



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28/12/2020

Αριθμός απόφασης:1898

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333254
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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).

2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Α1273/15-12-2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ.5 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από τις 16-11-2020 έως και την 31-01-2021, παρατείνεται έως 31-03-2021

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **22/7/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **Α.Φ.Μ.:**..... κατά της με αριθ./2020 οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ΚΦΑΣ Ν.4093/2012 έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **22/7/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του** με **Α.Φ.Μ.:**..... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τον με αριθ./2020 οριστικό προσδιορισμό προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ΚΦΑΣ Ν.4093/2012 έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **5.037,25€** λόγω έκδοσης πέντε εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας **12.593,12€** πλέον ΦΠΑ **2.897,10€** κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 1 παρ. 1, του άρθρου 6 παρ.1, 9, 10, 11, 14 και του άρθρου 9 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015, ήτοι $12.593,12€ \times 40\% = 5.037,25€$

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από **15/6/2020** έκθεσης ελέγχου ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012) της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης σε εκτέλεση της με αριθ./2019 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ./2019 πληροφοριακό δελτίο της ΔΟΥ Σερρών, με το οποίο η φορολογική αρχή αιτούνταν την διενέργεια ελέγχου από την ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης για την διαπίστωση της πραγματοποίησης συναλλαγών ανάμεσα στον προσφεύγοντα και στους **του** με **ΑΦΜ:**....., **του** με **ΑΦΜ:**..... και στην εταιρία «.....» με **ΑΦΜ:**..... φορολογικής αρμοδιότητας της ΔΟΥ Σερρών.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέδωσε τα παρακάτω τιμολόγια:

Α/Α	ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤ.	ΛΗΠΤΗΣ	ΚΑΘ.ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝ.ΑΞΙΑ
1	/2014		1.582,92	364,76	1.950,68
2	/2014		2.834,00	651,82	3.485,82
3	/2014		2.954,40	679,51	3.633,91
4	/2014		2.371,00	545,33	2.916,33
5	/2014		2.850,80	655,68	3.506,48
	ΣΥΝΟΛΟ		12.593,12	2.897,10	15.538,22

τα οποία κρίθηκαν ως εικονικά για συναλλαγές (πωλήσεις λαδιών μηχανής) ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του αρθ. 7 παρ. 3 Ν.4337/2015 και του άρθρου 6 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ). Πλάνη περί τα πράγματα. Καθ' όλα υπαρκτή και όχι εικονική η επίμαχη συναλλαγή. Μη νόμιμη, ελλιπής, αόριστη και αντιφατική η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης.
2. Παραβίαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης για τον φορολογούμενο ρύθμισης λόγω κατάργησης της επιβαλλόμενης κύρωσης για την έκδοση εικονικών

τιμολογίων.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ.1 περ. ε' του Ν.4174/2013, ως ίσχυε από 31/12/2013 έως 16/10/2015, οριζόταν ότι: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:.... ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 Φορολογική Διοίκησης. 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, 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, με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η φορολογική διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ.2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «2. 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, στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν τους ως προς τα οποία

είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, 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, ο προσφεύγων ασκών ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο ορυκτελαίων και λιπαντικών, ισχυρίζεται ότι οι υπό κρίση συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, όπως και τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν και ότι η φορολογική αρχή βαρύνεται για την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών. Επιπλέον, αναφέρει ότι, ο τόπος παράδοσης των αγαθών (λαδιών μηχανής), ήταν οι εγκαταστάσεις της επιχείρησης (.....-.....) και η παραλαβή τους από εκεί έγινε με μεταφορικά μέσα και ευθύνη των αγοραστών. Ισχυρίζεται επίσης ότι η αποπληρωμή των εν λόγω πέντε παραστατικών έγινε «τοις μετρητοίς» από τους αγοραστές κ.κ. και, και την εταιρία «.....» ενώ οι ισόποσες επιταγές εκδόθηκαν προς εξασφάλιση του προσφεύγοντος σε περίπτωση μη καταβολής του ποσού από τους αγοραστές, κατά την παράδοση των αγαθών. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του συνυπέβαλε υπεύθυνες δηλώσεις των αντισυμβαλλομένων σχετικά με την πραγματοποίηση των συναλλαγών καθώς και καρτέλες των παραπάνω πελατών από τα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης για τη φορ. περ. 2014.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός του προστίμου αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στην από 15/6/2020 έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012) της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι:

- Από τον έλεγχο της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης τα υπό κρίση τιμολόγια βρέθηκαν καταχωρημένα στο βιβλίο εσόδων-εξόδων του προσφεύγοντος στο έτος 2014, συμπεριλήφθησαν στη με αρ. καταχ./2015 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και στις φορολογητέες εκροές των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ του 2^{ου} και 3^{ου} τριμήνου του 2014 καθώς και στις υποβληθείσες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων εσόδων του άρθρου 19 του Ν.4093/2012.
- Παρόλο που φέρεται να πωλούνται σημαντικές ποσότητες εμπορευμάτων (λαδιών μηχανής), και να μεταφέρονται από τις εγκαταστάσεις στη-, είτε στα - είτε στο - σε κανένα παραστατικό δεν αναγράφεται το μεταφορικό μέσο που χρησιμοποιήθηκε, ενώ ο προσφεύγων δε διέθετε ΦΙΧ. Επιπλέον, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν υπήρχε το ανάλογο πεδίο στο έντυπο (Τ.Δ.Α.), δε δικαιολογεί τη μη αναγραφή του οχήματος μεταφοράς. Τέλος, δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο στον έλεγχο που να αποδεικνύει ότι η μεταφορά (κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος) πραγματοποιήθηκε με οχήματα ιδιοκτησίας των αντισυμβαλλομένων.

- Σύμφωνα με το πληροφοριακό δελτίο της ΔΟΥ Σερρών για την εξόφληση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων εκδόθηκαν αρχικά επιταγές από τους λήπτες των παραστατικών σε διαταγή του προσφεύγοντος, οι οποίες όμως δεν εισπράχθηκαν από εκείνον αλλά από τους ίδιους τους εκδότες τους. Ο προσφεύγων με τη με αριθ. πρωτ./2020 υπεύθυνη δήλωση που υπέβαλε στην ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης δήλωσε ότι έλαβε τα χρήματα που αντιστοιχούσαν στα ανωτέρω τιμολόγια σε μετρητά από τον κ., λόγω της ανάγκης για ρευστότητα που είχε εκείνο το διάστημα, χωρίς να προσκομίσει κάποιο άλλο αποδεικτικό στοιχείο.
- Ο προσφεύγων είχε και άλλες συναλλαγές με τους αντισυμβαλλόμενους για το διάστημα 1/1 – 31/12/2014, οι οποίες όμως εξοφλήθηκαν με τον προβλεπόμενο τρόπο χωρίς να προκύπτουν θέματα εικονικότητας για αυτές.

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

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δε συνυπέβαλε στοιχεία ικανά να επιβεβαιώσουν τους ισχυρισμούς τους και να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πραγματικών συναλλαγών, μη νόμιμης και αόριστης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή της με το ν.4337/2015, ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο....».

Επειδή, με την παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, ως ίσχυε μέχρι την κατάργησή της με το ν.4174/2013, ορίζεται 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 ιδιαίτερη φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. 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, με την παρ. 30 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «30. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή της στις 17/10/2015, ορίζεται ότι: «....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 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.....».

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ... β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.....».

Επειδή, με την παρ. 6 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

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

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015 με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17-10-2015 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. 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 αποφάσεις του 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.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης ρύθμισης, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. – **22/7/2020** ενδικοφανούς προσφυγής του
..... του με **ΑΦΜ:**.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος 1/1 - 31/12/2014

- Ο με αριθ./2020 οριστικός προσδιορισμός προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ΚΦΑΣ Ν.4093/2012 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Πρόστιμο	5.037,25€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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 με υποχρέωση.