



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09.03.2020

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

Αριθμός απόφασης: 512

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
 - β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ./Κ.Φ.Α.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ./Κ.Φ.Α.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», 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. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ./Κ.Φ.Α.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 61.250,00 €, λόγω λήψης έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 306.250,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 70.437,50 € εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ και συγκεκριμένα των εξής:

A/A	Αριθ. / Ημερομηνία	Αντισυμβαλλόμενος	ΑΦΜ	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
1	TIM. .../....07.2013			27.760,00 €	6.384,80 €	34.144,80 €
2	TIM. .../....07.2013			40.600,00 €	9.338,00 €	49.938,00 €
3	TIM. .../....07.2013			40.180,00 €	9.241,40 €	49.421,40 €
4	TIM. .../....07.2013			31.135,00 €	7.161,05 €	38.296,05 €
5	TIM. .../....08.2013			47.880,00 €	11.012,40 €	58.892,40 €
6	TIM. .../....09.2013			23.240,00 €	5.345,20 €	28.585,20 €
7	TIM. .../....09.2013			19.130,00 €	4.399,90 €	23.529,90 €
8	TIM. .../....09.2013			22.225,00 €	5.111,75 €	27.336,75 €
9	TIM. .../....09.2013			24.400,00 €	5.612,00 €	30.012,00 €
10	TIM. .../....12.2013			13.750,00 €	3.162,50 €	16.912,50 €
11	TIM. .../....12.2013			15.950,00 €	3.668,50 €	19.618,50 €
ΣΥΝΟΛΟ				306.250,00 €	70.437,50 €	376.687,50 €

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από10.2019 εκθέσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) - Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012) της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το υπ' αριθ. .../....02.2019 διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ με συνημμένη την από12.2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ. καθώς και το με αριθμό πρωτοκόλλου ... ΕΞ 2019/....03.2019 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, στα οποία έγγραφα η προσφεύγουσα αναφέρεται ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2013 έκδοσης της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών τις οδικές μεταφορές εμπορευμάτων και έδρα επί της οδού ..., στη Λάρισα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Η Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ έκανε εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015 και επέβαλε πρόστιμο ίσο με το 20% της καθαρής αξίας των ληφθέντων από την επιχείρηση «.....» φορολογικών στοιχείων καθόσον έκρινε αυτά εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
 - Από την τέλεση όμως της φερόμενης παράβασης της αποδοχής εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη έως την διαπίστωσή της, ίσχυαν δύο διαφορετικοί φορολογικοί νόμοι, ήτοι το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. ββ' του ν. 4174/2013 και το άρθρο 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015. Η διάταξη του ν. 4174/2013 ήταν ευνοϊκότερη (καθώς, αν τα εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικά στοιχεία έχουν εξοφληθεί μέσω του τραπεζικού συστήματος, τότε τεκμαίρεται αμάχητα ότι ο λήπτης των στοιχείων αυτών βρίσκεται σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται κανένα πρόστιμο σε αυτόν) και με βάση την αρχή της εφαρμογής του επεικέστερου φορολογικού νόμου έπρεπε να εφαρμοστεί η εν λόγω διάταξη και να μην επιβληθεί κανένα απολύτως πρόστιμο. Συγκεκριμένα, τα υπό κρίση ληφθέντα φορολογικά στοιχεία έχουν εξοφληθεί στο σύνολό τους με τραπεζικές επιταγές, ήτοι μέσω του τραπεζικού συστήματος ως επιτάσσει το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. ββ'.
 - Σε κάθε περίπτωση, δεν ήταν εφαρμοστέα η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015 αλλά η διάταξη 7 παρ. 3 περ. ε' του ίδιου νόμου καθόσον η λήψη των φερόμενων ως εικονικών στοιχείων δεν είχε επίπτωση στον φόρο εισοδήματος.
- 2) Τα τιμολόγια δεν ήταν εικονικά ή επικουρικά, σε κάθε περίπτωση, κατά την λήψη τους η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη και ειδικότερα τα αγαθά αυτά χρησιμοποιήθηκαν για την ανακαίνιση του ξενοδοχείου. Η πληρωμή των εμπορευμάτων έγινε με τραπεζικές επιταγές, μέσω της τράπεζας ..., η οποία ανήκει σήμερα στην Τράπεζα

Επειδή, σύμφωνα 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. 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 55 παρ. 1 περ. ε' του ν. 4174/2013, ως ίσχυε από 26/07/2013 οριζόταν 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, φορολογική αρχή. 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 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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, 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 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 εμπειριστатωμένα 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 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον 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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «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... 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, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997 ως ίσχυε έως 25/07/2013 οριζόταν ότι: «10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: ... β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, 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. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 του ν. 4174/2013 ως ίσχυε από 26/07/2013 έως 31/12/2013 πριν τροποποιηθεί με το άρθρο 48 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31-12-2013) οριζόταν ότι: «2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.

β) Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του στοιχείου.

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) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου.

ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται.

γγ) Στον λήπτη εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) της αξίας του στοιχείου, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 10 του ν. 4223/2013 ορίζεται ότι: «10. Στην υποπερίπτωση ββ' της περίπτωσης γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 διαγράφονται το δεύτερο και τρίτο εδάφιο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 4 περ. β' του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «4. β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 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: ...

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

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. ... **5.** Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α'170)»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Η ισχύς του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις του.»

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.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1210/06.09.2013 ορίζεται ότι: «**Γ. Έκδοση - Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων**

Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. ορίζονται οι παραβάσεις σχετικά με την έκδοση ή τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία διαφοροποιούνται ανάλογα με το πρόσωπο του εκδότη και του λήπτη και κλιμακώνονται ως προς το ύψος του προστίμου, όπως αναλυτικά περιγράφεται κατωτέρω. ...

Γβ.1.1. Όταν η λήψη του εικονικού φορολογικού στοιχείου δεν επιφέρει μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους

Για την περίπτωση αυτή, από τις διατάξεις της υποπερίπτωσης γγ' του τρίτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι, στον λήπτη εικονικού στοιχείου, ως προς την αξία της συναλλαγής, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με 15% της αξίας του στοιχείου. Ενδεικτικές περιπτώσεις που καταλαμβάνει η διάταξη αυτή είναι:

α) Υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών (επιτηδευματίες) για το χρονικό διάστημα που φορολογούνταν με αντικειμενικό τρόπο στη φορολογία εισοδήματος.

β) Υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών (επιτηδευματίες) όταν με τη λήψη του εικονικού φορολογικού στοιχείου επέρχεται αύξηση της ζημίας του οικείου φορολογικού έτους. Επισημαίνεται ότι, με τα ανωτέρω δεν θίγονται οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος περί συμψηφισμού της ζημίας σε επόμενα οικονομικά έτη.

γ) Αγορά παγίων περιουσιακών στοιχείων για τα οποία δεν έχουν διενεργηθεί οι αντίστοιχες αποσβέσεις της εικονικής αξίας ή της μερικώς εικονικής αξίας στο οικείο φορολογικό έτος. ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα ως προς το πρόσωπο των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός του προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στην από .../10/2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) - Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012) της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, ερειδόμενη στην από .../12/2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα συμπεριλαμβάνεται στους λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων (στη χρήση 2013) έκδοσης της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «.....» τα εξής:

- Δεν διέθετε καμία επαγγελματική εγκατάσταση στις χρήσεις 2012 και 2013. Μάλιστα φέρεται να εξαφανίστηκε από τη δηλωθείσα έδρα της επί της οδού ... στη Λάρισα, όπως βεβαιώνεται από έγγραφη δήλωση της συζύγου του αποβιώσαντος εκμισθωτή,
- Στις υποβληθείσες δηλώσεις της Φ.Π.Α. εμφανίζονται οι κάτωθι φορολογητέες εκροές και εισροές:

Διαχειριστική Περίοδος	Φορολογητέες Εκροές	Φορολογητέες Εισροές
.../.../2008-31/12/2009	0,00 €	0,00 €
01/01-31/12/2010	40.178,00 €	40.455,90 €
01/01-31/12/2011	704.156,44 €	746.006,00 €
01/01-31/12/2012	796.641,26 €	867.868,43 €
01/01-31/12/2013	2.558.583,79 €	2.469.979,77 €

- Σε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών τρίτων χρήσης 2013, δηλώθηκε ως προμηθευτής, ήτοι για πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 2.553.271,05 € και ως πελάτης, ήτοι για αγορές αγαθών ή

υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 11.856,89 €, ενώ η ίδια δεν υπέβαλε τοιαύτες καταστάσεις,

- Η δραστηριότητα της σύμφωνα με τα στοιχεία του μητρώου ήταν οι οδικές μεταφορές εμπορευμάτων, ενώ σύμφωνα με τον, ΑΦΜ (εργαζόμενό της) ήταν η πώληση άμμου και χαλικιού,
- Φέρεται να αγόρασε έπιπλα από την επιχείρηση με ΑΦΜ στη χρήση 2013, τα οποία με την σειρά της τα πούλησε στην προσφεύγουσα. Για συναλλαγές που είχε η επιχείρηση «.....», ΑΦΜ με την επιχείρηση με ΑΦΜ στις χρήσεις 2010 και 2012 της καταλογίστηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Α΄ ΛΑΡΙΣΑΣ πρόστιμα παραβάσεων λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων,
- Το αντικείμενο εργασιών της (οδικές μεταφορές εμπορευμάτων) δεν έχει συνάφεια με τις υπό κρίση συναλλαγές με την προσφεύγουσα,
- Απασχόλησε τη χρήση 2013 δύο εργαζόμενους σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου .../....08.2019 έγγραφο του Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (Υποκατάστημα ...).

Επειδή, σύμφωνα 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, με τα στοιχεία που συνυπέβαλε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα, τα οποία είχε προσκομίσει και στην αρμόδια φορολογική αρχή κατά τη διάρκεια του ελέγχου, δεν επιβεβαιώνεται η καλοπιστία της ως λήπτριας καθόσον στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία αναγράφεται η εκδότρια επιχείρηση «.....», ΑΦΜ ως τεχνική κατασκευαστική λατομική εταιρεία και δεν συνάδει με τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές μια τεχνική κατασκευαστική λατομική εταιρεία να πουλάει αμμοχάλικο (με τα υπ' αριθ. .../....12.2013 και .../....12.2013 Τ.Δ.Α., καθαρής αξίας 587,50 €, πλέον Φ.Π.Α. 135,22 € και συνολικής αξίας 722,75 € έκαστο) και επίσης να έχει τη δυνατότητα να πουλάει έπιπλα (μπουφέδες, βιτρίνες, συρτάρια, κρεβάτια, ντουλάπες, κομοδίνα, καναπέδες, στρώματα, καθρέπτες, πόρτες, καρέκλες, τραπέζια), χωρίς να αποτελεί δηλωθείσα δραστηριότητα αυτής. Επιπλέον, από την ανυπαρξία επαγγελματικής εγκατάστασης σε συνδυασμό με την καταφανή συναλλακτική της ανυπαρξία, ιδιαίτερα βάσει των δεδομένων που προκύπτουν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις η επίκληση της καλής πίστης δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή επειδή πρόκειται για φερόμενες συναλλαγές με αντισυμβαλλόμενο χωρίς συναλλακτική οντότητα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων επιβλήθηκε το πρόστιμο της περίπτωσης δ΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015. Από τις αναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι ορθά καταλογίστηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή το σχετικό πρόστιμο του αρ.7 παρ.3 του Ν.4337/2015, καθόσον υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του ως άνω νεότερου επεικέστερου 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 υποχρεώνει όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά. Εξάλλου, αξίζει να σημειωθεί ότι, η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (ΣτΕ 1438/2018 επταμ.), είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς.

Επειδή, περαιτέρω όπως προκύπτει από την από10.2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος εφαρμογής διατάξεων ν. 2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ τα εικονικά φορολογικά στοιχεία καταχωρήθηκαν ως πάγια στα βιβλία της προσφεύγουσας και διενεργήθηκαν για τα πάγια αυτά στη χρήση 2013 αποσβέσεις ποσού 1.024,74 €. Κατά συνέπεια η προσφεύγουσα δεν δύναται να υπαχθεί στη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε' του ν. 4337/2015 που αφορά τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων που δεν επιφέρει μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1210/06.09.2013 (καθόσον διενεργήθηκαν αποσβέσεις).

Συνεπώς, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ./Κ.Φ.Α.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013

Πρόστιμο	61.250,00€
----------	------------

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.