



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 5-3-2019

Αριθμός απόφασης: 531

**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

E-Mail : ded.thess@aade.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 (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' 1440/27-4-2017).

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 από **06/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **Α.Ε.**» με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στη επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αρ./28-09-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3&5 του Ν.4337/2015 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **06/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας **Α.Ε.»** 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:

- Με την με αρ. /28-09-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο του άρθρου 7 του ν.4337/2015, ποσού 37.153,21 €, λόγω έκδοσης ενός μερικώς εικονικού τιμολογίου παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας ποσού 111.185,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού 25.572,55€, ήτοι συνολικής αξίας ποσού 136.757,55€. Η μερικώς εικονική αξία προσδιορίστηκε σε 92.883,02€, πλέον Φ.Π.Α. 21.363,09€.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, δυνάμει της υπ' αριθμ. /09-02-2018 εντολής ελέγχου, για τη χρήση 2012. Κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας εταιρείας κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο, ήταν «Κατασκευαστικές Εργασίες για Οικιστικά Κτίρια».

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. /28-6-2013 πληροφοριακό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Φλώρινας (αρ. πρωτ. εισερχομένου /11-7-2013), σύμφωνα με το οποίο από την προσφεύγουσα εταιρεία εκδόθηκε το Τ.Π.Υ. με αριθμό /9-8-2012, καθαρής αξίας 111.185,00€ πλέον Φ.Π.Α. 25.572,55€, ήτοι συνολικής αξίας 136.757,55€, με λήπτη την ατομική επιχείρηση του με Α.Φ.Μ.: και είδος παρασχεθείσας εργασίας την «Ανακατασκευή και ανακαίνιση του καταστήματος καφετέρια στα πλαίσια του προγράμματος Αγροτικής ανάπτυξης Ελλάδος 2007-2013 “.....”», βάσει της από 22-6-2012 σύμβασης έργου.

Η εν λόγω σύμβαση κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με αριθμό πρωτοκόλλου /22-6-2012, σύμφωνα με την οποία, μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και του συμφωνήθηκε η κατασκευή από την προσφεύγουσα ως εργολάβο εταιρεία, εργασιών που αφορούσαν την ανακατασκευή και ανακαίνιση του καταστήματος καφετέριας του, που βρίσκεται στο Η εργολάβος εταιρεία αναλαμβάνει την κατασκευή συγκεκριμένων εργασιών, καθώς και το κόστος αυτών, όπως αυτές περιγράφονται στην προαναφερθείσα σύμβαση, δηλώνοντας ότι διαθέτει όλα τα αναγκαία μηχανήματα, το προσωπικό, τις γνώσεις και τα προσόντα για την εκτέλεση του έργου και εκτιμώντας την αξία του έργου σε 111.185,00€.

Με την υπ' αριθμ. /12-7-2012 σύμβαση έργου μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.:, η προσφεύγουσα, ως εργολάβος εταιρεία, έχοντας αναλάβει την κατασκευή του ως άνω προαναφερόμενου έργου από την ατομική επιχείρηση του, ανέθεσε στη Α.Ε., ως υπεργολάβο, συγκεκριμένες εργασίες επί του ως άνω έργου, όπως αυτές περιγράφονται στην ως άνω σύμβαση έργου. Σύμφωνα με τη σύμβαση αυτή, η Α.Ε. αναλαμβάνει την κατασκευή των ίδιων εργασιών που είχε αναλάβει η προσφεύγουσα - εργολάβος εταιρεία για λογαριασμό του, καθώς και το κόστος αυτών, το οποίο προσδιορίστηκε, βάσει της σύμβασης σε 89.100,00€.

Το επίμαχο υπ' αριθμ. /9-8-2012 Τ.Π.Υ. που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς τον, καθαρής αξίας 111.185,00€, πλέον Φ.Π.Α. κρίθηκε από τον έλεγχο ως μερικώς εικονικό, καθώς: α) από παλαιότερο έλεγχο του ΣΔΟΕ στην επιχείρηση Α.Ε (αρ.πρωτ. /18-3-2014 πληροφοριακό σημείωμα της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε.), προέκυψε ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εταιρεία Α.Ε. κατά τις χρήσεις 2011 & 2012 ήταν εικονικά, αφού επρόκειτο για συναλλακτικά ανύπαρκτη εταιρεία. Ανάμεσα στους λήπτες των στοιχείων της Α.Ε. ήταν και η προσφεύγουσα «..... Α.Ε», για την οποία το ΣΔΟΕ πραγματοποίησε έλεγχο όπου διαπίστωσε ότι στη χρήση 2012 ζήτησε και έλαβε από τη Α.Ε. εβδομήντα τρία (73) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 213.045,90€ πλέον Φ.Π.Α. 49.000,55€.

β) η προσφεύγουσα δεν απέδειξε στον έλεγχο ότι είχε τη δυνατότητα να παράσχει τις υπηρεσίες που χρειάζονται για την πραγματοποίηση του επίμαχου έργου του Περαιτέρω, εφόσον τις εργασίες του έργου τις είχε αναθέσει στη Α.Ε., η οποία αποδεδειγμένα ήταν εικονική επιχείρηση, δεν απέδειξε ποια άτομα εργάστηκαν για τις εν λόγω κατασκευές, δεν προσκόμισε φορολογικά στοιχεία, όπως τιμολόγια, δελτία αποστολής, φορτωτικά έγγραφα ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο αποδεικνύει τις επίμαχες συναλλαγές, με εξαίρεση την προσκόμιση είκοσι έξι Τιμολογίων – Δελτίων Αποστολής εισροών στα οποία αναγράφεται τόπος προορισμού το και τα οποία δέχτηκε ο έλεγχος ότι αφορούν την κατασκευή του συγκεκριμένου έργου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης επιβολής προστίμου προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένα τους αποδίδεται η συγκεκριμένη παράβαση. Η φορολογική αρχή θα πρέπει να αποδείξει με αδιαμφισβήτητο και όχι με τεκμαρτό τρόπο την εικονικότητα. Ο έλεγχος υπέπεσε σε μια λογική ανακολουθία, καθώς η προσφεύγουσα ανέθεσε τις εργασίες ανακαίνισης στη Α.Ε. Συνεπώς, το πόρισμα του ελέγχου δέχεται ότι είναι πραγματικές: α) οι εργασίες, β) το πρόσωπο του λήπτη και γ) το τίμημα. Το μόνο που αμφισβητείται είναι αν τις εργασίες αυτές τις πραγματοποίησε η Α.Ε. ή άλλο πρόσωπο.

2. Εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης. Σύμφωνα με τα άρθρα 3 παρ.4 και 7 παρ.9 του Ν. 4337/2015 από 1-12-2015 καταργήθηκαν οι παραβάσεις για εικονικά τιμολόγια και πρόστιμα του Φ.Π.Α.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό.

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 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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, επιφυλασσόμενων 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, εξάλλου στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ, 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. 2....., 3....., **4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη** (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/94) «Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο».

Επειδή, στην παρ. 12.5 της Πολ.3/24-11-1992 - ερμηνευτική εγκύκλιο του Κ.Β.Σ.- ορίζεται ότι: «12.5.1 - Για τα τεχνικά έργα (δημόσια και ιδιωτικά) ή άλλες εγκαταστάσεις, είτε τα υλικά είναι του κατασκευαστή, είτε του ιδιοκτήτη του έργου, εκδίδεται τιμολόγιο για τη συνολική αξία του έργου (υλικά και εργασία) ή μόνο για την αμοιβή, κατά περίπτωση. Το τιμολόγιο των περιπτώσεων αυτών είναι αθεώρητο, αν τα υλικά που χρησιμοποιούνται είναι του εργολάβου, με την προϋπόθεση ότι κατασκευάζεται νέο τεχνικό έργο. Για τις περιπτώσεις αυτές διευκρινίζεται ότι τιμολογείται το έργο και συνεπώς αρκεί η έκδοση του τιμολογίου και μόνο, χωρίς δηλαδή να απαιτείται να εκδοθεί συγχρόνως και Δ.Α. ή συνενωμένο τιμολόγιο - δελτίο αποστολής. Τονίζεται ότι για τις διακινήσεις υλικών και λοιπών αγαθών που ενσωματώνονται στο έργο πρέπει να εκδίδονται δελτία αποστολής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις σχετικές διατάξεις

12.5.2. Ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου εκτέλεσης έργων ή εγκαταστάσεων δεν συνδέεται με το χρόνο έκδοσης των δελτίων αποστολής, με τα οποία διακινήθηκαν υλικά προς το έργο.

12.5.3. Στο τιμολόγιο τεχνικών έργων ή άλλων εγκαταστάσεων πρέπει να περιγράφεται λεπτομερώς το εκτελεσθέν έργο. Αν όμως γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση δεν απαιτείται αναλυτική

περιγραφή, αλλά γενική (άρθρο 12 παράγραφος 11). Σε περίπτωση που υπάρχει επιμέτρηση, επισυναπτόμενη στο τιμολόγιο, μπορεί να γίνεται σύντομη περιγραφή του έργου στο τιμολόγιο».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση,

- Η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε το υπ' αριθμ. /9-8-2012 Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 111.185,00€ πλέον Φ.Π.Α. 25.572,55€, με λήπτη τον, και είδος παρασχεθείσας υπηρεσίας την ανακατασκευή και ανακαίνιση του καταστήματος καφετέρια στα πλαίσια του προγράμματος Αγροτικής ανάπτυξης Ελλάδος 2007-2013
- Για το εν λόγω έργο κατατέθηκε η υπ' αριθμ. /22-6-2012 σύμβαση έργου μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας, η οποία ορίστηκε «ανάδοχος» του έργου και της ατομικής επιχείρησης του ο οποίος ορίστηκε «εργοδότης», σύμφωνα με την οποία, η εργολάβος εταιρεία διαθέτει όλα τα αναγκαία μηχανήματα, προσωπικό, γνώσεις και προσόντα για την εκτέλεση του έργου. Η αξία αυτού εκτιμήθηκε σε 111.185,00€.
- Με την υπ' αριθμ. /12-7-2012 σύμβαση έργου η προσφεύγουσα εταιρεία ως ανάδοχος του προαναφερθέντος έργου ορίζει «εντολοδόχο» και κατασκευαστή του έργου την εταιρεία Α.Ε. Με την εν λόγω σύμβαση η κατασκευή του έργου ανατέθηκε στη Α.Ε. και η αξία αυτού ορίστηκε σε 89.100,00€

Επειδή, από προγενέστερο έλεγχο του ΣΔΟΕ στην εταιρεία Α.Ε. αποδείχθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η Α.Ε. κατά τις χρήσεις 2011 & 2012 ήταν εικονικά, καθώς αυτή δε λειτούργησε στην επαγγελματική της έδρα παρά μόνο για το χρονικό διάστημα ενός μηνός, δεν διέθετε τις υποδομές και το προσωπικό, αλλά και από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων, οι οποίοι τη δήλωσαν ως πελάτη, δεν προέκυψαν επαρκείς αγορές ή δαπάνες που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που πραγματοποίησε. Όλα τα παραπάνω συνηγορούν στο ότι η εν λόγω επιχείρηση δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα, δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή.

Επειδή, μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά στοιχεία έκδοσης της Α.Ε. είναι και η προσφεύγουσα, καθώς κατόπιν παλαιότερου ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, βάσει του υπ' αριθμ. /10-11-2015 πληροφοριακού δελτίου του ΣΔΟΕ, διαπιστώθηκε ότι στη χρήση 2012 η προσφεύγουσα ζήτησε και έλαβε εβδομήντα τρία (73) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία, έκδοσης της Α.Ε. καθαρής αξίας 213.045,90€, πλέον Φ.Π.Α. 49.000,55€, ήτοι συνολικής αξίας 262.046,45€. Μεταξύ αυτών συμπεριλαμβάνονται φορολογικά στοιχεία που αφορούν τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην

ατομική επιχείρηση του, καθαρής αξίας 85.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. 19.688,00€, ήτοι συνολικό ποσό 105.288,00€.

Επειδή, από τον έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα, κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό και δεν διέθετε μεταφορικά μέσα για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων της. Περαιτέρω, δεν προσκόμισε στοιχεία (τιμολόγια, δελτία αποστολής, φορτωτικά έγγραφα κ.λ.π.) που να αποδεικνύουν ότι παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες που αναφέρονται στο επίμαχο υπ' αριθμ.//9-8-2012 Τ.Π.Υ.

Ωστόσο, προσκόμισε φορολογικά στοιχεία εισροών καθαρής αξίας 18.301,98€, με τόπο προορισμού το, τα οποία ο έλεγχος αναγνώρισε ως δαπάνη του συγκεκριμένου έργου, δεδομένου ότι από τα στοιχεία των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών η προσφεύγουσα δεν δηλώνει άλλο πελάτη στο, ούτε δηλώνεται ως προμηθευτής από τρίτους.

Κατά συνέπεια, το εν λόγω Τ.Π.Υ. κρίθηκε από τον έλεγχο ως μερικώς εικονικό με μερικώς εικονική καθαρή αξία 92.883,02€ πλέον Φ.Π.Α. 21.363,90€. ήτοι συνολική αξία 114.246,11€.

Επειδή, από όλα τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι το συγκεκριμένο έργο στην ατομική επιχείρηση του δεν κατασκευάστηκε από τη Α.Ε., όπως προέβλεπε η υπ' αριθμ.//12-7-2012 σύμβαση έργου μεταξύ αυτής και της προσφεύγουσας, καθώς επρόκειτο για συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση.

Επειδή, ο έλεγχος απέδειξε την εικονικότητα του υπ' αριθμ.//9-8-2012 Τ.Π.Υ. έκδοσης της προσφεύγουσας εταιρείας καθώς αυτή δεν διέθετε την υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το απαραίτητο προσωπικό για να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, όπως αυτή περιγράφεται στην από//22-6-2012 σύμβαση έργου μεταξύ αυτής και του

Κατά συνέπεια ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό.

Στην υπό κρίση περίπτωση, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμο ΚΒΣ ίσο με το 40% της καθαρής αξίας του μερικώς εικονικού εκδοθέντος τιμολογίου κατ' εφαρμογή του άρθρου 7 παρ.3β του Ν.4337/2015.

Με το άρθρο 3 παρ. 4 του Ν. 4337/2015 καταργήθηκαν από 1-2-2016 οι διατάξεις του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 και δεν προβλέπεται πλέον η επιβολή διοικητικής κύρωσης για την έκδοση εικονικών τιμολογίων.

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 ιδιαίτερη 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 καταχώριση 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)*»

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 επεικέστερης 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 επεικέστερου 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, σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις, επί έκδοσης και λήψης 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 επεικέστερη 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 ίδιου 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 έκδοσης εικονικών στοιχείων και ο προβαλλόμενος, περί αντιθέτου, ισχυρισμός, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28/9/2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **6/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... . **Α.Ε.**» με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ...../28-9-2018 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 54 του Ν.4174/2013.
διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	37.153,21€	37.153,21€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.