



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 01/11/2019

Αριθμός απόφασης: **2134**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 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 με ημερομηνία κατάθεσης **25-06-2019** με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση Ανώνυμης Εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**, με διακριτικό τίτλο «..... **ΑΕ**», με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες παροχής συμβουλών μηχανικού και διεύθυνση έδρας στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού αριθ. .. - Τ.Κ. ..., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της με αριθμό/21-05-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25-06-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας, 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' αριθμ./21-05-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ 3 και 5 του Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 4.000,00 €, λόγω της έκδοσης ενός(1) εικονικού φορολογικού στοιχείου (invoice), αξίας 10.000,00 €, χωρίς τη χρέωση ΦΠΑ, με λήπτρια την Ιαπωνική επιχείρηση με την επωνυμία «.....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 παρ 1 του Ν. 4174/2013 και 3, 5, 8 και 15 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ 3 περ β' του Ν. 4337/2015.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στη φορολογική περίοδο 26/06/2014-30/06/2017 από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με βάση τα άρθρα 24 του ν. 2859/2000, 3, 5 και 8 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει των υπ' αριθμ./19-09-2017 και .../23-11-2017 σχετικών εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθ. πρωτ./25-08-2017 αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπόλοιπου ΦΠΑ που υπέβαλε η προσφεύγουσα στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με αιτούμενο ποσό επιστροφής ύψους 28.698,03 €.

Από τις ελεγκτικές διαπιστώσεις που διενεργήθηκαν για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους και βάσει της από 21/05/2019, έκθεσης μερικού ελέγχου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία (invoices), συνολικής αξίας 20.000,00 €, χωρίς τη χρέωση ΦΠΑ, με λήπτρια την Ιαπωνική επιχείρηση με την επωνυμία «.....», όπως απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

Φορολογική περίοδος 01/05/2015-28/02/2016

Α/Α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ/ΗΜ ΕΡ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΑΞΙΑ €	ΛΗΠΤΡΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	ΠΑΡΑΣΧΕΘΕΙΣΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑ
1	Invoice ..../13.05.2015	10.000,00	.....	Ανάπτυξη και σχεδιασμός εξαγωγικού φίλτρου αιθάλης (Εξαγωγικού

				Τύπου - HEX3)
2	Invoice ..../16.02.2016	10.000,00	.....	Κατά παραγγελία ανάπτυξη προγράμματος υπολογιστικής προσομοίωσης εξαγωγικού φίλτρου εγκάρσιας ροής για ετήσια χρήση
ΣΥΝΟΛΟ				20.000,00 €

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που φέρεται να εξέδωσε η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία προς την Ιαπωνική επιχείρηση με την επωνυμία «.....», καταγράφονται αναλυτικά στην από 21/05/2019 μερικού ελέγχου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.

Προκειμένου δε η φορολογική αρχή να διαπιστώσει την πραγματοποίηση της εκτέλεσης των υπηρεσιών και τη γνησιότητα των Τιμολόγιων που εξέδωσε η εκδότρια προς τη λήπτρια Ιαπωνική επιχείρηση με την επωνυμία «.....», στα πλαίσια του άρθρου 29 του Ν. 4174/2013, απέστειλε, μέσω του ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΣΤ΄- ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ ΚΑΙ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΦΠΑ της Α.Α.Δ.Ε, το με αριθ. πρωτ/02-05-2018 έγγραφο της στη Δ/ΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ, ΤΜΗΜΑ Γ΄, ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ. Η Δ/νση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2018 ΕΜΠ 21/12/2018 έγγραφό της, προς το ΤΜΗΜΑ ΣΤ΄- ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ ΚΑΙ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΦΠΑ της Α.Α.Δ.Ε, διαβίβασε την απάντηση των Φορολογικών αρχών της Ιαπωνίας. Την ως άνω απάντηση έλαβε και η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης με το αριθ. πρωτ. ΕΜΠ ΔΕΛ ΣΤ΄ ΕΞ 2019/15-01-2019 Δελτίο Ανταλλαγής Πληροφοριών που της διαβίβασε το ΤΜΗΜΑ ΣΤ΄- ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ ΚΑΙ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΦΠΑ της Α.Α.Δ.Ε (αριθ. εισερχομένου Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης ΕΜΠ/22-01-2019).

Σύμφωνα με το ως άνω απαντητικό Δελτίο Ανταλλαγής Πληροφοριών που στάλθηκε στη φορολογική αρχή, προέκυψε ότι:

- ❖ Η λήπτρια ιαπωνική εταιρία «.....», θεωρεί πως η ελληνική εταιρία με τον τίτλο «.....» και η προσφεύγουσα είναι η ίδια εταιρία και ότι πρόκειται για αλλαγή επωνυμίας ή συγχώνευση.
- ❖ Η ιαπωνική εταιρία συνεργάστηκε τον Μάιο του 2013 με την επιχείρηση «.....», η οποία της κατασκεύασε ένα λογισμικό και πληρώθηκε για αυτές τις εργασίες της. Στη συνέχεια η Ιαπωνική εταιρία υπέβαλε αιτήματα ανάπτυξης του λογισμικού και παρέλαβε το προϊόν τον Αύγουστο του 2013. Για το νέο προϊόν δεν εκδόθηκε κάποιο τιμολόγιο και δεν πραγματοποιήθηκε κάποια πληρωμή μέχρι τον Μάιο του 2015.
- ❖ Στις 13 Μαΐου 2015, η προσφεύγουσα εξέδωσε προς την ιαπωνική εταιρία «.....» το invoice. No .. και η ως άνω εταιρία, θεωρώντας την προσφεύγουσα ως συνέχεια της εταιρίας «.....», πραγματοποίησε την πληρωμή, καθώς θεώρησε, ότι επρόκειτο για τις επιπλέον

εργασίες που πραγματοποιήθηκαν από την ως άνω επιχείρηση. Στη συνέχεια, προκειμένου η «.....» να ενεργοποιήσει το λογισμικό που παρέλαβε από την επιχείρηση «.....», χρειαζόταν ένα κλειδί ενεργοποίησης για το οποίο πλήρωσε την προσφεύγουσα και παρέλαβε από αυτήν το invoice No ..., το οποίο εκδόθηκε στις 16 Φεβρουάριου 2016 με περιγραφή «*Κατά παραγγελία ανάπτυξη προγράμματος υπολογιστικής προσομοίωσης εξαγωγικού φίλτρου εγκάρσιας ροής για ετήσια χρήση*».

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις η φορολογική αρχή κατέληξε στη διαπίστωση ότι τα επίμαχα Τιμολόγια εκδόσεως της προσφεύγουσας, αφορούν σε συναλλαγές που ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/25-06-2019 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Αόριστος και εσφαλμένος ο καταλογισμός της παράβασης-Ελλιπής αιτιολογία- Μη νόμιμη επιμέτρηση του προστίμου. Από τις διατάξεις της παρ 1^ε του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 συνάγεται ευχερώς ότι ο νόμος διακρίνει δύο βασικές περιπτώσεις εικονικότητας: Αφενός την εικονικότητα της συναλλαγής και αφετέρου την εικονικότητα των προσώπων. Ο νόμος λοιπόν προβλέπει με απολύτως διακριτό τρόπο είτε εικονικότητα, λόγω ανυπαρξίας της συναλλαγής, που συντρέχει όταν δεν υφίσταται πραγματικό αντικείμενο συναλλαγής ,είτε εικονικότητα, ως προς τα συναλλασσόμενα πρόσωπα, όπου η συναλλαγή προϋποτίθεται κατά τα λοιπά, ως πραγματική. Εν προκειμένω οι συναλλαγές με την ιαπωνική εταιρία είναι πραγματικές, γεγονός που δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο. Η αλήθεια είναι ότι η εταιρεία δεν έκανε απλώς μια κατάθεση χρημάτων στο λογαριασμό της προσφεύγουσας, εξοφλώντας κάτι που είχε παραχθεί από μια άλλη εταιρεία, αλλά αντιθέτως έδωσε εντολή πληρωμής για την ανάπτυξη ενός νέου σχεδίου φίλτρου το οποίο περιλαμβάνει αλγόριθμο υπολογισμού παραμέτρων και δεδομένων εισόδου. Η συναλλαγή μας αυτή αφορούσε την ανάπτυξη και το σχεδιασμό ενός νέου σχεδίου εξαγωγικού φίλτρου αιθάλης για υπάρχον λογισμικό. Τα ανωτέρω αποτελούν δεδομένα εισόδου (Input Data) για το λογισμικό προσομοίωσης που είχε η εταιρεία Για τον υπολογισμό των ανωτέρω αναπτύχθηκε ένας νέος υπολογιστικός κώδικας ο οποίος έκανε τους ανωτέρω υπολογισμούς και δημιουργούσε τα απαραίτητα δεδομένα εισόδου. Αυτή η υπηρεσία παρασχέθηκε από την προσφεύγουσα, τιμολογήθηκε με το invoice με αριθμό .../13-5-2015 και πληρώθηκε από την ιαπωνική εταιρία. Τα υποτιθέμενα δεδομένα που προέκυψαν από την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των ελληνικών και ιαπωνικών αρχών είναι αδύνατο να αξιοποιηθούν σε βάρος της, καθώς από τη σχετική αλληλογραφία προκύπτει αφενός ότι κατά το χρόνο της ανταλλαγής των πληροφοριών η εταιρία είχε πάψει να ασχολείται με το συγκεκριμένο τεχνολογικό τομέα. Σε κάθε περίπτωση η

εκδοχή που υιοθετεί η φορολογική αρχή, σύμφωνα με την οποία η ιαπωνική εταιρία νόμιζε δήθεν ότι η εταιρία και η προσφεύγουσα ήταν το ίδιο νομικό πρόσωπο κι έτσι κατέβαλε σε αυτήν ποσό 10.000, 00 € ευρώ για υπηρεσίες που παρείχε άλλος, δεν αντέχει σε κριτική. Η προσφεύγουσα δεν είχε κανένα φορολογικό κίνητρο (αυξάνοντας τα φορολογητέα της κέρδη) και δεν τιμολόγησε, υπηρεσία που παρείχε άλλος, τη στιγμή μάλιστα που η εταιρία (που υποτίθεται ότι ήταν ο πραγματικός αντισυμβαλλόμενος) είχε τη δυνατότητα να τιμολογήσει η ίδια την υπηρεσία της. Σε κάθε περίπτωση θα έπρεπε τουλάχιστον να επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ 3 περ δ' (20% της αξίας, λόγω εικονικότητας ως προς το πρόσωπο) και όχι της παρ 3 περ β' (40% της αξίας).

- 2) Παραβίαση της αρχής για την εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης αναδρομικά. - Κατάργηση της διοικητικής κύρωσης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί του ότι πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές, περί ελλιπούς αιτιολογίας και περί μη νόμιμης επιμέτρησης του προστίμου

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται 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....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου του άρθρου 29-Αμοιβαία διοικητική συνδρομή του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ), όπως ισχύει, έχουν ως εξής: «Ως προς την αμοιβαία διοικητική συνδρομή

συμπεριλαμβανομένων των ταυτόχρονων φορολογικών ελέγχων εφαρμόζονται οι διατάξεις των Κεφαλαίων Α' έως και Η' του ν. [4170/2013](#) (Α' 163), που ενσωμάτωσαν στην ελληνική νομοθεσία την Οδηγία του Συμβουλίου 2011/16/ΕΚ, του ν. [4153/2013](#) (Α'116) για την κύρωση της Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα, των διεθνών συμβάσεων, όπως κυρώνονται και ισχύουν με τις διατάξεις εφαρμογής τους και τα σχετικά σχόλια του ΟΟΣΑ, καθώς και τη νομοθεσία σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή».

Επειδή, με το άρθρο πρώτο του Ν. 4153/2013 (Κύρωση της Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.), ΦΕΚ Α' 116/23-05-2013), ορίζεται: «Άρθρο πρώτο. Κυρώνονται και έχουν την ισχύ, που ορίζει το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος, η Σύμβαση του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) με τα συναφή Παραρτήματα Α' και Β' αυτής σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα και το Πρωτόκολλο Τροποποίησης αυτής, που υπογράφηκαν από την Ελλάδα, στο Παρίσι, στις 21 Φεβρουαρίου 2012, των οποίων τα κείμενα σε πρωτότυπο στην αγγλική και γαλλική γλώσσα, των κυρουμένων Παραρτημάτων Α' και Β' της Σύμβασης σε πρωτότυπο στην αγγλική γλώσσα και σε μετάφραση όλων των ανωτέρω στην ελληνική έχουν ως εξής:[...]

Επειδή, στο άρθρο 16-Γνωστοποίηση πληροφοριών και εγγράφων (άρθρο 16 της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ), του Ν. 4170/2013, ορίζονται τα εξής: «1. Οι πληροφορίες που λαμβάνει η αρμόδια αρχή του Υπουργείου Οικονομικών, κατά το άρθρο 5 παράγραφος 1, ή η αιτούσα ελληνική αρχή υπό οποιαδήποτε μορφή δυνάμει των άρθρων 1 έως και 25 καλύπτονται από το υπηρεσιακό απόρρητο και προστατεύονται από το φορολογικό απόρρητο δυνάμει της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας. 2. Οι εν λόγω πληροφορίες μπορούν να χρησιμοποιούνται σε δικαστικές και διοικητικές διαδικασίες που ενδέχεται να συνεπάγονται κυρώσεις, οι οποίες κινούνται κατόπιν παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, χωρίς να θίγονται οι γενικοί κανόνες και διατάξεις που διέπουν τα δικαιώματα των κατηγορούμενων και των μαρτύρων σε τέτοιες διαδικασίες».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ.2 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) και ισχύει από 1-1-2015 και μετά, ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας. [...]

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.1 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 1, 5, 7 και 8 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ως ισχύει από το φορολογικό έτος 2015 και μετά, ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. ...5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. 8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ.5, του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση

τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 11 παρ.1, του Ν.4308/2014) ορίζεται ότι: «1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ.1 και 2, του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του. 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα».

Επειδή στο άρθρο 55 παρ 1ε΄ του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «**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 Φορολογική Διοίκηση. 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, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **285/2012 απόφαση του Στ΄ Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου**, για τη στοιχειοθέτηση του

εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 ΣτΕ, εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός του τιμολογίου ως εικονικού υποχρεούται, κατά τις διατάξεις περί αποδείξεως {άρθρα 144 επ. του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999, ΦΕΚ Α'97, Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας), να εκφέρει την κρίση του σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια, περί της συνδρομής των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, αφού προηγουμένως εκτιμήσει συνολικά τα υφιστάμενα στο φάκελο της υπόθεσης στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά. (ΣτΕ 116/2013 505/2012, 2984, 1402/2011, 1773/2010). Αν δε το δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποίθησης, έχει τη δυνατότητα, κατά την κρίση του, να διατάξει, κατ' άρθρο 152 επ, και 96 παρ, 3 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας τη συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού κατανείμει το βάρος απόδειξης μεταξύ των διαδίκων (ΣτΕ 1170/2012, 505 /2012).

Επειδή στο **Αρ. Πρ. 1506/30.01.07** έγγραφο της ΥΠΕΕ με θέμα (Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων), μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«III. ΣΚΟΠΙΜΟΤΗΤΑ ΧΡΗΣΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ, ΠΛΑΣΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ Ή ΝΟΘΕΥΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

.....Ως προς την σκοπιμότητα που εξυπηρετεί η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, ή η λήψη και η χρήση εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση τέτοιων στοιχείων διαπιστώνονται τα παρακάτω: 1. [...]

4. Έκδοση εικονικών τιμολογίων - δελτίων αποστολής ή λοιπών στοιχείων, για εξυπηρέτηση κάποιου τρίτου ο οποίος αδυνατεί να εκδώσει φορολογικά στοιχεία, για διάφορους λόγους, όπως είναι η περίπτωση μη δήλωσης έναρξης εργασιών, ή η μη θεώρηση στοιχείων λόγω οφειλών προς το δημόσιο κ.λπ. Οι περιπτώσεις αυτές αφορούν συνήθως πραγματικές συναλλαγές οι οποίες όμως διενεργούνται από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα στοιχεία (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).[...] ».

Επειδή με την ΠΟΛ.1056/21-03-2018 της ΑΑΔΕ με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 29 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως ισχύει, και παροχή οδηγιών και υποδειγμάτων για την εφαρμογή της Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας στο πεδίο της άμεσης φορολογίας, αναφορικά με την ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, την αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών, τη διοικητική κοινοποίηση εγγράφων και την ανατροφοδότηση), διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«Επισημαίνεται ότι η συνεργασία μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων αποτελεί σημαντικό παράγοντα στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και στην προστασία της ακεραιότητας των φορολογικών συστημάτων. Σημείο κλειδί αυτής της συνεργασίας είναι η διεθνής διοικητική συνεργασία. Τα συμφωνηθέντα εργαλεία για τη συνεργασία μεταξύ των συμβαλλόμενων κρατών παρέχουν εμπιστοσύνη θεσπίζοντας τους ίδιους κανόνες, υποχρεώσεις και δικαιώματα για όλους, και βοηθούν τους φορολογούμενους να διασφαλίσουν τα δικαιώματά τους, βάσει των προτύπων που έχουν συμφωνηθεί από τις φορολογικές αρχές σε διεθνές επίπεδο, ιδίως από τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ. Η εφαρμογή των Προτύπων του ΟΟΣΑ καθώς και τα χρονοδιαγράμματα με σχεδόν μηδενική ανοχή ευελιξίας ήταν από τις βασικές αρχές των δράσεων και ενεργειών της διεθνούς κοινότητας, με ενεργό συμμετοχή και της Ελλάδας (ιδρυτικό μέλος του ΟΟΣΑ).

Β. ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ

1. Εφαρμογή του νομικού πλαισίου¹ που διέπει τη Διεθνή Διοικητική Συνεργασία: Η εφαρμογή της Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας προσδιορίζεται από τις διατάξεις των νόμων και των κανονιστικών αποφάσεων, τις σχετικές αιτιολογικές εκθέσεις, την ερμηνευτική έκθεση της Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και ΟΟΣΑ σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα², καθώς και - κυρίως - τα ερμηνευτικά σχόλια επί του Άρθρου 26 "Ανταλλαγής Πληροφοριών" του Προτύπου Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου του ΟΟΣΑ³, όπως ισχύουν⁴.

Για το λόγο αυτό είναι απαραίτητη η εναρμόνιση / συμμόρφωση των φορολογικών και λοιπών ελεγκτικών αρχών με τις κοινά αποδεκτές από τα συμβαλλόμενα κράτη, διαδικασίες και η εφαρμογή του θεσμικού πλαισίου που διέπει τη Διεθνή Διοικητική Συνεργασία....[...]

3. Μορφές Διοικητικής Συνεργασίας

Οι μορφές διεθνούς διοικητικής συνεργασίας και η τυχόν αρμοδιότητα άλλων Υπηρεσιών, πέραν της Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, είναι οι εξής:

3.1 Ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος: η ανταλλαγή πληροφοριών βάσει συγκεκριμένου κάθε φορά αιτήματος, προκειμένου να επιβεβαιωθεί η εγκυρότητα των πληροφοριών που παρέχονται από τον φορολογούμενο ή να συλλεχθούν πληροφορίες που δεν κατέστη δυνατό να συγκεντρωθούν κατά τη διενέργεια του ελέγχου.[...]

Γ. ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ

4. Όροι που διέπουν τις μορφές της Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας, αρμοδιότητας της Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων

4.1 Υποχρεώσεις: Η ανταλλαγή πληροφοριών είναι υποχρεωτική. Το κράτος που λαμβάνει το αίτημα συνεργασίας υποχρεούται να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες προκειμένου να απαντήσει στο εν λόγω αίτημα (βάσει της εσωτερικής του νομοθεσίας, των κανονισμών, των αρμοδιοτήτων και των διαθεσίμων πόρων του), ως εάν επρόκειτο να ενεργήσει για δικό του λογαριασμό, παρέχοντας πληροφορίες που είναι διαθέσιμες και διενεργώντας τις δέουσες έρευνες, ακόμη και αν δεν χρειάζεται τις πληροφορίες αυτές για δικούς του φορολογικούς σκοπούς.[...]

5. Μεθοδολογία ανά μορφή διοικητικής συνεργασίας, αρμοδιότητας της Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων¹⁰

Κάθε επικοινωνία σχετική με την διοικητική συνεργασία, ήτοι το αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών, η αποδοχή του, η απάντησή του, το αίτημα συμπληρωματικών πληροφοριών, η αδυναμία ή άρνηση ικανοποίησης του αιτήματος, η αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών, η αποδοχή της, το αίτημα διοικητικής κοινοποίησης και η ανατροφοδότηση, πραγματοποιείται μεταξύ των Αρμοδίων Αρχών με τη χρήση τυποποιημένων εντύπων, υποχρεωτικά κατ' εφαρμογή του ενωσιακού νομικού πλαισίου και προαιρετικά, μέχρι σήμερα, σε διεθνές επίπεδο.

5.1.2 Από τις αλλοδαπές Αρμόδιες Αρχές:

Η Υπηρεσία στην οποία αποστέλλεται το αίτημα διοικητικής συνεργασίας από την ελληνική Αρμόδια Αρχή, υποχρεούται να προχωρήσει στις δέουσες ενέργειες, βάσει των νόμων, των κανονισμών, των αρμοδιοτήτων και των διαθεσίμων πόρων της, ως εάν να λειτουργούσε για δικό της όφελος, είτε παρέχοντας πληροφορίες που έχει, ήδη, στη διάθεσή της, είτε προβαίνοντας στις κατάλληλες ενέργειες.

Ο παρακάτω κατάλογος περιέχει τα πεδία που οφείλουν υποχρεωτικά να συμπεριληφθούν στην απάντηση ενός αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών:

- 5.1.2.1 Αναφορά στον αριθμό πρωτοκόλλου της ημεδαπής Αρμόδιας Αρχής.
- 5.1.2.2 Σαφή αναφορά ως προς το εάν πρόκειται για μερική ή τελική απάντηση.
- 5.1.2.3 Σαφή αντιστοίχιση των απαντήσεων επί των ερωτημάτων¹², συμπεριλαμβανομένων συνημμένων αποδεικτικών εγγράφων (π.χ. αρχεία, συμβάσεις, τιμολόγια), καθώς και οποιαδήποτε άλλη πληροφορία η οποία δεν έχει ζητηθεί ειδικά, αλλά πιθανόν να είναι χρήσιμη βάσει των πληροφοριών που παρέχονται σε σχέση με το συγκεκριμένο αίτημα. Τυχόν αναφορά στην εσωτερική νομοθεσία, θα πρέπει να συνοδεύεται από σχετική ερμηνεία προς την αλλοδαπή Αρμόδια Αρχή.
- 5.1.2.4 Αιτιολόγηση τυχόν αδυναμίας να παρασχεθούν οι συγκεκριμένες πληροφορίες¹³ ή να παρασχεθούν στην αιτούμενη μορφή. Σημειώνεται ότι η αδυναμία να παρασχεθούν οι πληροφορίες στην αιτούμενη μορφή, δεν επηρεάζει την υποχρέωση να παρασχεθούν οι πληροφορίες αυτές.
- 5.1.2.5 Όταν πρόκειται για χρηματικά ποσά, να αναφέρεται το νόμισμα, αν έχει παρακρατηθεί φόρος καθώς και το ποσοστό και το ποσό του φόρου.
- 5.1.2.6 Τη μέθοδο που ακολουθήθηκε για τη συγκέντρωση των πληροφοριών.
- 5.1.2.7 Τις φορολογικές περιόδους για τις οποίες παρέχονται οι πληροφορίες.
- 5.1.2.8 Αν ο φορολογούμενος ή ένα τρίτο πρόσωπο έχει ενημερωθεί αναφορικά με την ανταλλαγή πληροφοριών.
- 5.1.2.9 Εάν υπάρχουν αντιρρήσεις για την ενημέρωση του αλλοδαπού φορολογούμενου ως προς την αποστολή των πληροφοριών.[...]».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....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, στο 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 25 ΚΔΔιαδ και 63 παρ. 3 ΚΔΔ με την ενδικοφανή προσφυγή διενεργείται έλεγχος νομιμότητας και σκοπιμότητας της πράξης. Έτσι, δεν δύναται να νοηθεί ενδικοφανής προσφυγή χωρίς ο έλεγχος να καταλαμβάνει και την κατ' ουσίαν επανεξέταση της υπόθεσης.

Ιδιαίτερως στις φορολογικές διαφορές, οι οποίες συγκαταλέγονται στις διοικητικές διαφορές ουσίας, όσον αφορά στον τύπο της αιτιολογίας, σύμφωνα με τη νομολογία, μόνον η πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου, εξομοιώνεται με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης και την αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας. Αντιθέτως, οι επιμέρους ελλείψεις της αιτιολογίας δεν αποτελούν ουσιώδη τύπο και δεν μπορούν να οδηγήσουν σε ακύρωση της πράξης και επανάληψη της διαδικασίας, καθώς τα διοικητικά δικαστήρια ως δικαστήρια ουσίας δεν δύνανται να ακυρώσουν διοικητική πράξη για λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα ή την επάρκεια της αιτιολογίας, αλλά οφείλουν να ερευνήσουν τα ίδια αν συντρέχουν

οι απαιτούμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την έκδοσή της και να δεχθούν ή να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει τελικά κατά τη δική τους ουσιαστική κρίση την προσφυγή (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

Επειδή η αιτιολογία, όταν προβλέπεται από το νόμο, συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης, η παράλειψή της δε, προκαλεί τη νομική πλημμέλεια της πράξης.

Επειδή τόσο στο άρθρο 17 παρ 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας όσο και στο άρθρο 64 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προβλέπεται ρητώς η υποχρέωση των διοικητικών οργάνων να αιτιολογούν τις ατομικές διοικητικές πράξεις που εκδίδουν.

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».*

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές με την ιαπωνική εταιρία είναι πραγματικές, γεγονός που δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο και ότι σε κάθε περίπτωση οι συναλλαγές θα έπρεπε να χαρακτηριστούν ως εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη, σύμφωνα με τις παραδοχές του ελέγχου και όχι να χαρακτηριστούν ως εικονικές (ανύπαρκτες) στο σύνολο τους.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου, μεταξύ των οποίων και η από 21/05/2019 έκθεση μερικού ελέγχου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, προκύπτουν τα ακόλουθα: Η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τα φορολογικά έτη 2015 - 2016 τηρούσε διπλογραφικά βιβλία κατά Ε.Λ.Π. και είχε, ως αντικείμενα εργασιών, τις υπηρεσίες παροχής συμβουλών μηχανικού και σκοπό, σύμφωνα με το αριθ./19-06-2014 συστατικό έγγραφο, που καταχωρήθηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο κατά την **26/06/2014**, τη μελέτη, εφαρμοσμένη έρευνα, ανάπτυξη σχεδίαση και κατασκευή ποιοτικών, καινοτόμων τεχνολογικών προϊόντων και υπηρεσιών στον ευρύτερο τομέα της μηχανολογίας - ηλεκτρολογίας και χημικής μηχανικής και γενικότερα της τεχνικής, της επιστήμης και της υψηλής τεχνολογίας και την εμπορική προώθηση των ανωτέρω προϊόντων και υπηρεσιών στην Ελλάδα και διεθνώς.

Σύμφωνα δε με την ως άνω έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, για την προσφεύγουσα εκδότρια επιχείρηση, διαπιστώθηκαν τα εξής:

- ❖ Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα βιβλία και στοιχεία της, κατά τη φορολογική περίοδο 26/06/2014-30/06/2017 προέκυψε ότι πραγματοποίησε παροχές υπηρεσιών σε

τρίτες χώρες και συγκεκριμένα μελέτες προς ιαπωνικές εταιρίες.

- ❖ Από τις παρασχεθείσες υπηρεσίες, αυτές που περιγράφονται στα invoices με αριθ. ..., .. και ... παρασχέθηκαν προς την εταιρία με την επωνυμία «.....», ενώ αυτές που αναφέρονται στα invoices με αριθ. .. και ... παρασχέθηκαν προς την εταιρία «..... LTD».
- ❖ Για την εκπόνηση των μελετών, παρασχέθηκαν στην προσφεύγουσα υπηρεσίες από τις με Α.Φ.Μ. και με Α.Φ.Μ. Οι εν λόγω επιτηδευματίες είναι μέτοχοι της προσφεύγουσας και ανήκουν στο διοικητικό συμβούλιό αυτής. Η προσφεύγουσα προσκόμισε στη φορολογική αρχή συμβάσεις παροχής υπηρεσιών, οι οποίες κατατέθηκαν στη Δ.Ο.Υ. και συμπεριλήφθηκαν στην υπ' αριθ...../25-05-2015 κατάσταση συμφωνητικών.
- ❖ Η προσφεύγουσα, για τις συναλλαγές της με την επιχείρηση με την επωνυμία «..... LTD», προσκόμισε στον έλεγχο το από 01/08/2014 συμφωνητικό. Για τις συναλλαγές της με την επιχείρηση «.....» δεν προσκομίστηκε συμφωνητικό.
- ❖ Προκειμένου να διαπιστώσει ο έλεγχος τον τρόπο επαφής της προσφεύγουσας με τους πελάτες της και τη λήψη και επιβεβαίωση των παραγγελιών, της ζήτησε να προσκομίσει οποιοδήποτε σχετικό έγγραφο. Η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφα από ηλεκτρονικά μηνύματα (e-mails) που αντάλλαξε με τις αντισυμβαλλόμενες ιαπωνικές εταιρίες. Από τα ηλεκτρονικά μηνύματα, ο έλεγχος μπόρεσε να ταυτοποιήσει μόνο αυτά που αφορούν στο invoice No ..., ενώ ως προς τα υπόλοιπα αδυνατεί να οδηγηθεί σε ασφαλή συμπεράσματα.
- ❖ Για τις μελέτες που παραδόθηκαν στην ιαπωνική εταιρεία «..... Ltd», η προσφεύγουσα προσκόμισε αποδείξεις από εταιρεία ταχυμεταφορών και την με αριθ.πρωτ...../26-03-2018 υπεύθυνη δήλωση της νομίμου εκπροσώπου της, προκειμένου να πιστοποιήσει ότι παραδόθηκαν οι επίμαχες μελέτες.
- ❖ Όσον αφορά στον τρόπο με τον οποίο ήρθε σε επαφή η προσφεύγουσα με τις αντισυμβαλλόμενες εταιρίες, απάντησε προφορικώς ότι η συνεργασία της με τις ιαπωνικές εταιρίες ξεκίνησε σε επιστημονικά συνέδρια που παρευρέθησαν οι εν λόγω εταιρίες και ο καθηγητής κ^{ος}, ο οποίος είναι μέλος της.
- ❖ Προκειμένου να παρασχεθούν οι υπηρεσίες που αναφέρονται στα invoices No ... και ..., η προσφεύγουσα πραγματοποίησε δαπάνες που αφορούν σε μελέτες της κ^{ας}, συνολικού ποσού 8.800,00 €. Προς απόδειξη δε της αποστολής των μελετών στην εταιρία, προσκόμισε στη φορολογική αρχή συνοδευτικά δελτία μεταφοράς της εταιρίας ταχυμεταφορών «ΓΕΝΙΚΗ ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΗ», όπου αναφέρονται ως αποστολέας η προσφεύγουσα και ως παραλήπτης η ως άνω ιαπωνική εταιρία, χωρίς περαιτέρω αναφορά στο αποστελλόμενο.
- ❖ Στα πλαίσια του άρθρου 29 του Ν. 4174/2013 και προκειμένου να διαπιστώσει την

πραγματοποίηση της παροχής υπηρεσιών (μελέτες) προς τη λήπτρια Ιαπωνική επιχείρηση με την επωνυμία «.....», απέστειλε, μέσω του ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΣΤ΄- ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ ΚΑΙ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΦΠΑ της Α.Α.Δ.Ε, το με αριθ. πρωτ/02-05-2018 έγγραφο της στη Δ/ση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, τμήμα Γ΄, Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας. Η Δ/ση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2018 ΕΜΠ 21/12/2018 έγγραφό της, προς το ΤΜΗΜΑ ΣΤ΄- ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ ΚΑΙ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΦΠΑ της Α.Α.Δ.Ε, διαβίβασε την απάντηση των Φορολογικών αρχών της Ιαπωνίας. Με το αριθ. πρωτ. ΕΜΠ ΔΕΛ ΣΤ΄ ΕΞ 2019/15-01-2019 Δελτίο Ανταλλαγής Πληροφοριών το ΤΜΗΜΑ ΣΤ΄- ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ ΚΑΙ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΦΠΑ της Α.Α.Δ.Ε, διαβίβασε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης την απάντηση των ιαπωνικών φορολογικών αρχών .

- ❖ Βάσει του ως άνω απαντητικού εγγράφου των ιαπωνικών φορολογικών αρχών, ως προς τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τη λήπτρια Ιαπωνική επιχείρηση με την επωνυμία «.....», εφεξής «.....», αναφέρονται τα ακόλουθα:

«1. Περίγραμμα συναλλαγών

Κατά τη διεξαγωγή έρευνας σχετικά με το Φίλτρο Σωματιδίων Πετρελαίου Diesel/ Diesel Particulate Filter business (εφεξής "DPF"), η επιχείρηση υιοθέτησε λογισμικό προσομοίωσης που αναπτύχθηκε από την επιχείρηση & (εφεξής ".....") για την ανάλυση της αξιολόγησης του DPF, του προϊόντος που υπόκειται σε έρευνα, και ζητήθηκε η προσαρμογή του λογισμικού. Το αρχικό λογισμικό παραλήφθηκε κατά τον Μάιο 2013, και η πληρωμή είχε ολοκληρωθεί. Στη συνέχεια, λόγω της αύξησης του αριθμού των θέσεων ανάλυσης, η εξακολούθησε να υποβάλλει αιτήματα για ανάπτυξη (HEX3) και παρέλαβε το προϊόν περίπου κατά τον Αύγουστο του 2013 (δεν υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία). Ωστόσο, ανακαλύφθηκε ότι, επειδή δεν εκδόθηκε ποτέ ένα τιμολόγιο για τις πρόσθετες εργασίες ανάπτυξης, η πληρωμή δεν είχε διακανονιστεί. Κατά τη διάρκεια της διαδικασίας πληρωμής, η εταιρεία άλλαξε το όνομά της από σε ST (άγνωστες λεπτομέρειες, όπως αυτές που αποκαλύπτουν εάν η αλλαγή ονόματος οφείλεται σε μια απλή αλλαγή επωνυμίας ή λόγω συγχώνευσης), οπότε η πληρωμή έγινε προς την ST και παραλήφθηκε ένα τιμολόγιο με ημερομηνία 13 Μαΐου 2015..

Επιπλέον, το Τιμολόγιο, με ημερομηνία 16 Φεβρουαρίου 2016, είναι η χρέωση χρήσης του λογισμικού.

Δεδομένου ότι το λογισμικό απαιτούσε ένα κλειδί ενεργοποίησης κατά την εκκίνηση, η επεξήγησε ότι η πληρωμή αφορούσε το κλειδί ενεργοποίησης.

Η έχει ήδη αποχωρήσει από το DPF και η ερευνητική ομάδα της που πραγματοποίησε την έρευνα χρησιμοποιώντας το λογισμικό και την παραγωγή του DPF και την εταιρεία πωλήσεων, τη Sp. zo. o. (εφεξής "..."), η οποία ήταν εγκατεστημένη στην

Πολωνία, έχουν και οι δύο διαλυθεί, και ως εκ τούτου, είναι αδύνατο να εξασφαλισθεί από τότε υλικό πέραν αυτού που παρέχεται.

2. Απάντηση

B10) Λεπτομέρειες δραστηριότητας α) Νομικό καθεστώς της επιχείρησης: εταιρεία

β) Πραγματική κύρια δραστηριότητα: παραγωγή και πώληση χημικών προϊόντων

B11) Προϊόντα / υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στη συναλλαγή: Ανάπτυξη λογισμικού και μίσθωση

B12) Ροή της παράδοσης προϊόντων (χώρα εξαγωγής, χώρα παραλαβής)

Το υποκείμενο λογισμικό παραλήφθηκε από την και την με τη μορφή δεδομένων.

C1) Υπηρεσία

- Παρασχέθη κάποια υπηρεσία;

Ναι

- Παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες σύμφωνα με τα παραπάνω δύο τιμολόγια (συνολικό ποσό 20.000,00 ευρώ);

Παρασχέθηκαν σαν έξοδα για την χρέωση της αποστολής,

- Οι υπηρεσίες δηλώθηκαν και έγιναν οι πληρωμές από τον φορολογούμενο στη χώρα σας, την;

Έχουν δηλωθεί και έχουν γίνει οι πληρωμές.

2) Παραγγελία

Δεν διατίθεται κάποιο έγγραφο, όπως μια φόρμα παραγγελίας

3) Γενικές πληροφορίες και πρόσθετη ερώτηση

- Κατά την περίοδο 26 Ιουνίου 2014 έως 30 Ιουνίου 2017, υπήρξαν άλλες συναλλαγές (παροχή υπηρεσίας) μεταξύ των δύο συνδεδεμένων εταιρειών, επιπλέον των ανωτέρω;

Δεν υπάρχει καμία συναλλαγή εκτός από τα τιμολόγια που έχουν παρουσιαστεί.

3.Συνημμένα

Συνημμένο 1: Τιμολόγιο με ημερομηνία 13 Μαΐου 2015, Έντυπο Αίτησης Πληρωμής, Αίτηση εμβασμάτων εξωτερικού

Συνημμένο 2: Τιμολόγιο με ημερομηνία 16 Φεβρουάριου 2016, Έντυπο αίτησης πληρωμής, Αίτηση εμβασμάτων εξωτερικού

Συνημμένο 3: Ηλεκτρονικό ταχυδρομείο από την, το οποίο επαληθεύει την παραλαβή του πρώτου λογισμικού

Συνημμένο 4: Ηλεκτρονικό ταχυδρομείο που αποστέλλεται από την στη, αναφέροντας την εν εξελίξει ανάπτυξη».

Ο έλεγχος κατόπιν της έρευνας που διεξήγαγε στο ηλεκτρονικό αρχείο του taxisnet, διαπίστωσε ότι η εταιρία με την επωνυμία «..... ..», που αναφέρεται στην απάντηση της «.....», είναι η ελληνική επιχείρηση με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.» με Α.Φ.Μ. και διακριτικό τίτλο «..... LTD», εφεξής «.....». Η εν λόγω εταιρία προέβη σε έναρξη εργασιών

κατά την 04/12/2006 και σε διακοπή κατά την 18/07/2015. Η κ^α με Α.Φ.Μ., η οποία ήταν μέλος του Δ.Σ. και μέτοχος της προσφεύγουσας, υπήρξε διαχειρίστρια, από την 04/12/2006 έως την 18/07/2015 και εκκαθαρίστρια, από 18/07/2014 έως 18/07/2015, της εταιρίας με το διακριτικό τίτλο «.....».

Σύμφωνα δε με το απαντητικό έγγραφο που στάλθηκε από τις ιαπωνικές αρχές, προέκυψαν τα ακόλουθα:

α) Η ιαπωνική εταιρία «.....» θεωρεί πως η εταιρία «.....» και η προσφεύγουσα είναι η ίδια εταιρία και ότι πρόκειται για αλλαγή επωνυμίας ή συγχώνευση.

β) Η ιαπωνική εταιρία συνεργάστηκε τον Μάιο του 2013 με την, η οποία της κατασκεύασε ένα λογισμικό και πληρώθηκε για αυτές τις εργασίες της. Στη συνέχεια η υπέβαλλε αιτήματα ανάπτυξης του λογισμικού και παρέλαβε το προϊόν τον Αύγουστο του 2013. Για το νέο προϊόν δεν εκδόθηκε κάποιο τιμολόγιο και δεν πραγματοποιήθηκε κάποια πληρωμή μέχρι τον Μάιο του 2015.

Ακολούθως η φορολογική αρχή διαπίστωσε, ότι τα δύο (2) τιμολόγια (invoices) υπ' αριθ. ... και με που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς τη λήπτρια (την ιαπωνική επιχείρηση), στα οποία φέρεται ότι πραγματοποίησε μελέτες και ανέπτυξε ένα λογισμικό, αφορούν στην πραγματικότητα το λογισμικό που είχε δημιουργήσει η «.....», η οποία προσέφερε και τις επιπλέον εργασίες.

Εν όψει των ανωτέρω, ο έλεγχος συμπέρανε ότι τα ως άνω τιμολόγια (invoices) που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς την «.....» περιγράφουν παρασχεθείσες υπηρεσίες τις οποίες ουδέποτε πραγματοποίησε.

Τα ως άνω φορολογικά στοιχεία τα καταχώρησε η προσφεύγουσα στα τηρούμενα βιβλία της.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα επίμαχα τιμολόγια, εκδόσεως της προσφεύγουσας επιχείρησης, προς τη λήπτρια την ιαπωνική επιχείρηση, «.....» είναι εικονικά ως προς τις συναλλαγές και καταλόγισε το πρόστιμο της παρ 3 περ β' του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (40% επί της αξίας), για το φορολογικό έτος 2015. Για το φορολογικό έτος 2016, δεν επιβλήθηκε πρόστιμο και τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη: α) Το υπ' αριθμ. πρωτ. **ΔΟΣ Γ.... ΕΞ 2018 ΕΜΠ/21.12.2018** έγγραφο του Γ' Τμήματος -Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας της Δ/σης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων και τη συνημμένη σε αυτό τελική απάντηση των φορολογικών Αρχών της Ιαπωνίας, ως προς τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με την ιαπωνική επιχείρηση με την επωνυμία «..... LTD», βάσει του οποίου η ως άνω λήπτρια επιχείρηση αποδέχτηκε ότι της παρασχέθηκαν υπηρεσίες, ότι συνεργάστηκε τον Μάιο του 2013 με την «.....», η οποία της κατασκεύασε ένα λογισμικό και πληρώθηκε για αυτές τις εργασίες της. **Στη συνέχεια η ως άνω λήπτρια ιαπωνική εταιρία υπέβαλλε αιτήματα ανάπτυξης του λογισμικού και παρέλαβε το προϊόν τον Αύγουστο του 2013, καθώς «ανακαλύφθηκε ότι, επειδή δεν**

εκδόθηκε ποτέ ένα τιμολόγιο (από την) για τις πρόσθετες εργασίες ανάπτυξης, η πληρωμή δεν είχε διακανονιστεί. Κατά τη διάρκεια της διαδικασίας πληρωμής, η εταιρεία άλλαξε το όνομά της από «.....» σε «...» οπότε η πληρωμή έγινε προς την «...» και παραλήφθηκε ένα τιμολόγιο με ημερομηνία 13 Μαΐου 2015. Το Τιμολόγιο, με ημερομηνία 16 Φεβρουαρίου 2016, είναι η χρέωση χρήσης του λογισμικού, δεδομένου ότι το λογισμικό απαιτούσε ένα κλειδί ενεργοποίησης κατά την εκκίνηση». β) Το υποκείμενο λογισμικό παρελήφθη από τη λήπτρια ιαπωνική επιχείρηση και η ως άνω λήπτρια εταιρεία, θεωρώντας την προσφεύγουσα ως συνέχεια της εταιρείας «.....», πραγματοποίησε την πληρωμή καθώς θεωρούσε, ότι επρόκειτο για τις επιπλέον εργασίες που πραγματοποιήθηκαν από την «.....». γ) Οι υπηρεσίες δηλώθηκαν από την ως άνω λήπτρια εταιρεία και έχουν γίνει οι σχετικές πληρωμές, για την εξόφληση των συναλλαγών. δ) Η λήπτρια θεωρεί ότι η προσφεύγουσα και η επιχείρηση «.....» είναι η ίδια εταιρεία (αλλαγή επωνυμίας ή συγχώνευση). ε) Όπως αποδέχεται και ο έλεγχος, η προσφεύγουσα «εξέδωσε δύο τιμολόγια, τα invoices No ... & ..., στα οποία αναγράφει ότι πραγματοποίησε μελέτες και ανέπτυξε ένα λογισμικό, το οποίο στην πραγματικότητα είχε δημιουργήσει η και προσέφερε και τις επιπλέον εργασίες» και «ο έλεγχος δεν αμφισβητεί ότι πραγματοποιήθηκαν οι υπηρεσίες προς την ιαπωνική εταιρεία αλλά ότι, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που έχει στην διάθεσή του, οι υπηρεσίες αυτές παρασχέθηκαν από την εταιρεία, σε χρόνο προγενέστερο της έκδοσης του invoice ...». στ) Από την έρευνα της φορολογικής αρχής στο αρχείο taxisnet, προέκυψε ότι η εταιρεία «.....», που αναφέρεται ως αντισυμβαλλόμενη πάροχος από την ως άνω ιαπωνική επιχείρηση είναι η ελληνική εταιρεία με την επωνυμία «.....Ε.Π.Ε.», με Α.Φ.Μ. και διακριτικό τίτλο «..... LTD », η οποία προέβη σε διακοπή κατά την 18/07/2015 και η οποία τελούσε σε εκκαθάριση από την 18/07/2014 έως την ημερομηνία της διακοπής, με εκκαθαρίστρια την πρώην Διαχειρίστρια κ^α, η οποία είναι μέλος του Δ.Σ. και μέτοχος της προσφεύγουσας. ζ) Σύμφωνα με το έγγραφο της παραγγελίας (purchase order), που προσκόμισε η προσφεύγουσα στη φορολογική αρχή, δόθηκε μια παραγγελία κατά την 07/10/2014 (order date) με ημερομηνία παράδοσης (delivery date) την 31/10/2014.

Επειδή, περαιτέρω κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 46 παρ 2 του Ν. 3190/1955 (Περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης), η εξουσία των οργάνων της εταιρείας κατά το στάδιο της εκκαθάρισεως περιορίζεται «εις τας αναγκαίας δια την εκκαθάρισιν της εταιρικής περιουσίας πράξεις».

Από την ως άνω διάταξη προκύπτει ότι κατά την 13/05/2015 και κατά την 16/02/2016 αντίστοιχα, ήτοι, κατά τις ημερομηνίες που εκδόθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια με λήπτρια την ιαπωνική επιχείρηση «.....LTD», η ελληνική εταιρεία με την επωνυμία «.....Ε.Π.Ε.», η οποία και πραγματοποίησε τις επίμαχες συναλλαγές, όπως αποδεικνύεται, δεν είχε τη δυνατότητα να

εκδώσει φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια), που αφορούσαν σε σκοπούς της εταιρίας, (παροχή υπηρεσιών), δεδομένου ότι η ως άνω Ε.Π.Ε. έπαυσε να επιδιώκει το σκοπό της και λειτουργούσε μόνο για το σκοπό της εκκαθάρισης.

Επειδή, προκειμένου να παρασχεθούν οι υπηρεσίες που αναφέρονται στα invoices No ... και ..., η προσφεύγουσα φέρεται να πραγματοποιήσει δαπάνες που αφορούν σε μελέτες της, με Τ.Π.Υ. που εκδόθηκαν σε ημερομηνίες μεταγενέστερες, ως ακολούθως:

α/α	Φ.Σ	Αριθ./Ημερ. έκδοσης	Επωνυμία	Α.Φ.Μ.	Καθαρή Αξία €
1	Τ.Π.Υ.	.../26-01-2016	....	....	2.200,00
2	Τ.Π.Υ.	.../28-02-2016	....	....	2.200,00
3	Τ.Π.Υ.	.../26-04-2016	....	....	2.200,00
4	Τ.Π.Υ.	.../26-05-2016	....	....	2.200,00
ΣΥΝΟΛΟ					8.800,00

Επειδή κατά τα νομολογιακώς κριθέντα, σε όλες τις περιπτώσεις εικονικότητας, θα πρέπει να εξετάζεται και να στοιχειοθετείται πλήρως η εικονικότητα και να αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα και όχι με τεκμαρτό ή συμπερασματικό τρόπο, χωρίς ενδοιασμούς και υπεκφυγές. Σκόπιμο κρίνεται επίσης, στις περιπτώσεις αυτές να γίνεται συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που υπάρχουν στη διάθεση της ελεγκτικής υπηρεσίας και όχι εκτίμηση καθενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου τα συμπεράσματα να είναι ασφαλή και βέβαια.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν απέδειξε περαιτέρω ότι ήρθε σε επαφή με την αντισυμβαλλόμενη λήπτρια επιχείρηση και κατασκεύασε κατόπιν παραγγελίας και έγγραφης συμφωνίας νέο λογισμικό, ώστε να είναι σε θέση να το διαθέσει στην λήπτρια αγοράστρια ιαπωνική επιχείρηση. Βάσει δε των ανωτέρω αποδεικνύεται η αδυναμία της προσφεύγουσας να είναι προμηθευτής και πάροχος υπηρεσιών προς την ιαπωνική επιχείρηση με την επωνυμία «..... LTD».

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε με συγκεκριμένα στοιχεία την επίμαχη εικονικότητα και, συνεπώς, το ανύπαρκτο των σχετικών συναλλαγών της προσφεύγουσας με την ως άνω λήπτρια επιχείρηση, καθώς όπως ρητώς αναφέρεται από τη λήπτρια επιχείρηση και τις ιαπωνικές φορολογικές αρχές, της παρασχέθηκαν οι επίμαχες υπηρεσίες και παρέλαβε το προϊόν κατά τον Αύγουστο του 2013, τις οποίες δήλωσε και εξόφλησε, ήτοι σε χρόνο προγενέστερο από την ημερομηνία που συστήθηκε η προσφεύγουσα εταιρία.

Επειδή η κρίση αυτή της φορολογικής αρχής είναι νομίμως αιτιολογημένη, και ορθά έκρινε ότι συνέτρεχε εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων λόγω ανυπαρξίας των συναλλαγών, λαμβάνοντας υπόψη ότι η φορολογική αρχή προβάλλει τους σχετικούς ισχυρισμούς από τους οποίους αποδεικνύεται ότι η εκδότρια των τιμολογίων προσφεύγουσα επιχείρηση ήταν φορολογικά και συναλλακτικά ανύπαρκτη, καθώς τον κρίσιμο χρόνο, που κατά τους ισχυρισμούς της λήπτριας ιαπωνικής επιχείρησης της παρασχέθηκαν οι επιπρόσθετες επίμαχες υπηρεσίες, η προσφεύγουσα δεν είχε προβεί σε έναρξη εργασιών (τον Αύγουστο του 2013), μη δυνάμενη, ως εκ τούτου, να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές και υπηρεσίες που προκύπτουν από τα επίμαχα τιμολόγια.

Από την εκτίμηση των ανωτέρω στοιχείων προκύπτει, η αδυναμία της να είναι προμηθευτής και πάροχος υπηρεσιών προς τη λήπτρια επιχείρηση και συνεπώς οι συγκεκριμένες συναλλαγές της με αυτήν, για τις οποίες εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα τα ένδικα φορολογικά στοιχεία, τα οποία και καταχωρίστηκαν στα βιβλία της, δεν είναι πραγματικές.

Επειδή, για να χαρακτηριστούν οι συναλλαγές εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη, θα έπρεπε η προσφεύγουσα εκδότρια επιχείρηση να είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή κατά το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές, ήτοι κατά τον Αύγουστο του 2013, λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσφεύγουσα προέβη σε έναρξη της επιχειρηματικής της δραστηριότητας κατά την 26/06/2014.

Επί τη βάση των ανωτέρω και εφόσον η φορολογική αρχή απέδειξε την εικονικότητα των εν λόγω φορολογικών στοιχείων και, συνεπώς, το ανύπαρκτο των σχετικών συναλλαγών, στοιχειοθετούνται οι αποδιδόμενες στην προσφεύγουσα, ήδη παραβάσεις της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων και, επομένως, νόμιμα επιβλήθηκε εις βάρος της το ένδικο πρόστιμο.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό, περί εφαρμογής των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του Ν.4337/2015 ως προς την επιβολή προστίμου και περί της περαιτέρω καταργήσεως των προστίμων

Επειδή, με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «2. α) ..., β) ..., γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο 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.....».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 4α και 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις των παρ. 3 και 5 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι : «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), 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., γ).....,δ) ..., ε)...., στ)...., ζ)... **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).**».

Περαιτέρω στην εγκύκλιο **ΠΟΛ 1252/20-11-2015**, της ΓΓΔΕ, με θέμα (Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)) διευκρινίστηκε ότι: «**II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62 [.....] 5. Παραβάσεις φοροδιαφυγής (άρθρο 55)** Από 1.12.2015 καταργούνται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 ([άρθρο 7 παρ. 9 Ν. 4337/2015](#) , σε συνδυασμό με το [άρθρο 51 παρ. 3 Ν. 4342/2015](#) , Α' 143), ενώ από 17.10.2015 (έναρξη ισχύος Ν. 4337/2015) καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 ([άρθρο 3 παρ. 4 περ. β' Ν. 4337/2015](#)). Συνεπώς, από την 17.10.2015 και εφεξής δεν θα επιβάλλονται τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις αυτές πρόστιμα για τις παρακάτω περιπτώσεις παραβάσεων: α. Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. β. Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων. γ. Έκδοση - Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. δ. Νόθευση φορολογικών στοιχείων .ε. Καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο. Διευκρινίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 και διαπράχθηκαν από την έναρξη ισχύος της ως άνω διάταξης (ήτοι 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) και μέχρι την έναρξη ισχύος του Ν. 4337/2015 (17.10.2015), εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του νόμου αυτού, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω.

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 προβλέπει 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, στην προκειμένη περίπτωση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, στη φορολογική περίοδο 01/05/2015-31/05/2015, εξέδωσε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, με λήπτρια την ιαπωνική επιχείρηση με την επωνυμία «.....», καθαρής αξίας 10.000,00 €, χωρίς τη χρέωση ΦΠΑ, το οποίο είχε καταχωρίσει στα βιβλία της και ως εκ τούτου της επιβλήθηκε εις βάρος της, το πρόστιμο της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ως ευνοϊκότερης διάταξης μεταξύ αυτής και του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν.4174/2013.

Από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι για τις πράξεις του άρθρου 55 παρ. 2γ του Ν. 4174/2013, που είχαν διαπραχθεί μετά την 26-7-2013 (ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4174/2013) οι επιβαλλόμενες κυρώσεις επιβάλλονταν κατά τα άρθρο 55 παρ. 2 γ' του ν. 4174/2013. Σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις τελεσθείσες μετά την έναρξη ισχύος του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (ήτοι μετά την 26-7-2013), αποκλείεται πλέον η εφαρμογή των κυρώσεων που προβλέπονται από το άρθρο 55 του ν. 4174/2013. Επί εκδόσεως 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. Κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 55 παρ 2 περ γ του ν. 4174/2013, η ανωτέρω

κύρωση ανερχόταν στο 50% της αξίας της συναλλαγής. Επομένως η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ β' του ν. 4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου 55 παρ 2 περ γ' του ν. 4174/2013. 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 είναι λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου.

Επειδή περαιτέρω με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1119/2018** της ΑΑΔΕ δίνονται οδηγίες και αναλυτικά παραδείγματα για τον τρόπο με τον οποίο θα εφαρμοστούν οι διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. [4512/2018](#) και του άρθρου 49 παρ. 4, 5 και 6 του ν. [4509/2017](#), σχετικά με το κούρεμα του προστίμου μετά από έλεγχο, αλλά και για το πως θα γίνεται η εφαρμογή της ευνοϊκότερης ρύθμισης για πρόστιμα που αφορούν δηλώσεις προ και μετά της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ. Στην παρ 1.3. Λοιπά θέματα διευκρινίζεται ότι: «α) *Με την υποβολή εκπροθέσμων δηλώσεων μετά την κοινοποίηση της εντολής δεν θίγονται τα πρόστιμα που επιβάλλονται για λοιπές παραβάσεις, όπως ενδεικτικά τα πρόστιμα του άρθρου 7 του ν. [4337/2015](#) που επιβάλλονται για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. [186/1992](#)), του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#)) ή του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. ή τα πρόστιμα του άρθρου 79 του ν. [4472/2017](#) για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία....*».

Επειδή, μεταξύ των γενικών αρχών του ενωσιακού δικαίου συγκαταλέγεται η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (βλ. ΔΕΚ μειζ. συνθ. απόφαση της 11.3.2008, C-420/06, Jager, σκέψεις 59-60 και ΣτΕ 2957/2013, 2556/2014 επταμ., 2465/2015, 1438/2018 επταμ.). Η αρχή αυτή, η οποία αφορά και σε διοικητικές κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, έχει κανονιστική εμβέλεια ανάλογη με εκείνη της αντίστοιχης αρχής του ημεδαπού φορολογικού δικαίου και, ειδικότερα, δεν είναι απόλυτη, αλλά η εφαρμογή της μπορεί να περιορισθεί από τον κοινό νομοθέτη, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας (πρβλ. ΔΕΕ μειζ. συνθ. 20.3.2018, C-524/15, Menci, σκέψεις 40-41, σχετικά με την ενωσιακή αρχή ne bis in idem). Πάντως, η ανωτέρω αρχή του ενωσιακού δικαίου δεν εφαρμόζεται στις φορολογικές κυρώσεις αδιακρίτως, αλλά μόνο ως προς εκείνες που έχουν επαρκή σύνδεσμο με το δίκαιο της Ένωσης (βλ. ΣτΕ 1438/2018 επταμ ΣτΕ 2221/2018).

Συνεπώς από τις αναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι ορθά επιβάλλεται το σχετικό πρόστιμο του άρθρου 7, καθόσον στην προκειμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου 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, εν προκειμένω δε η κατάργηση της επιβολής προστίμου ως προς τα εικονικά φορολογικά στοιχεία από 17/10/2015, 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 υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **25/06/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση Ανώνυμης Εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**, με διακριτικό τίτλο «..... **ΑΕ**».

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν. 4337/2015

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ 3 και 5 του Ν. 4337/2015	Φορολογικό έτος 2015
	10.000,00 X 40% = 4.000,00 €

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

**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.