



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28/12/2020

Αριθμός απόφασης: 1897

**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@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **31/7/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του** με **Α.Φ.Μ.**:..... κατά του με αριθ./2020 οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ΚΦΑΣ Ν.4093/2012 διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **31/7/2020** 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 διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **1.469,60€** λόγω έκδοσης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της καθαρής αξίας **3.674,00€** πλέον ΦΠΑ **845,00€** 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 επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015, ήτοι $3.674,00€ \times 40\% = 1.469,60€$

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από **29/6/2020** έκθεσης ελέγχου ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012) της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης σε εκτέλεση της με αριθ./2020 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 τη διαπίστωση της πραγματοποίησης των συναλλαγών ανάμεσα στον και στην εταιρία «.....» με **ΑΦΜ** φορολογικής αρμοδιότητας της ΔΟΥ Σερρών. Σύμφωνα με το παραπάνω δελτίο για την εξόφληση του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου εκδόθηκε αρχικά η με αρ. επιταγή της από την επιχείρηση «.....» σε διαταγή του προσφεύγοντος συνολικού ποσού 4.519,02€, λήξεως 11/12/2013 την ίδια μέρα με την έκδοση του παραστατικού, η οποία δεν εισπράχθηκε από τον προσφεύγοντα αλλά από τον στις 8/1/2014 και τα χρήματα μεταφέρθηκαν σε λογαριασμό του. Από τον έλεγχο της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέδωσε το με αριθ./2013 ΤΔΑ προς την ως άνω ομόρρυθμη εταιρεία, το οποίο κρίθηκε ως εικονικό φορολογικό στοιχείο για συναλλαγή (πώληση λαδιών μηχανής) ανύπαρκτη στο σύνολό της.

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

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου - Συμπλήρωση της κατ' άρθρο 57 του Ν.2859/2000 πενταετούς προθεσμίας παραγραφής - Μη νόμιμη η επιβολή του προστίμου.
2. 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.
3. Παραβίαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης για τον φορολογούμενο ρύθμισης λόγω κατάργηση της επιβαλλόμενης κύρωσης για την έκδοση εικονικών τιμολογίων.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού

φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής 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, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «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.»

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. 3 περ. α' του ν. 4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου ισχύει από 12/12/2019 και μετά, ορίζεται ότι: «3.α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, ...»

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ 27α του Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. ...».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί

έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. με τον ν. 4337/2015 (από 17/10/2015), ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής: « ... 5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος. ...».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016 παρασχέθηκαν σχετικές οδηγίες και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. ... Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. ...

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων

ι. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής). ...». Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αιτία ελέγχου αποτέλεσε το από/2019 πληροφοριακό δελτίο της ΔΟΥ Σερρών για διερεύνηση πραγματοποίησης συναλλαγής ανάμεσα στον

προσφεύγοντα και στην εταιρία «.....» με **ΑΦΜ:**....., που περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης στις **5/12/2019**, ήτοι στο τελευταίο έτος του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012.

Ωστόσο, βάσει των ανωτέρω, η διαπιστωθείσα παράβαση του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015 της έκδοσης του εικονικού φορολογικού στοιχείου εμπίπτει στις διατάξεις περί φοροδιαφυγής του άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 27^α του ν. 4646/2019 και συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ κατά τον χρόνο έκδοσης του προσβαλλόμενου με αριθ./2020 οριστικού προσδιορισμού προστίμου διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης στις 1/7/2020 δεν είχε παραγραφεί καθώς κατέστη δεκαετής (έως τις 31/12/2024).

Επειδή, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί συμπλήρωσης της κατ' άρθρο 57 του Ν.2859/2000 πενταετούς προθεσμίας παραγραφής **προβάλλεται αλυσιτελώς** καθώς το παραπάνω άρθρο αφορά στη φορολογία ΦΠΑ ενώ στην προκειμένη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη αφορά επιβολή προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ στην κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2013 απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 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 κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

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 εμπειριστατωμένα 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 ενώπιον 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 η υπό κρίση συναλλαγή ήταν πραγματική και όχι εικονική, όπως και το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε, και η φορολογική αρχή βαρύνεται για την απόδειξη της εικονικότητας της επίμαχης συναλλαγής. Επιπλέον, αναφέρει ότι, ο τόπος παράδοσης των αγαθών (λαδιών μηχανής), ήταν οι εγκαταστάσεις της επιχείρησης στη - και η παραλαβή τους από εκεί έγινε με μεταφορικά μέσα και ευθύνη του αγοραστή. Ισχυρίζεται επίσης ότι η αποπληρωμή των εν λόγω πέντε παραστατικών έγινε «τοίς μετρητοίς» από την αγοράστρια εταιρία «.....» και τους νόμιμους εκπροσώπους της κ.κ. **και** ενώ η ισόποση επιταγή εκδόθηκε προς εξασφάλιση του προσφεύγοντος σε περίπτωση μη καταβολής του ποσού από τους αγοραστές, κατά την παράδοση των αγαθών. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του συνυπέβαλε υπεύθυνη δήλωση του νομίμου εκπροσώπου κ. της αντισυμβαλλόμενης ομόρρυθμης εταιρείας σχετικά με την πραγματοποίηση της συναλλαγής για τη φορ. περ. 2013.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα του υπό κρίση τιμολογίου και ο προσδιορισμός του προστίμου αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στην από 1/7/2020 έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012) της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι:

- Από τον έλεγχο της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης το υπό κρίση τιμολόγιο βρέθηκε εμπρόθεσμα καταχωρημένο στο βιβλίο εσόδων-εξόδων στη χρήση 2013 και είχε συμπεριληφθεί στη με αρ. καταχ./2014 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014 και στις φορολογητέες εκροές της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ του 4ου τριμήνου καθώς και στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων του άρθρου 19 του ΚΦΑΣ (ν. 4093/2012) του έτους 2013.
- Σύμφωνα με το πληροφοριακό δελτίο της ΔΟΥ Σερρών για την εξόφληση του υπό κρίση

φορολογικού στοιχείου εκδόθηκε αρχικά επιταγή από τον λήπτη του παραστατικού σε διαταγή του προσφεύγοντος, η οποία όμως δεν εισπράχθηκε από εκείνον αλλά από τον ίδιο τον εκδότη της επιταγής.

- Ο προσφεύγων με το με αριθ. πρωτ./2020 έγγραφο που υπέβαλε στην ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης ανταποκρινόμενος στο με αριθ./2020 σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου, δήλωσε ότι έλαβε τα χρήματα που αντιστοιχούσαν στο ανωτέρω τιμολόγιο σε μετρητά από την εταιρία «.....», λόγω της ανάγκης για ρευστότητα που είχε εκείνο το διάστημα, χωρίς όμως να προσκομίσει κάποιο άλλο αποδεικτικό στοιχείο.
- Παρόλο που φέρεται να πωλούνται σημαντικές ποσότητες εμπορευμάτων (λαδιών μηχανής), και να μεταφέρονται από τη- (εγκαταστάσεις του προσφεύγοντος), στον – στο 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 της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας.

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 τρίτο 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 ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του

Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.....».

Επειδή, 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. – **31/7/2020** ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ:**.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2013

- 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	1.469,60€

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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.