



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20-04-2018

Αριθμός Απόφασης: 824

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@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.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με **ΑΦΜ**, η οποία είναι κάτοικος επί της οδού, κατά της με αρ.-**2017** Πράξης επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015), χρήσης **2009** και της με αρ.-**2017** Πράξης επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015), Χρήσης **2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την 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 απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η υπό εξέταση ενδικοφανής προσφυγή αφορά πράξεις που εκδόθηκαν από τη **Δ.Ο.Υ.**, συνέπεια της από εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της

Αιτία του ελέγχου από την αποτέλεσε η εκτέλεση της με αριθμό-2015 παραγγελίας της Εισαγγελίας προς το, η οποία έχοντας επιστρέψει στην Εισαγγελία ανεκτέλεστη διαβιβάστηκε προς την σε εκτέλεση, μαζί με αντίγραφα σχετικής ανακριτικής δικογραφίας λόγω αρμοδιότητας με το υπ. αριθ.,-2016 έγγραφο της Εισαγγελίας. Η ως άνω αναφερόμενη εισαγγελική παραγγελία αφορά τη διενέργεια ελέγχων για τη διαπίστωση φορολογικών αδικημάτων, καθώς από την ανακριτική δικογραφία προέκυψαν σοβαρές ενδείξεις τέλεσης φορολογικών αδικημάτων στο, το οποίο ήταν υπεύθυνο για την εύρυθμη λειτουργία του, εφόσον σύμφωνα με καταθέσεις που εργάστηκαν στο προκύπτει ότι τα χρηματικά ποσά που ελάμβαναν ως αμοιβή για τις παρεχόμενες παραβάσεις προς το υπηρεσίες δεν αντιστοιχούσαν στα ποσά που αναγραφόταν στις εκδιδόμενες Α.Π.Υ.. Ο έλεγχος διενεργήθηκε και προς την προσφεύγουσα διότι εργάστηκε στο προαναφερόμενο

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα από τη, σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), σε εκτέλεση της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου, συντάχθηκε η από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), για τα φορολογικά έτη 2009 και 2010.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), για τα φορολογικά έτη 2009 και 2010 ήταν η έκδοση, της με αρ.-**2017** Πράξης επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015), **Χρήσης 2009** και της με αρ.-**2017** Πράξης επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015), **Χρήσης 2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό-**2017** Πράξη επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015), **Χρήσης 2009**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 6.179,00**, διότι διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

Εξέδωσε τρία πλαστά, φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 12.358,00 προς τη επιχείρηση με Α.Φ.Μ., κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ.,

παραβαίνοντας τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και των άρθρων 2, 13, 18 και 30 του Π.Δ. 186/1992 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997.

Τα πλαστά φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν και το συνολικό επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 6.179,00**, αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος Στοιχείου	Αρ. / Ημερ/νία	Αξία	Συντελεστής	Σύνολο Προστίμου
Α.Π.Υ.	-2009	4.258,00	50,00%	2.129,00
Α.Π.Υ.	-2009	4.300,00	50,00%	2.150,00
Α.Π.Υ.	-2009	3.800,00	50,00%	1.900,00
ΣΥΝΟΛΑ		12.358,00	50,00%	6.179,00

Τα ως άνω εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία ήταν και μερικώς εικονικά, ως προς την αξία της συναλλαγής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., παραβαίνοντας τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και των άρθρων 2, 13, 18 και 30 του Π.Δ. 186/1992 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997, με μερικώς εικονική καθαρή αξία ΕΥΡΩ 10.108,00 και συγκεκριμένα η μερική εικονική αξία ανά φορολογικό στοιχείο ήταν η παρακάτω:

Είδος Στοιχείου	Αρ. / Ημερ/νία	Αξία	Συντελεστής	Σύνολο Προστίμου
Α.Π.Υ.	-2009	3.508,00	40,00%	1.403,20
Α.Π.Υ.	-2009	3.550,00	40,00%	1.420,00
Α.Π.Υ.	-2009	3.050,00	40,00%	1.220,00
ΣΥΝΟΛΑ		10.108,00	40,00%	4.043,20

Η επιβολή των ως άνω προστίμων προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015. Για την ως άνω παράβαση της έκδοσης τριών πλαστών και μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, επιβάλλονται σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ. δύο πρόστιμα αλλά υπερισχύει σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 6 του Ν.4174/2013 η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο, ήτοι το πρόστιμο των ΕΥΡΩ 6.179,00.

Με τη με αριθμό-**2017** Πράξη επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015), **Χρήσης 2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 8.967,50**, διότι διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

Εξέδωσε πέντε πλαστά, φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 17.935,00 προς τη επιχείρηση με Α.Φ.Μ., κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., παραβαίνοντας τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και των άρθρων 2, 13, 18 και 30 του Π.Δ. 186/1992 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997.

Τα πλαστά φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν και το συνολικό επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 8.967,50**, αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος Στοιχείου	Αρ. / Ημερ/νία	Αξία	Συντελεστής	Σύνολο Προστίμου
Α.Π.Υ.	/2010	4.400,00	50,00%	2.200,00
Α.Π.Υ.	/2010	2.735,00	50,00%	1.367,50
Α.Π.Υ.	-2010	4.400,00	50,00%	2.200,00
Α.Π.Υ.	-2010	4.400,00	50,00%	2.200,00
Α.Π.Υ.	-2010	4.200,00	50,00%	1.000,00
ΣΥΝΟΛΑ		17.935,00	50,00%	8.967,50

Τα ως άνω εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία ήταν και μερικώς εικονικά, ως προς την αξία της συναλλαγής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., παραβαίνοντας τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και των άρθρων 2, 13, 18 και 30 του Π.Δ. 186/1992 συ συνδυασμό με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997, με μερικώς εικονική καθαρή αξία ΕΥΡΩ 11.185,00 και συγκεκριμένα η μερική εικονική αξία ανά φορολογικό στοιχείο ήταν η παρακάτω:

Είδος Στοιχείου	Αρ. / Ημερ/νία	Αξία	Συντελεστής	Σύνολο Προστίμου
Α.Π.Υ.	/2010	3.650,00	40,00%	1.460,00
Α.Π.Υ.	/2010	1.985,00	40,00%	794,00
Α.Π.Υ.	-2010	3.650,00	40,00%	1.460,00
Α.Π.Υ.	-2010	1.306,25	40,00%	522,50
Α.Π.Υ.	-2010	593,75	40,00%	237,50
ΣΥΝΟΛΑ		11.185,00	40,00%	4.474,00

Η επιβολή των ως άνω προστίμων προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015. Για την ως άνω παράβαση της έκδοσης τριών πλαστών και μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, επιβάλλονται σύμφωνα με τον κώδικα δύο πρόστιμα αλλά υπερισχύει σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 6 του Ν.4174/2013 η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο, ήτοι το πρόστιμο των ΕΥΡΩ **8.967,50**.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες με αρ.-2017 Πράξη επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015), **Χρήσης 2009** και της με αρ.-2017 Πράξη επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015), **Χρήσης 2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, για τους παρακάτω λόγους:

1. Η προσφεύγουσα δεν είχε απολύτως καμία ιδέα για το ύψος των ποσών που εκδιδόταν στο όνομα της, διότι όλα τα έγγραφα της βρίσκονταν υπό τη διαχείριση και τον απόλυτο έλεγχο του, στο οποίο εργαζόταν, στον οποίο είχε παραδώσει, μετά από πιέσεις του, τα φορολογικά της στοιχεία. Συνεπώς πρέπει να εφαρμοστούν οι διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 40 του Ν.3220/2004, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 και να μην της υποβληθούν καθόλου κυρώσεις, διότι ήταν απολύτως αμέτοχη στις εικονικές συναλλαγές.
2. Να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3, εδ. δ', σύμφωνα με το οποίο το πρόστιμο σε περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι και αστήρικτοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου των παρ. 3 και 4 του άρθρου 40 του Ν.3220/2004 ορίζεται ότι: «3.Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά

αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη.

4. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι το χρόνο δημοσίευσης του νόμου αυτού, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, εφαρμοζομένων των διατάξεων περί δικαστικού συμβιβασμού, όπου συντρέχει περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν.4174/2015 ορίζεται ότι: «.....Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του Ν.2717/1999 ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί πλαστότητας και μερικής εικονικότητας ως προς την αξία της συναλλαγής των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων, καθώς και ότι η προσφεύγουσα δεν ήταν παντελώς αμέτοχη στις συγκεκριμένες συναλλαγές δεν είναι αυθαίρετος, καθώς η από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), για τα φορολογικά έτη 2009 και 2010, της, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, τεκμηριώνει πλήρως και αποδεικνύει τους ανωτέρω ισχυρισμούς και συνεπώς, δεν τίθεται θέμα αμφισβήτησης και ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων. Επιπρόσθετα, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παρ. 3 και 4 του Ν.3220/2004 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66, του Ν.4174/2013, που επικαλείται η προσφεύγουσα, διότι από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν ήταν παντελώς αμέτοχη στις συγκεκριμένες συναλλαγές.

Σχετικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3, του άρθρου 7 του Ν.4337/1999 ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

- α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
- 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) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6, του άρθρου 62 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Εφόσον, για την ίδια παράβαση, επιβάλλονται, σύμφωνα με τον Κώδικα, περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1252/2015, στην ενότητα «15. Μεταβατικές διατάξεις ν. 4337/2015», β) Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5, διευκρινίζεται ότι: «Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά

περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α. Για την έκδοση πλαστών στοιχείων, ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β. Για την έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Στην περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ. Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ήταν εκδότης και όχι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της περ. δ', της παρ. 3, του άρθρου 7 του Ν.4337/1999. Συνεπώς ορθώς έχει υπολογιστεί το ύψος των προστίμων με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ**, και την επικύρωση της με αρ.-**2017** Πράξης επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015), **Χρήσης 2009** και της με αρ.-**2017** Πράξης επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015), **Χρήσης 2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση τη με αρ.-**2017** Πράξης επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015), **Χρήσης 2009**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Χρήση 2009	
Πρόστιμο Άρ. 7, παρ. 3, περ. α' Ν.4337/2015 (12.358,00 X 50%)	6.179,00
Πρόστιμο Άρ. 7, παρ. 3, περ. β' Ν.4337/2015 (10.108,00 X 40%)	4.043,20
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (υπερισχύει το μεγαλύτερο πρόστιμο (Άρ. 62 παρ. 6 Ν.4174/2013))	6.179,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση τη με αρ.-**2017** Πράξης επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015), **Χρήσης 2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Χρήση 2010	
-------------------	--

Πρόστιμο Άρ. 7, παρ. 3, περ. α΄ Ν.4337/2015 (17.935,00 X 50%)	8.967,50
Πρόστιμο Άρ. 7, παρ. 3, περ. β΄ Ν.4337/2015 (11.185,00 X 40%)	4.474,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (υπερισχύει το μεγαλύτερο πρόστιμο (Άρ. 62 παρ. 6 Ν.4174/2013)	8.967,50

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

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.