



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03/05/2019

Αριθμός απόφασης: 983

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας**: 54630 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-333267

**ΦΑΞ** : 2313-333258

**E-Mail** : ded.thess@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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 07/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αριθ. ....../.....12.2018 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ (άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ....../.....12.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ (άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....../.....12.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ (άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, πρόστιμο ποσού 6.264,54€, λόγω λήψης τριών (-3-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία ..... με ΑΦΜ ....., συνολικής καθαρής αξίας 15.661,34€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 3<sup>β</sup> του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 15.661,34€ x 40%.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 06/12/2018 έκθεσης προστίμου ΚΒΣ (άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015), κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αρ. 1255/15.11.2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να μεταρρυθμιστεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Πλημμελείς και ακυρωτέες οι προσβαλλόμενες πράξεις λόγω αοριστίας της έκθεσης ελέγχου και έλλειψης αιτιολογίας. Πλημμελής ο έλεγχος και η κρίση περί εικονικότητας των συναλλαγών. Επικουρικά, εφαρμογή της ΠΟΛ. 1021/2018 με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ η υπ' αριθ. 291/2017 γνωμοδότηση του ΝΣΚ και υπαγωγή στις ευνοϊκότερες μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 35 του ν.4174/2013 για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην προσβαλλόμενη πράξη.
2. Παραβίαση αρχών δημοσίου δικαίου και της αρχής της αναλογικότητας.

**Επειδή**, το άρθρο 23 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης...».

**Επειδή**, με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «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....».

**Επειδή**, με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ.186/1992 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, 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**, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του ν.2771/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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**, 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**, 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**, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα).

Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων του Λειτουργίων της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

**Επειδή**, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

**Επειδή**, εν προκειμένω, από τα διαλαμβανόμενα στην από 09/11/2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, οι διαπιστώσεις και το πόρισμα της οποίας αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της από 06/12/2018 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, θεμελιώνεται, αποδεικνύεται πλήρως και αιτιολογείται τόσο η εικονικότητα της περιγραφείσας παρεχόμενης υπηρεσίας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από την εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση με την επωνυμία ..... με ΑΦΜ ....., όσο και η απόκρυψη των πραγματικών συναλλαγών λόγω της ουσιαστικής αδυναμίας να καταδείξουν το αληθές των παρεχόμενων υπηρεσιών και να τις διακρίνουν από αυτές των υπεσχημένων εκπτώσεων, όπως αυτές προκύπτουν από το συναφθέν ιδιωτικό συμφωνητικό, συνολικού ποσού 10.010,90€. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα έλαβε από την ανωτέρω επιχείρηση το υπ' αριθ. 194/06.04.2012 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, καθαρής αξίας 5.054,00€ για συμμετοχή σε τηλεοπτική προβολή, το υπ' αριθ. 1130/09.07.2012 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, καθαρής αξίας 634,00€ για συμμετοχή σε προωθητικές ενέργειες και το υπ' αριθ. 2444/30.10.2012 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, καθαρής αξίας 9.973,34€ για απλή τοποθέτηση προϊόντων στα καταστήματα. Τα προαναφερθέντα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ **εικονικά ως προς την περιγραφόμενη συναλλαγή** αφού στην πραγματικότητα δεν εκδόθηκαν για υπηρεσίες προβολής ή προώθησης αλλά προκειμένου να παρασχεθούν προσυμφωνημένες, βέβαιες και οριστικές εκπτώσεις. Μολονότι, η ελεγκτική αρχή για την εκδότρια των στοιχείων διενήργησε ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις βάσει των οποίων έκρινε τα προαναφερθέντα φορολογικά στοιχεία **εικονικά ως προς την περιγραφόμενη συναλλαγή**, η Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ υιοθέτησε πλήρως τις διαπιστώσεις του αρχικού ελέγχου για την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση και δίχως να προβεί σε περαιτέρω ουσιαστικές ελεγκτικές

ενέργειες έκρινε, αυθαίρετα, στο πόρισμά της τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία ως εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, χωρίς να αιτιολογεί την εν λόγω κρίση.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 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**, η προσφεύγουσα επιβεβαιώνει την τέλεση της παράβασης αναγράφοντας στις απόψεις της ότι δεν μπορούσε σε καμία περίπτωση να αρνηθεί τον τρόπο έκδοσης των υπό κρίση τιμολογίων για τη χορήγηση της συμφωνηθείσας έκπτωσης, εφόσον τους διαβεβαίωσε η εκδότρια των στοιχείων, ότι είναι ορθός, καθώς μια αμφισβήτηση της συγκεκριμένης πρακτικής θα σήμαινε λύση της συνεργασίας.

**Επειδή**, με την παράγραφο 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....».*

**Επειδή**, με την παράγραφο 35 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: *«Εξαιρετικά οι διατάξεις της υποπερίπτωσης δδ' της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου».*

**Επειδή**, με την υποπερίπτωση δδ' της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) εισήχθη από δημοσιεύσεως του νόμου (26.07.2013) νέα διάταξη για την επιβολή κυρώσεων επί παραβάσεως φοροδιαφυγής ως ακολούθως: *«γ) 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. Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής: αα) .... δδ) Όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με*

*φόρους, επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου, ύψους πεντακοσίων ευρώ ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος....».*

**Επειδή**, με την ΠΟΛ.1021/2018 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 291/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Β' τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον κ. Διοικητή ΑΑΔΕ, αναφορικά με την εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων της παραγράφου 35 του άρθρου 72 (πρώην 66) του Κ.Φ.Δ. επί παραβάσεων έκδοσης εικονικών στοιχείων όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, οι οποίες διαπράχθηκαν μέχρι τις 26.7.2013 και μέχρι την κατάθεση του Ν. 4337/2015 (12.10.2015) δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων. Σύμφωνα με την πιο πάνω γνωμοδότηση, για τις εν λόγω παραβάσεις δύνανται να τύχουν εφαρμογής και μετά την κατάργηση των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., οι ουδέποτε καταργηθείσες μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 35 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ΚΦΔ, υπό τις ειδικότερες προϋποθέσεις της διατάξεως αυτής, δηλαδή, εφόσον το νέο καθεστώς επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον ίδιο τον φορολογούμενο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε, στις 23/11/2018, το υπ' αριθ. 135/2018 σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων με την επιβληθείσα παράβαση για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Επί του ανωτέρω σημειώματος η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ. 5253/30.11.2018 υπόμνημα απόψεων στο οποίο ρητά ανέγραψε ότι αιτείται την εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 72 παρ. 35 του ν.4174/2013, ως ευνοϊκότερων, για το σύνολο των παραβάσεων που περιλαμβάνονταν στον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου. Παρά ταύτα, εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή θεώρησε ότι η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων έγκειται στο σύνολο της συναλλαγής και όχι στην περιγραφή της συναλλαγής καίτοι στις διαπιστώσεις καταγράφει ότι δεν εκδόθηκαν για υπηρεσίες προβολής ή προώθησης αλλά προκειμένου να παρασχεθούν προσυμφωνημένες, βέβαιες και οριστικές εκπτώσεις.

**Επειδή**, το εν λόγω αίτημα, για υπαγωγή και εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 72 παρ. 35 του ν.4174/2013, ως ευνοϊκότερων, για το σύνολο των παραβάσεων που περιλαμβάνονται στην προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, ρητά αναγράφεται στο σώμα της υπό εξέτασης ενδικοφανούς προσφυγής.

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές

πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι, ενώ το συνυποβληθέν με την ενδικοφανή προσφυγή αίτημα, για υπαγωγή και εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 72 παρ. 35 του ν.4174/2013, έχει νομικό έρεισμα και γίνεται αποδεκτό και το επιβληθέν πρόστιμο τροποποιείται στο ορθό, δη σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1021/2018 και του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. δδ'.

### **Αποφασίζουμε**

**την μερική αποδοχή** της από 07/01/2019 και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. .... και **την τροποποίηση** της υπ' αριθ. ..../....12.2018 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ (άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Η υπ' αριθ. ..../....12.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ (άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015)**

**διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012**

| ΑΝΑΛΥΣΗ  | Βάσει ελέγχου                    | Βάσει της παρούσας απόφασης | Διαφορά απόφασης - ελέγχου |
|----------|----------------------------------|-----------------------------|----------------------------|
| Πρόστιμο | 6.264,54 €<br>(15.661,34€ x 40%) | 1.500,00 €<br>(500,00€ x 3) | -4.764,54 €                |

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.