιωτικό και τακτοποιητικό πίνακα, στην 1^η πιστοποίηση για την πληρωμή εκτελεσθεισών εργασιών, στην 1^η συνοπτική επιμέτρηση, στην αναλυτική και τελική επιμέτρηση αναφέρονται ως εργασίες προϋπολογισμού: χωματουργικές εκσκαφές, χωματουργικά δάνεια-επιχώματα, τεχνικά έργα-μεταλλικές εργασίες (εντοπισμός αποκάλυψη- ανύψωση φρεατίου). Σε συνδυασμό δε με τις καταχωρήσεις στα βιβλία της επιχείρησης και τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία αγορών και δαπανών της προσφεύγουσας προκύπτει ότι δεν υπήρξαν άλλα φορολογικά στοιχεία για τις χωματουργικές εργασίες του ως άνω έργου, ως εκ τούτου το επίμαχο φορολογικό στοιχείο κρίνεται εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, σχετικά με το έργο με τίτλο «Ασφαλτόστρωση τμήματος Αγροτικής οδού περιοχής» από τα ως άνω δικαιολογητικά δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση χωματουργικών εργασιών και συγκεκριμένα δεν συμπεριλαμβάνονται δαπάνες για τις χωματουργικές εργασίες παρά μόνο για τις ασφατικές στον 1^ο ανακεφαλαιωτικό και τακτοποιητικό πίνακα εργασιών, στην 1^η πιστοποίηση για την πληρωμή εκτελεσθεισών εργασιών, στην 1^η συνοπτική επιμέτρηση, στην αναλυτική επιμέτρηση και στην τελική επιμέτρηση.

Ενόψει των ανωτέρω το με αριθμ. ../...-06-2011 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών κρίνεται εικονικό ως προς τη συναλλαγή, ενώ το με αριθμ. ../...-6-2011 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών χαρακτηρίζεται εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Ως προς ισχυρισμό περί μη εφαρμογής της ευνοϊκότερης ρύθμισης στην επιβολή προστίμων

Στην υπό κρίση περίπτωση, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ΚΒΣ ίσο με το 40% της καθαρής αξίας των φερόμενων ως εικονικών ληφθέντων τιμολογίων κατ' άρθρο 7 παρ.3β του Ν.4337/2015 και στο ΦΠΑ πρόστιμο ίσο με το 50% του ΦΠΑ των ληφθέντων ως εικονικών στοιχείων, δυνάμει της νέας διάταξης του άρθρου 79 παρ.1 του Ν.4472/2017.

Κατά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, ωστόσο δυνάμει των παρ. 4 α και β του άρθρου 3 και παρ.9 άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) καταργήθηκαν από την 1.12.2015, οι παρ.1 και 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (που περιέγραφαν τις αντίστοιχες παραβάσεις και οριοθετούσαν τις νέες επιβαλλόμενες κυρώσεις, που κατέστησαν ελαφρύτερες συγκριτικά με τις κυρώσεις των άρθρων 5 και 6 του Ν.2523/1997) και δεν προβλέπεται πλέον η επιβολή διοικητικής κύρωσης για τη λήψη εικονικών τιμολογίων, ούτε υφίσταται διάταξη αντίστοιχη του άρθρου 6 του Ν.2523/1997. Συνεπώς προσθέτει, ότι το νέο νομικό πλαίσιο είναι σαφώς ευνοϊκότερο (γενικώς, αλλά και με τα δεδομένα της υπό κρίση υπόθεσής, κάθε δε διάταξη που εμποδίζει την αναδρομική

εφαρμογή της νέας ευνοϊκότερης κατάστασης αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας, στο άρθρο 7 της ΕΣΔΑ και στο Κοινοτικό Δίκαιο κι επομένως τα επιβληθέντα πρόστιμα πρέπει να ακυρωθούν ολοσχερώς.

Όσον αφορά στις κυρώσεις του Κ.Β.Σ.:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο οριζόταν ότι : «*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 χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ...*»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο χρόνο: «*Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.*»

Επειδή, σύμφωνα στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι : «*Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#), 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, γ) ..., δ) ..., ε) ..., στ) ..., ζ)*»

Συνεπώς, σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις, επί λήψεως 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, η οποία είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη τόσο εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997, όσο και της διάταξης του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης. 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 καθίσταται λιγότερη ευνοϊκή. Περαιτέρω όμως επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7, του ιδίου νόμου, προβλέπονται συγκεκριμένες κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#),) 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, ορθώς επιβλήθηκε η σχετική με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, κύρωση, για την παράβαση λήψης εικονικών στοιχείων και ο προβαλλόμενος, περί αντιθέτου, ισχυρισμός, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Όσο αφορά στις κυρώσεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, επισημαίνονται τα εξής :

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, η οποία καταργήθηκε με την περίπτωση β της [παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015](#) (ΦΕΚ Α 129/17/10/2015) και σύμφωνα με το [άρθρο 23 του ιδίου νόμου](#) έπαψε να ισχύει από 17/10/2015 και μετά, οριζόταν ότι: «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.Π.Α., 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.»

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του αρ. 72 (πρώην 66) παρ. 32 του ν. 4174/2013: «Εξαιρετικά οι διατάξεις του αρ. 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 αρ. 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 7 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.

Επειδή τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 4472/2017 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.

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, *«κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)»*.

Επειδή περαιτέρω, με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές, η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Συνεπώς από τις αναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι ορθά καταλογίστηκαν από την αρμόδια φορολογική αρχή τα σχετικά πρόστιμα Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. καθόσον 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 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.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από ../01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία « **με ΑΦΜ**», και συγκεκριμένα:

Α) Την **μερική αποδοχή** της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής καθώς και την τροποποίηση της με αριθμ. .../-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011.

Β) Την απόρριψη της υπό κρίση προσφυγής καθώς και την **επικύρωση** των με αριθμ.: **α)** .../-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 και **β)** .../-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79§1ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φ.Π.Α.

Η με αριθμ. .../-12-2017 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, μειώνεται το πιστωτικό υπόλοιπο κατά 2.725,50€ ήτοι από 6.582,42€ σε 3.856,92€.

ΑΡΘΡΟ 6 Ν.2523/97

Υπ'αρ. .../-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 § 1 ν. 4472/2017 (άρθρου 6 ν. 2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011

Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
1.362,53€	1.362,53€

ΚΒΣ

Υπ'αρ. .../-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
--	----------------------	-----------------------

Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015	4.740,00€ (11.850 χ 40%)	€3.570,00 (6.000 χ 40%) (5.850,00 χ 20%)
---	------------------------------------	---

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.