



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα, 10-09-2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: **1722**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ(Δ.Ε.Δ.)

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604538

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 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.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020)

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ και έδρα την, επί της οδού κατά της/2019 οριστικής πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 5 ν.2523/97 και άρθρου 7 ν.4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, χρήσης 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ αριθ./2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 5 ν.2523/97 και άρθρου 7 ν.4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 23-12-2019 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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 αριθ./2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 5 ν.2523/97 και άρθρου 7 ν.4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ χρήσης 2012, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 1.840,00 €. (4.600,00 χ40%) λόγω λήψης εικονικών τιμολογίων, ως προς την συναλλαγή .

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον φάκελο της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτουν συνοπτικά τα εξής :

Στην Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ περιήλθε το υπ'αρ. πρωτ. έγγραφο-διαβιβαστικό, Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ.ΕΞ 2019/25-10-2019 με συνημμένη την από 15 /10/2019 έκθεση η οποία αφορούσε την επιχείρηση με Α.Φ.Μ:142103670,, εμφανιζόμενη ως εκδότρια των επίδικων τιμολογίων.

Σύμφωνα με την από 15/10/2019 έκθεση ελέγχου για την επιχείρηση με ΑΦΜ— εκδότης εικονικών- : α) ουδέποτε άσκησε δραστηριότητα, β) δεν είχε αγορές από το εσωτερικό ή το εξωτερικό, γ) δεν είχε υποβάλει φορολογικές δηλώσεις, δ) δεν απασχόλησε προσωπικό, ε) δεν είχε στην κατοχή της μηχανήματα έργου – φορτηγά οχήματα, στ) είχε κριθεί σε προηγούμενες χρήσεις ως εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, ζ) δεν ανταποκρίθηκε σε πρόσκληση του ελέγχου. Τα ελεγχόμενα έτη η επιχείρηση με ΑΦΜ εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 5.653.516,06€. Τα στοιχεία που έχει εκδώσει είναι και πλαστά.. Ανάμεσα στις επιχειρήσεις οι οποίες έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, συμπεριλαμβάνεται και ο προσφεύγων αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ.

Βάσει της ίδιας έκθεσης ελέγχου, όπως και περιληπτικά αναφέρεται, στο επίσης συνημμένο υπ αριθ'/19 Δελτίο Πληροφοριών, στο ως άνω έγγραφο-διαβιβαστικό από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής και αφορούσε τον προσφεύγοντα αυτός έλαβε από την ως άνω εκδότρια και καταχώρησε τα πιο κάτω εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας:

-Για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 (2) φορολογικά στοιχεία ύψους 4.600,00€

Μετά τις παραπάνω διαπιστώσεις και αφού εκδόθηκε η υπ'αρ:/03-12-2019 εντολή ελέγχου από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ, ο έλεγχος συνέταξε την υπ'αρ.πρωτ:...../04-12-

2019 πρόσκληση και την υπ'αρ.πρωτ:/04-12-2019 γνωστοποίηση τα οποία αμφότερα επιδόθηκαν στον στο κατάστημα της Δ.Ο.Υ Ελευσίνας την 04/12/2019. Ο προσφεύγων δε ανταποκρίθηκε στη εν λόγω πρόσκληση

Στην συνέχεια των ανωτέρω ο έλεγχος συνέταξε το υπ'αρ:...../04-12-2019 Σημείωμα διαπιστώσεων το οποίο επιδόθηκε στον ίδιο στο κατάστημα της Δ.Ο.Υ Ελευσίνας την 09/12/2019 με συνημμένη την προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 5 του ν.2523/97 όπως ισχύει σήμερα με τον ν.4337/2015.

Ο έλεγχος συνέταξε την από 23-12-2019 οικεία έκθεση ελέγχου και προέβη στην έκδοση της υπ' αριθ./2019 επίδικης πράξης

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση η τροποποίηση της ανωτέρω Οριστικής Πράξεως την Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Υποστηρίζει ότι τα εκδοθέντα στοιχεία φέρονται να εκδόθηκαν από εικονική επιχείρηση άρα το πρόστιμο θα έπρεπε να εκδοθεί στο υποκρυπτόμενο πρόσωπο βάσει των αναγραφέντων, στον εκδότη των στοιχείων.

- Δεν θα έπρεπε να έχει εκδοθεί η παραπάνω πράξη επιβολής προστίμου λόγω παραγραφής της χρήσης 2012.

- Αν, ο φερόμενος ως εκδότης του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών είναι πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (έναρξη επιτηδεύματος και θεώρηση βιβλίων και στοιχείων από την αρμόδια Δ.Ο.Υ) αλλά και συναλλακτικώς, ο επιτηδευματίας που αποδέχεται τις υπηρεσίες αυτού θεωρείται κατά τεκμήριο ότι τελεί σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής,

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997): «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992): «Οι περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στη φορολογία εισοδήματος διατάξεις, όπως ισχύουν κάθε φορά, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή του προστίμου του άρθρου αυτού. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994), με τις τροποποιήσεις του ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/ 22-12-2006): «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου

της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994): «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.....

4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η περίοδος που εξετάζεται είναι από (01/01/2012 – 31/12/2012),παραγραφετε αρχικά την 31-12-2018 και το νέο στοιχείο υπ αριθ'/19 Δελτίο Πληροφοριών, συνημμένο στο ως άνω έγγραφο-διαβιβαστικό από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής παρελήφθη από την αρμόδια Δ.Ο.Υ . εντός του 2019 (πέραν της 5 ετίας)

Επειδή η πράξη εκδόθηκε το 2019, ήτοι εντός της 10 ετούς προθεσμίας του Δημοσίου για επιβολή φόρων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής για την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), όπως ίσχυε μέχρι και 16-10-2015: «3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 4. 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. 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, από τα αναφερόμενα στην συνημμένη στο υπ'αρθ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2019/25-11-2019 έγγραφο-διαβιβαστικό από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής Υποδιεύθυνση Γ' (Αριθ. πρτ. Δ.Ο.Υ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ...../29-11-2019) από 15-10-19 έκθεση έλεγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε προκύπτει, ότι η επιχείρηση «.....» εκδότρια των εικονικών τιμολογίων :

α) ουδέποτε άσκησε δραστηριότητα, β) δεν είχε αγορές από το εσωτερικό ή το εξωτερικό, γ) δεν είχε υποβάλει φορολογικές δηλώσεις, δ) δεν απασχόλησε προσωπικό, ε) δεν είχε στην κατοχή της μηχανήματα έργου – φορτηγά οχήματα, στ) είχε κριθεί σε προηγούμενες χρήσεις ως εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, ζ) δεν ανταποκρίθηκε σε πρόσκληση του ελέγχου. Τα ελεγχόμενα έτη η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜεξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 5.653.516,06€. Τα στοιχεία που έχει εκδώσει είναι και πλαστά.

Επίσης από την ίδια έκθεση και στο επίσης συνημμένο υπ αριθ'/19 Δελτίο Πληροφοριών, προκύπτει ότι προσφεύγων έλαβε από την ως άνω εκδότρια και καταχώρησε τα πιο κάτω εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας:

-Για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 (2) φορολογικά στοιχεία ύψους 4.600,00€ (πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 1.058,00€)

Η ως άνω διαπίστωση πρόέκυψε από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Τιμολογίων (άρθρου 20 Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ.) για το έτος 2012.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε, ούτε κατά την διάρκεια του ελέγχου ούτε και με την κρινόμενη προσφυγή, στοιχεία (συμφωνητικά για παρεχόμενες υπηρεσίες που έλαβε, τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης των ληφθέντων τιμολογίων κλπ) με τα οποία θα αποδείκνυε την πραγματοποίηση αυτών των συναλλαγών ο ισχυρισμός του περί μη απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «η) Όποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου

αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε 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 τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).»

Επειδή, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η συναλλασσόμενη οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από την εκδότρια των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές στο σύνολο τους και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρ. 5§10β' του ν.2523/97, ορίζεται ότι: «10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α)β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση 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 καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) οκτακοσίων 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 περίπτωση 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. Κατ' εξαίρεση στην περίπτωση έκδοσης αποδείξεων από φορολογική ταμειακή μηχανή (φ.τ.μ) του ν. 1809/1988, στις οποίες τα εκτυπούμενα ατομικά στοιχεία του εκδότη δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2, εφόσον οι εκδοθείσες αποδείξεις έχουν καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία του κατόχου - χρήστη επιτηδευματία, η δε φ.τ.μ. έχει δηλωθεί από αυτόν στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1809/1988.

Επειδή, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7§3β' του ν.4337/15, 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)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.»

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι : η υπ' αριθμό/19 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ & άρθρου 5 ν.2523/1997 είναι ορθή σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις λαμβάνοντας υπόψη την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής των ευνοϊκότερων κυρώσεων, αφού επιβλήθηκε : ποσό προστίμου Κ.Β.Σ. 1.840,00€ ήτοι το 40% τ της καθαρής αξίας 4.600,00 € των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με το άρθρο 7§3β' του ν.4337/15 και όχι το διπλάσιο της αξίας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, όπως προβλεπόταν δυσμενέστερα στο άρθρο 5§10β' του ν.2523/97.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 23-12-2019 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως 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 αριθμ. πρωτ./27-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2012 (αριθ. πραξ./2019)

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.β' του ν.4337/2015: $4.600,00 \times 40\% = 1.840,00\text{€}$

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.

