



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη, 15/2/2021

Αριθμός απόφασης: 583

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 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 **20/10/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**....., κατά α) της με αριθ. - **16/9/2020** πράξης επιβολής προστίμου αρθ.7 παρ.3 και 5 του Ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2014, β) της με αριθ. - **16/9/2020** πράξης επιβολής προστίμου αρθ.7 παρ.3 και 5 του Ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2015, γ) της με αριθ. - **16/9/2020** πράξης επιβολής προστίμου αρθ.79 παρ.1 του Ν.4472/2017 για το φορολογικό έτος 2014 και δ) της με αριθ. - **16/9/2020** πράξης επιβολής προστίμου αρθ.79 παρ.1 του Ν.4472/2017 για το φορολογικό έτος 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από **21/8/2020** έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) συντάχθηκε από ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης - Υποδιεύθυνση Λάρισας.

7. Τις απόψεις της ΔΟΥ Λάρισας.
8. Το με από **24/12/2020** έγγραφο της ΔΟΥ Λάρισας (αρ. πρωτ. εισερχ. **ΔΕΔ ΥΠ ΕΠ ΝΥ ΕΙ 2021 ΕΜΠ – 5/1/2021**).
9. Τη με αριθ. **1 - 11/1/2021** Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας προς την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης - Υποδιεύθυνση Λάρισας.
10. Τον από **18/1/2021** συμπληρωματικό έλεγχο μετά από αναπομπή της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης - Υποδιεύθυνσης Λάρισας, που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ .../ΛΑΡ - 18/1/2021** έγγραφό της (αρ. πρωτ. εισ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2021 ΕΜΠ 21/1/2021**).
11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20/10/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:.....**, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. - **16/9/2020** πράξη επιβολής προστίμου αρθ.7 παρ.3 και 5 του Ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **25.379,96€** λόγω λήψης εννέα εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 63.449,91€, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του με **ΑΦΜ:.....**, παράβασης που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' Ν.4337/2015, δη πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του στοιχείου, 63.449,91 X 40%.
- Με τη με αριθ. - **16/9/2020** πράξη επιβολής προστίμου αρθ.7 παρ.3 και 5 του Ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **28.120,00€** λόγω λήψης εννέα στο σύνολο τους εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 70.300,00€, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του με **ΑΦΜ:.....**, παράβασης που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' Ν.4337/2015, δη πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του στοιχείου, 70.300,00€ X 40%.
- ✓ Με τη με αριθ. - **16/9/2020** πράξη επιβολής προστίμου αρθ.79 παρ.1 του Ν.4472/2017 για το φορολογικό έτος 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **7.296,74€** λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των παραπάνω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε **14.593,49€ x 50%**.
- ✓ Με τη με αριθ. - **16/9/2020** πράξης επιβολής προστίμου αρθ.79 παρ.1 του Ν.4472/2017 για το φορολογικό έτος 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **8.084,50€** λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των παραπάνω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε

16.169,00€ x 50%.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από **21/8/2020** έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης - Υποδιεύθυνσης Λάρισας σε εκτέλεση των με/2019,/2019 και/2019 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου υπήρξε το αριθ. πρωτ./04-09-2018 Δελτίο Πληροφοριών της ίδιας Υπηρεσίας, σύμφωνα με το οποίο ο με **ΑΦΜ:**....., αντικείμενο εργασιών τις εργασίες τοποθέτησης κινητών χωρισμάτων και ψευδοροφών σε κατασκευές, και έδρα στα ... **Λάρισα**, και η **ΑΦΜ:**....., με κύριο αντικείμενο εργασιών την κατασκευή οικιστικών κτιρίων, με έδρα επί της οδού στη **Λάρισα**, εξέδωσαν πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016, 2017 και 2018. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είχαν συναλλαγές και έλαβαν εικονικά τιμολόγια είναι και η προσφεύγουσα.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε (μεταξύ άλλων) ότι η προσφεύγουσα στο φορολογικό έτος 2014 ζήτησε, έλαβε, αποδέχθηκε και καταχώρησε στα βιβλία της εννέα (9) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 63.449,91€, πλέον Φ.Π.Α. 14.593,49€, εκδόσεως με **ΑΦΜ:**....., τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους και συγκεκριμένα:

A/A	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΕ €	Φ.Π.Α ΣΕ €	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΣΕ €
1	Τ.Π.Υ. ... 03-02-14	490,00	112,70	602,70
2	Τ.Π.Υ. ... 17-03-14	5.000,00	1.150,00	6.150,00
3	Τ.Π.Υ. ... 16-04-14	10.000,00	2.300,00	12.300,00
4	Τ.Π.Υ. ...06-06-14	3.650,00	839,50	4.489,50
5	Τ.Π.Υ. ... 15-07-14	4.227,64	972,36	5.200,00
6	Τ.Π.Υ. ... 15-07-14	7.642,27	1.757,73	9.400,00
7	Τ.Π.Υ. ... 22-09-14	12.440,00	2.861,20	15.301,20
8	Τ.Π.Υ. ... 03-10-14	8.000,00	1.840,00	9.840,00
9	Τ.Π.Υ. ... 29-12-14	12.000,00	2.760,00	14.760,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2014	63.449,91	14.593,49	78.043,40

και στο φορολογικό έτος 2015 (από 1/1/15 έως 16/10/2015) ζήτησε, έλαβε, αποδέχθηκε και καταχώρησε στα βιβλία της εννέα (9) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας **70.300,00€**, πλέον Φ.Π.Α. **16.169,00€**, εκδόσεως με **ΑΦΜ:**..... τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους και συγκεκριμένα:

A/A	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΕ €	Φ.Π.Α ΣΕ €	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΣΕ €
1	Τ.Π.Υ., 16-03-15	10.000.00	2.300.00	12.300.00
2	Τ.Π.Υ. 27-03-15	10.000.00	2.300.00	12.300.00
3	Τ.Π.Υ. 14-04-15	10.000.00	2.300.00	12.300.00
4	Τ.Π.Υ., 24-04-15	15.000.00	3.450.00	18.450.00
5	Τ.Π.Υ. 14-09-15	3.000.00	690.00	3.690.00
6	Τ.Π.Υ. 14-09-15	3.000.00	690.00	3.690.00
7	Τ.Π.Υ. ... 17-09-15	4.300.00	989.00	5.289.00
8	Τ.Π.Υ. 22-09-15	10.000.00	2.300.00	12.300.00
9	Τ.Π.Υ. 25-09-15	5.000.00	1.150.00	6.150.00
	ΣΥΝΟΛΟ 01/01/15 ΩΣ 16/10/2015	70.300,00	16.169,00	86.469,00

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της ΔΟΥ Λάρισας, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Αοριστία της έκθεσης ελέγχου και έλλειψη αιτιολογίας. Αντιστροφή του βάρους της

απόδειξης.

- Τα επίμαχα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (κατασκευαστικές εργασίες όπως μονώσεις, εγκαταστάσεις πλακιδίων και κουφωμάτων, μεταλλικές κατασκευές κ.α.) που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, αφορούν πραγματικά και υπαρκτά έργα. Οι συναλλαγές είναι πραγματικές, και οι εν λόγω εργασίες έχουν γίνει από τον και όχι από άλλο εργολάβο.
- Οι συναλλαγές εξοφλήθηκαν κανονικά διατραπεζικά, πλην κάποιων χρημάτων που δόθηκαν μετρητά κατά την περίοδο των κεφαλαιακών ελέγχων (capital controls) σύμφωνα με την ΠΟΛ 1143/2015.
- Ο έλεγχος έκρινε πραγματικές τις υπηρεσίες που προσέφερε ο στην προσφεύγουσα σε δύο έργα: «Μεταφορά νερού από την υπάρχουσα δεξαμενή στο Δ.Δ.» και «Ανάπτυξη Εθνικού (.....)» και μέρος του έργου **ΙΚΤΕΟ** (συγκεκριμένα το με αριθ./27-10-2014 Τ.Π.Υ που αφορά εργασίες κατασκευής φέροντος οργανισμού, πλαγιοκαλύψεων, επικαλύψεων, ψευδοροφών, γυψοσανίδων και ειδικών τεμαχίων).
- Για τις εργασίες που παρείχε δεν ήταν απαραίτητο να διαθέτει σημαντική υλικοτεχνική υποδομή, εξειδικευμένα μηχανήματα, ενώ σε κάποιες περιπτώσεις που χρειαζόνταν, χρησιμοποιούσε τις υπηρεσίες τρίτων επιτηδευματιών.
- Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκόμισε: 1) φάκελο εγγράφων που αφορά έργο κατασκευής του «Ιδιωτικού Κέντρου Ελέγχου Οχημάτων» ιδιοκτησίας της (ΑΠΔ, ανάρτηση του σε σελίδα δικτύωσης από τον προσωπικό του λογαριασμό στις 10-01-2015 και σχόλιο επ' αυτής από τον προσωπικό λογαριασμό του, όπου αναγνωρίζουν ότι εργάζονταν αμφότεροι στην κατασκευή του **ΙΚΤΕΟ** του κ., ανάρτηση του σε σελίδα δικτύωσης από τον προσωπικό του λογαριασμό στις 13-05-2015 που αναφέρεται στην κατασκευή του **ΙΚΤΕΟ** από την προσφεύγουσα (ως υπεργολάβο), ανάρτηση από κοινού των (ιδιοκτήτη επιχείρησης ανυψωτικών μηχανημάτων) και σε σελίδα δικτύωσης από τους προσωπικούς τους λογαριασμούς στις 08-01-2015 συνοδευόμενη από φωτογραφίες κατασκευής του **ΙΚΤΕΟ** του κ., φωτογραφικό υλικό από το έργο κατασκευής, διάφορα έγγραφα περί αναστολής εκτέλεσης εργασιών που δικαιολογούν την καθυστερημένη έναρξη των εργασιών (ενώ είχε συναφθεί ήδη συμφωνητικό της προσφεύγουσας με τον στις **14/4/2014** καθώς είχε δοθεί προκαταβολή από τον κύριο του έργου (.....) στις **15/4/2014**, οι εργασίες ανεστάλησαν λόγω νομικών προβλημάτων της πολεοδομικής άδειας, και το συμφωνητικό της προσφεύγουσας με τον συνάφθηκε την **1/10/2014** όταν επιλύθηκε το ζήτημα και ξεκίνησαν οι εργασίες), υπεύθυνες δηλώσεις όλων των εργαζομένων ότι αποτελούσαν μέλη του συνεργείου του υπεργολάβου**Υ**

και του ιδιοκτήτη του έργου, που βεβαιώνει ότι ο υπεργολάβος με τα συνεργεία του εκτέλεσαν τις σχετικές εργασίες του έργου, δελτίο αποστολής **No/15-06-2015** της προμηθεύτριας εταιρείας «.....» προς τον κ.α., αντίγραφο του με αριθμ. **...../27-10-2014** Τ.Π.Υ του, που κρίθηκε από τον έλεγχο πραγματικό), 2) φάκελο εγγράφων που αφορούν το έργο κατασκευής οικοδομής, ιδιοκτησίας, στην Ελασσόνα (ΑΠΔ, φωτογραφικό υλικό από το έργο, υπεύθυνες δηλώσεις όλων των εργαζομένων ότι αποτελούσαν μέλη του συνεργείου του υπεργολάβου και του ιδιοκτήτη του έργου, που βεβαιώνει ότι ο υπεργολάβος με τα συνεργεία του εκτέλεσαν τις σχετικές εργασίες του έργου, καθώς και το σύνολο των παραστατικών δαπανών του έργου που ανέλαβε, από τα οποία προκύπτει το κόστος κατασκευής και το καθαρό κέρδος της προσφεύγουσας, 3) φάκελο εγγράφων που αφορούν τις εργασίες μονώσεων τύπου θερμοπρόσοψης σε οικίες πελατών της, τους οποίους ενέταξε στο πρόγραμμα «εξοικονομώ κατ' οίκον» (σύνολο παραστατικών εσόδων – εξόδων των έργων, από όπου προκύπτει η κερδοφορία τους και ότι ποτέ δεν τα εκτέλεσε με ζημία, αλλά και τους εκάστοτε υπεργολάβους, που εκτέλεσαν κάθε επί μέρους εργασία), 4) φάκελο εγγράφων με όλες τις εξοφλήσεις των συναλλαγών και τις κινήσεις του μοναδικού τραπεζικού λογαριασμού.

- Κατάργηση προστίμων των αρθ. 7 παρ.3 και 5 του Ν.4337/2015 και αρθ. 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017, λόγω εφαρμογής των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του Ν.4337/2015, που δεν προβλέπουν πλέον επιβολή κυρώσεων για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 55 του Ν.4174/2013, όπως οι παράγραφοι 1 και 2 αυτού ίσχυαν πριν από την κατάργησή τους με το άρθρο 3§4 περ. α' και β' του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου έπαψαν να ισχύουν από 17/10/2015 και μετά, ορίζονταν, πλην άλλων, τα εξής: «1. ... ε) Η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 αυτό είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική διοίκηση. ... 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, 3 και 4 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. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

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: «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, με το άρθρο 10 παρ. 8 του Ν.4093/2012, ορίζεται ότι: «8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμππομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου».

Επειδή, κατά την έννοια των παραπάνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, όπως παγίως γίνεται δεκτό, αρκεί, κατ' αρχήν, η φορολογική αρχή να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να

αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). Τέλος, είναι αυτονόητο ότι, στην περίπτωση που αποδεικνύεται η μη πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, δεν τίθεται καν ζήτημα καλής πίστης του λήπτη, ανεξαρτήτως του αν ο εκδότης ήταν πρόσωπο φορολογικώς ή συναλλακτικώς ανύπαρκτο (βλ. ΣτΕ 223/2015, 1314/2013, 505-6/2012, 4037-4039/2011 7μ., 2011/2011, 3711/2011, 1402/2011, 1498/2011, 3528/2010, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005).

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 54646/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

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

Επειδή, 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, το άρθρο 3 της ΠΟΛ.1064/2017 της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι: «3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν

συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στις διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης - Υποδιεύθυνση Λάρισας όπως αυτές καταγράφονται στην από **21/8/2020** έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν.4174/2013(ΚΦΔ) (σελ. 1 – 50).

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, η προσφεύγουσα συνυπέβαλε μεταξύ άλλων, νέα στοιχεία, τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης - Υποδιεύθυνση Λάρισας, κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε για την εν λόγω υπόθεση.

Επειδή, με το από **24/12/2020** έγγραφο (αρ. πρωτ. εισερχ. **ΔΕΔ ΥΠ ΕΠ ΝΥ ΕΙ 2021 ΕΜΠ – 5/1/2021**) έγγραφό της, η ΔΟΥ Λάρισας, η οποία εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, μας ενημέρωσε ότι αρμόδια για την εξέταση των νέων στοιχείων είναι η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης - Υποδιεύθυνση Λάρισας, καθώς αυτή διενήργησε τον έλεγχο, τα ως άνω νέα στοιχεία στάλθηκαν στην τελευταία για να εξεταστούν και να διενεργηθούν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με τη με αριθ. **1 - 11/1/2021** πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας, δια του με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΞ 2021 ΕΜΠ – 11/1/2021** διαβιβαστικού εγγράφου.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία που στάλθηκαν με την παραπάνω πράξη αναπομπής, η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης - Υποδιεύθυνση Λάρισας με το από **18/1/2021 σημείωμα** συμπληρωματικού ελέγχου μετά από αναπομπή, που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ/ΛΑΡ - 18/1/2021** έγγραφό της (αρ. πρωτ. εισ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2021 ΕΜΠ 21/1/2021**), εμμένει στις αρχικές ελεγκτικές διαπιστώσεις και το αποτέλεσμα του ελέγχου δε διαφοροποιείται. Συγκεκριμένα από την με ημερομηνία **21/8/2020** έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν.4174/2013(ΚΦΔ) και το με ημερομηνία **18/1/2021** σημείωμα συμπληρωματικού ελέγχου μετά από αναπομπή, συνοπτικά, προκύπτουν τα εξής:

- ✓ Η εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρηση δεδομένων των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της, καθώς και της έλλειψης προσωπικού, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τους αντισυμβαλλόμενούς της. Συγκεκριμένα:

1. Ως έδρα της επιχείρησης από ενάρξεως, δηλώνεται μια μισθωμένη οικία, η οποία βρίσκεται στα ... **Λάρισα**, στην οποία δεν λειτούργησε ποτέ. Ο εν τοις

πράγμασι δεν διέθετε άλλες εγκαταστάσεις, πλην ενός γραφείου, επί της οδού , στη Λάρισα, που δηλώνεται ως έδρα της ατομικής επιχείρησης που ασκεί η εν διαστάσει σύζυγός του,

2. Δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση των τεχνικών έργων που φέρεται ότι παρείχε. Ειδικότερα, δε διέθετε μηχανήματα έργου, ούτε και επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτήν τεχνικά έργα. Φέρεται να μεταφέρονται τεράστιες ποσότητες εμπορευμάτων και υλικών με το υπ' αριθ. **ΦΙΧ**, του οποίου το ωφέλιμο φορτίο ανέρχεται στα 1300 κιλά.
3. Δεν απασχόλησε τεχνικό και εργατικό προσωπικό πλην ενός ανειδίκευτου εργάτη, τον Ιούνιο του 2016 για 20 ημέρες και τον Αύγουστο του ίδιου χρόνου για άλλες 20 ημέρες. Έχει προσφέρει υπηρεσίες με ετερόκλητα αντικείμενα δραστηριότητας που χρειάζονται και εξειδικευμένες γνώσεις, τις οποίες ούτε ο ίδιος ο επιτηδευματίας διαθέτει ούτε προκύπτει η απασχόληση εξειδικευμένου προσωπικού.
4. Η αξία των πραγματοποιηθεισών αγορών-δαπανών κάθε χρήσης είναι μηδαμινή σε σχέση με την αξία των τεχνικών έργων που φέρεται στα εκδοθέντα στοιχεία να έχει εκτελέσει, καθώς και με την αξία των εμπορευμάτων που φέρεται να έχει πουλήσει. Ειδικότερα κατά τα φορ έτη 2014 και 2015 πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων, υλικών και παρεχόμενων υπηρεσιών σχετιζομένων με τη δραστηριότητά της, αξίας 37.901,41€ και 42.802,58 (αντίστοιχα) και πωλήσεις αξίας 1.172.160,74€ και 2.183.711,90€ (αντίστοιχα).
5. Έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία για πάσης φύσεως δραστηριότητες σε όλη την Ελλάδα, ανάλογα με τις ανάγκες και το αντικείμενο της κάθε λήπτριας επιχείρησης. Σε αρκετές περιπτώσεις μάλιστα, φέρεται να εκτελεί ταυτόχρονα διάφορα έργα, σε διάφορες περιοχές της χώρας.
6. Τα περισσότερα τιμολόγια φέρεται να έχουν εξοφληθεί με μετρητά (κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 του ν.4172/13), όπου προβλέπεται ότι η εξόφληση κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500,00€, πρέπει να γίνεται με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, αλλά και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπέζης, από το άνοιγμα των λογαριασμών προέκυψε ότι οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως μοναδικό σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, συγκεκριμένα:
 - Σε αρκετές περιπτώσεις οι λήπτες κατέθεταν τα χρήματα στο λογαριασμό του εκδότη και στη συνέχεια ο ίδιος τα επέστρεφε πίσω στους λογαριασμούς τους (ανακύκλωση χρημάτων).
 - Σε άλλες περιπτώσεις όπου οι καταθέσεις γίνονταν από τον φερόμενο ως πελάτη, διαπιστώθηκε αυτός να προσέρχεται στο τραπεζικό κατάστημα ταυτόχρονα μαζί με τον , με τον τελευταίο αμέσως μετά να κάνει ισόποση και αντίστροφη κίνηση (ανάληψη) με αυτήν της κατάθεσης. Η ταυτόχρονη παρουσία

στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα των αντισυμβαλλόμενων δε συναντάται στην καθημερινή επιχειρηματική πρακτική.

- Σε άλλες περιπτώσεις διαπιστώθηκε να κρατείται από τον εκδότη, μόνο το ποσό του ΦΠΑ ή το μισό αυτού και το υπόλοιπο ποσό της «κατάθεσης» να επιστρέφεται στον πελάτη, τακτική που παραπέμπει σε εικονική εξόφληση (είθισται οι εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων αμείβονται με τον αναλογούντα ΦΠΑ - μισό ή ολόκληρο - των εικονικών φορολογικών στοιχείων που διακινούν).
- Μετά την έναρξη των κεφαλαιακών ελέγχων (capital controls), παρατηρείται το φαινόμενο της εξόφλησης με μετρητά ακόμη και τιμολογίων μεγάλης αξίας, γεγονός που δε συνάδει με την κοινή επιχειρηματική πρακτική. Επίσης, κατά την ίδια περίοδο παρατηρείται να μεταφέρονται από τον εκδότη, χρηματικά ποσά σε τρίτους, οι οποίοι δεν προέκυψε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών να έχουν κάποια συναλλακτική σχέση μαζί του.

7. Δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.
8. Υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ και εισοδήματος για όλες τις ελεγχόμενες περιόδους, μάλιστα για τα φορολογικά έτη 2014 και 2018 δεν υπέβαλε καθόλου δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.
9. Ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων του εκδότη, προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ και υπέβαλαν τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ και φόρου εισοδήματος, αφαιρώντας το ποσό των δαπανών που αντιστοιχούσε στα επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως, παραδεχόμενοι κατ' ουσία την εικονικότητα των συναλλαγών.

- ✓ Αναφορικά με τις επίμαχες συναλλαγές για τις οποίες γίνεται εκτενής αναφορά στις σελίδες **19 - 46** της από **21/8/2021** έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν.4174/2013(ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης - Υποδιεύθυνσης Λάρισας, **ενδεικτικά** αναφέρονται τα εξής:

- Ενώ το συμφωνητικό της προσφεύγουσας με τον υπεργολάβο της προσφεύγουσας υπογράφηκε στις 14/04/2014, το αντίστοιχο συμφωνητικό της προσφεύγουσας με την εταιρεία «..... ... -, με το οποίο ανέλαβε η πρώτη (ως υπεργολάβος της δεύτερης) την κατασκευή του **«ΙΔΙΩΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΤΕΧΝΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΛΑΦΡΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΔΙΚΥΚΛΩΝ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ «..... ... - Ο.Ε»**, υπογράφηκε την 01/10/2014, έξι μήνες αργότερα. Επιπλέον, πέραν από το συμφωνητικό/14-04-2014 που υπογράφηκε από την προσφεύγουσα και τον, αξίας 55.000,00€, δεν προσκομίστηκε κανένα άλλο. Εντούτοις η συνολική καθαρή αξία που τιμολόγησε ο στην προσφεύγουσα ανήλθε σε ποσό 122.000,00€ πλέον ΦΠΑ.
- Τα υπ' αριθ./16-04-2014 και/22-09-2014 ΤΠΥ εκδόθηκαν από τον με αναγραφόμενη ως αιτιολογία την προκαταβολή για μεταλλική κατασκευή ήτοι υπηρεσίες,

οι οποίες δεν είχαν παρασχεθεί μέχρι εκείνη τη χρονική στιγμή και μάλιστα πριν ακόμη αναλάβει η προσφεύγουσα από την εταιρεία «.....» την εκτέλεση του έργου.

- Πέραν των εργασιών που αναφέρονται στο από 14/4/2014 συμφωνητικό (κατασκευή μεταλλικού φέροντος οργανισμού, επικάλυψη και πλαγιοκάλυψη με πάνελ, τοποθέτηση ειδικών τεμαχίων και υδρορροών), η προσφεύγουσα φέρεται να έλαβε επιπλέον υπηρεσίες από τον για τις οποίες δεν υπογράφηκε κάποιο συμφωνητικό, ήτοι εργασίες επενδύσεων και τοποθέτησης πλακιδίων, για τις οποίες εκδόθηκε το υπ' αριθ./22-09-2015 ΤΠΥ καθαρής αξίας 10.000,00€ και κατασκευή τοιχίου περίφραξης, κρασπέδων και πλακών πεζοδρομίου για διαμόρφωση του περιβάλλοντος χώρου, για τις οποίες εκδόθηκε το υπ' αριθμ./24-04-2015 ΤΠΥ καθαρής αξίας 15.000,00€.
- Σε κανένα από τα ΤΠΥ, που αφορούσαν στο «**ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ ΤΕΧΝΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΛΑΦΡΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΔΙΚΥΚΛΩΝ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ**», δεν διενεργήθηκε η προβλεπόμενη, παρακράτηση φόρου 3% και δεν αποδόθηκε το ποσό στο Δημόσιο.
- Στα ΤΠΥ .../14-04-15,/17-09-15, που αφορούσαν στο έργο «.....» δε διενεργήθηκε η προβλεπόμενη, παρακράτηση φόρου 3% και δεν αποδόθηκε το ποσό στο Δημόσιο και στα ΤΠΥ/16-03-15,/27-03-15 παρόλο που αναγράφεται η φράση «Παρακράτηση φόρου 3%», ο παρακρατηθείς φόρος ουδέποτε αποδόθηκε.
- Στα διάφορα έργα του προγράμματος «.....» που ανέλαβε η προσφεύγουσα και για τα οποία ο φέρεται να της παρείχε υπηρεσίες με τα παρακάτω τιμολόγια παροχής υπηρεσιών:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	ΤΠΥ ..., 03-02-14	490,00	112,70	602,70
2	ΤΠΥ, 17-03-14	5.000,00	1.150,00	6.150,00
3	ΤΠΥ, 06-06-14	3.650,00	839,50	4.489,50
4	ΤΠΥ, 15-07-14	4.227,64	972,36	5.200,00
5	ΤΠΥ, 15-07-14	7.642,27	1.757,73	9.400,00
6	ΤΠΥ, 14-09-15	3.000,00	690,00	3.690,00
7	ΤΠΥ, 14-09-15	3.000,00	690,00	3.690,00
		27.009,91	6.212,29	33.222,20

παρατηρήθηκε ότι σε όλα τα παραστατικά η περιγραφή είναι γενική και αόριστη, δεν αναγράφεται αναλυτικά ούτε η έκταση του έργου, αλλά ούτε και το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας με σαφήνεια. Σύμφωνα με την παρ. ιστ' του άρθρου 9 του ν.4308/14 (ΕΛΠ), στο τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται υποχρεωτικά και η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο όπως είναι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά κ.λπ. Κανένα από τα ως άνω Τ.Π.Υ δεν παραπέμπει σε κάποιο συμφωνητικό ή σύμβαση και δεν υπάρχει άμεση σχέση και συνάφεια προσφερόμενων

υπηρεσιών και αμοιβής. Στα ανωτέρω ΤΠΥ, δε διενεργήθηκε η προβλεπόμενη, παρακράτηση Φόρου 3% και δεν αποδόθηκε το ποσό στο Δημόσιο.

- ✓ Αναφορικά με τις εξοφλήσεις των επίμαχων συναλλαγών για τις οποίες γίνεται εκτενής αναφορά στις σελίδες 19-46 της από **21/8/2021** έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν.4174/2013(ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης - Υποδιεύθυνσης Λάρισας, συνοπτικά αναφέρονται τα εξής:

1. Όλες οι εξοφλήσεις των τιμολογίων, στις οποίες εκτενώς αναφέρεται η προσφεύγουσα, έγιναν με τρόπο που συνηγορεί με τα υπόλοιπα συμπεράσματα του ελέγχου (ταυτόχρονη κατάθεση και ανάληψη χρημάτων, εξόφληση με μετρητά, εξόφληση με συναλλαγματικές εκτός τραπεζικού συστήματος).
2. Ο έλεγχος επέδωσε στην προσφεύγουσα την πρόσκληση με αριθμό **..../16-01-2019**, με την οποία της ζητήθηκε να προσκομίσει όλα τα τιμολόγια εκδόσεως τουΥ, καθώς και όλες τις εξοφλήσεις αυτών. Στο πρώτο υπόμνημα που κατέθεσε η προσφεύγουσα, με αριθμό πρωτοκόλλου **...../Λαρ – 25/1/2019**, σε απάντηση της παραπάνω πρόσκλησης, συνυπέβαλε κάποια παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών της με τον εκδότη. Τα παραστατικά αυτά ήταν μεταφορές χρημάτων μέσω ηλεκτρονικής τραπεζικής συναλλαγής (e banking), καταθετήρια σε τράπεζες καθώς και αποδείξεις είσπραξης προς τον εκδότη των υπό κρίση τιμολογίων. Στο δεύτερο υπόμνημα, με αριθ. πρωτ. **...../Λαρ – 22/11/2019**, που κατέθεσε εννέα (9) μήνες αργότερα η προσφεύγουσα –μεταξύ άλλων- συνυπέβαλε: α) μία συναλλαγματική με αριθμό ..., αξίας 79.000,00€, με ημερομηνία έκδοσης 29-06-2015 και αναγραφόμενη ημερομηνία λήξης την 08-07-2015, μαζί με μία απόδειξη είσπραξης ίδιου ποσού του, β) μία συναλλαγματική με αριθμό 2, αξίας 27.800,00€, με ημερομηνία έκδοσης 15-07-2014 και αναγραφόμενη ημερομηνία λήξης την 15-07-2015, μαζί με μία απόδειξη είσπραξης ίδιου ποσού του και γ) ένα έγγραφο χωρίς τίτλο (τύπου ιδιωτικού συμφωνητικού), με αναγραφόμενη ημερομηνία σύνταξης 15-07-2015, με το οποίο η προσφεύγουσα φέρεται να πληρώνει αυθημερόν τον το ποσό των 30.000,00€ μαζί με μία απόδειξη είσπραξης ίδιου ποσού του τελευταίου.
3. Το κοινό στοιχείων των τριών (3) ανωτέρω αποδεικτικών πληρωμής είναι ότι, ενώ φέρεται να υπογράφηκαν το 2014 και το 2015, έχουν σφραγίδα του εμφανώς διαφορετική από αυτήν που χρησιμοποιούσε κατά τη συγκεκριμένη περίοδο, όπως διακρίνεται στα κατασχεμένα τιμολόγια.
4. Ένα δεύτερο κοινό στοιχείο είναι ότι, και τα τρία έχουν ως χρόνο εξόφλησης, ημερομηνία μεταξύ της 29-06-2015 και της 19-07-2015. Η περίοδος αυτή, ήταν η περίοδος της τραπεζικής αργίας όπως ορίστηκε από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α΄/28.06.2015). Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1143/2015, «*οι δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α΄/28.06.2015) τραπεζικής αργίας, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου*

πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013. ...».

5. Τα προαναφερόμενα τρία (3) παραστατικά εξόφλησης συναλλαγών (συναλλαγματικές και ιδιωτικό έγγραφο) που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα πολύ μετά την έναρξη του ελέγχου, έχουν σφραγίδα εμφανώς διαφορετική από αυτήν που χρησιμοποιούσε ο, αφορούν διάφορα τιμολόγια από διάφορες χρονικές περιόδους και για διάφορα έργα, απορρίφθηκαν από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ, ως αποδεικτικά εξόφλησης των συναλλαγών της προσφεύγουσας με τον

✓ Αναφορικά με τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που κρίθηκαν ότι αφορούν πραγματικές συναλλαγές από τον έλεγχο αναφέρονται τα εξής:

1. Στις σελίδες 26 – 27 της από **21/8/2020** έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν.4174/2013(ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης - Υποδιεύθυνσης Λάρισας αναφέρεται ότι: «Το υπ' αριθμ./**27-10-2014** Τ.Π.Υ, αφορούσε σε «εργασίες κατασκευής φέροντα οργανισμού, επικαλύψεων, πλαγιοκαλύψεων, ψευδοροφών, γυψοσανίδων και ειδικών τεμαχίων βάσει του από 03/10/2014 ιδιωτικού συμφωνητικού για την κατασκευή του ιδιωτικού ΚΤΕΟ». Ο έλεγχος παρ' ότι διαπίστωσε (από στοιχεία που προσκόμισε η λήπτρια οντότητα και από φωτογραφίες της google map) ότι η ανέγερση του ως άνω κτιρίου ξεκίνησε από τις αρχές του Ιανουαρίου του επόμενου έτους (2015) ωστόσο έκανε δεκτό ότι το ως άνω τιμολόγιο αφορούσε σε πραγματική συναλλαγή, επειδή οι αναφερόμενες σε αυτό εργασίες απαιτούσαν την προηγούμενη σχετική προετοιμασία τους. Αναλυτικότερα, απαιτούνται προπαρασκευαστικές εργασίες που έχουν να κάνουν με την κατασκευή των υποστηλωμάτων και των δοκών βάσει των αρχιτεκτονικών και στατικών μελετών, καθώς και την κατασκευή των λοιπών δομικών στοιχείων, (δικτυώματα, λάμες, κοχλίες κ.λ.π) απαραίτητων για την κατασκευή ενός μεταλλικού κτιρίου. Αυτές οι εργασίες πράγματι πραγματοποιήθηκαν από την οντότητα «.....» με ΑΦΜ, η οποία παρείχε την ως άνω υπηρεσία στον, όπως προέκυψε από κάποια παραστατικά τα οποία κατασχέθηκαν από την ελεγχόμενη οντότητα, ήτοι τα υπ' αριθμ./**05-01-2015**,/**10-01-2015**,/**21-01-2015** και/**22-01-2015** Δελτία Αποστολής εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ Ο έλεγχος όμως, από τα στοιχεία που έχει στην κατοχή του διαπίστωσε ότι το σκελετό του μεταλλικού κτιρίου, κατασκεύασε η «.....» και σε περίπτωση που διαπιστωθεί η μη έκδοση των αντίστοιχων παραστατικών, θα καταλογιστούν σε αυτήν οι ανάλογες παραβάσεις. Το κόστος της ως άνω κατασκευής ανέρχεται τουλάχιστον σε 42.000,00€, σύμφωνα με τις πληρωμές που έγιναν από την «.....» (δια χειρόςυ) προς την «.....».

2. Στη σελίδα 43 της από **21/8/2020** έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν.4174/2013(ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ

Θεσσαλονίκης - Υποδιεύθυνσης Λάρισας επισημαίνεται ότι:

- α) ο έλεγχος αναγνώρισε ως νόμιμο το **ΤΠΥ/18-03-2014** καθαρής αξίας 15.000,00€ πλέον ΦΠΑ 3.450,00€ που αφορούσε το έργο **«ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΝΕΡΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΑΡΧΟΥΣΑ ΔΕΞΑΜΕΝΗ ΣΤΗ ΘΕΣΗ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΤΙΚΟ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ»** καθώς η προσφεύγουσα προσκόμισε επίσημο έγγραφο του **ΔΗΜΟΥ ...** (με αριθ. πρωτ./**02-07-2020**) που βεβαιώνει την υπεργολαβική εκτέλεση του έργου από την προσφεύγουσα και τα συνεργεία των, και επικαλούμενο και την μαρτυρία του επιβλέποντος μηχανικού του έργου,, καθώς και έγγραφο του εργολάβου (.....) προς τον Δήμο με αριθ. πρωτ. ΕΞ/**30-04-2014** με συνημμένη την 3η αναλυτική επιμέτρηση υπογεγραμμένη από τον επιβλέποντα μηχανικό, στην οποία αναφέρονται ότι έχουν κατασκευασθεί συνολικά δώδεκα (12) φρεάτια.
- β) αναγνώρισε ως νόμιμο το **ΤΠΥ/13-03-2015** καθαρής αξίας 24.000,00€ πλέον ΦΠΑ 5.520,00€ και **ΤΠΥ/14-04-2015** καθαρής αξίας 16.000,00€ πλέον ΦΠΑ 3.680,00€ που αφορούσε το έργο «..... (.....)» καθώς η προσφεύγουσα προσκόμισε επίσημο έγγραφο της **...ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΠΙΒΛΕΨΗΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΈΡΓΩΝ** του, που βεβαιώνει την υπεργολαβική εκτέλεση του έργου από την προσφεύγουσα και τα συνεργεία των, και, επικαλούμενο και τη μαρτυρία του επιβλέποντος του έργου (χωρίς ωστόσο να αναφέρει το όνομα του).

✓ Στο από 18/1/2021 σημείωμα συμπληρωματικού ελέγχου μετά από αναπομπή της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης - Υποδιεύθυνση Λάρισας, μεταξύ άλλων αναφέρονται τα εξής:

- Από την μελέτη όλων των συνημμένων εγγράφων, δεν διαπιστώθηκε η ύπαρξη νέων στοιχείων ικανών να αλλάξουν τα συμπεράσματα του ελέγχου καθώς η συντριπτική πλειονότητα των συνημμένων εγγράφων ήταν στη διάθεση του και λήφθηκαν υπόψη στον διενεργούμενο έλεγχο. Τα έγγραφα που δεν είχαν προσκομιστεί ήταν: α) για το έργο **«ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ ΤΕΧΝΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΛΑΦΡΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΔΙΚΥΚΛΩΝ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ»**, το δελτίο αποστολής με αριθμό/**15-06-2015** εκδόσεως και κάποιες φωτογραφίες, β) για το έργο «.....» κάποιες επιπλέον φωτογραφίες και γ) οι κινήσεις του λογαριασμού της Εθνικής Τράπεζας της προσφεύγουσας για την περίοδο 24-09-2013 έως και 09-05-2016
- Επισημαίνεται ότι: *«Ο έλεγχος βασίστηκε σε μεγάλο βαθμό στην συνολική εικόνα που σχημάτισε για τους εκδότες των εικονικών φορολογικών στοιχείων (.....) όπως αυτή περιγράφεται στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου. Ειδικότερα, διαπιστώθηκε ότι οι ανωτέρω εκδότες είχαν εκδώσει τεράστιο πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων σε πάρα πολλές επιχειρήσεις στην Θεσσαλία αλλά και στην υπόλοιπη Ελλάδα. Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι, ο μεν σε διάρκεια πέντε (5) ετών*

(από το 2014 έως και το 2018) εξέδωσε επτακόσια εξήντα πέντε (765) φορολογικά στοιχεία αξίας 11.098.549,08€ πλέον ΦΠΑ, Σε καμία περίπτωση δεν ήταν μόνο ένα το στοιχείο που λαμβάνονταν υπόψη αλλά το σύνολο των στοιχείων και η συνολική εικόνα που σχηματίστηκε τόσο για την ελεγχόμενη οντότητα όσο και για τους εκδότες των εικονικών Αυτό που διαπιστώθηκε και περιγράφεται αναλυτικά είναι ότι τα προαναφερόμενα έργα σε καμία περίπτωση δεν μπορούσε να τα υλοποιήσει ο Όσον αφορά στο έργο «**ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ ΤΕΧΝΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΛΑΦΡΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΔΙΚΥΚΛΩΝ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ**» και τον ισχυρισμό της οντότητας στη σελίδα 8 όπου η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι η δαπάνη που αναγνώρισε ο έλεγχος ως πραγματική ύψους 39.560,00€ πλέον ΦΠΑ, είναι εξαιρετικά μικρή. Όπως αναλυτικά αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου στην **παράγραφο 3.3.3** η ελεγχόμενη οντότητα σύνηψε συμφωνητικό με το ύψους 55.000€ με το οποίο ο δεύτερος έπρεπε να κατασκευάσει όλο το κτίριο μετά των υλικών. Όμως σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στοιχεία και την παραδοχή της ίδιας της ελεγχόμενης, τα πάνελ αγοράστηκαν από την ίδια από τους προμηθευτές της ... και η συνολική αξία των υλικών ανήλθε στα 25.333,10€. Συνεπώς η αξία του τιμολόγιου που αναγνωρίστηκε ως μη εικονικό είναι σύμφωνη με τα δεδομένα του συμφωνητικού».

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω και κατόπιν συνολικής εκτίμησης της συναλλακτικής συμπεριφοράς, της φύσης και του κύκλου εργασιών της αντισυμβαλλόμενης, κρίνεται ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε νέα στοιχεία, που να αποδεικνύουν αδιαμφισβήτητα την πραγματοποίηση των συναλλαγών των επίμαχων τιμολογίων από τον, να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδομούν το πόρισμα του ελέγχου. Επιπροσθέτως, δεν απέδειξε ότι τα αναφερόμενα στα κρινόμενα τιμολόγια υλικά/είδη χρησιμοποιήθηκαν στα εκτελεσθέντα από αυτήν έργα, ούτε ότι όμοια είδη που είχε αγοράσει από άλλους προμηθευτές, χρησιμοποιήθηκαν εξολοκλήρου σε άλλα εκτελεσθέντα έργα και όχι στα επίμαχα.

Επειδή, με την παρούσα απόφαση αποδεχόμαστε τα συμπεράσματα του από **18/1/2021** συμπληρωματικού ελέγχου μετά από αναπομπή της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης - Υποδιεύθυνσης Λάρισας και κρίνουμε βάσιμες και αιτιολογημένες τις διαπιστώσεις ελέγχου όπως καταγράφονται στην από **21/8/2020** έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της ίδιας ελεγκτικής αρχής.

Συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αναπρόδεικτοι και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 ως ίσχυσε μέχρι 25/7/2013 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. 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2γ του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 ως ίσχυσε από 26/7/2013 (και τροποποιήθηκε στις 31/12/2013 με την παρ. 9 του άρθρου 48 του Ν.4223/2013) έως 16/10/2015 οριζόταν ότι: «Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης 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 τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (ως ισχύει από 17/10/2015 και μετά) 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 καταχώριση 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, σύμφωνα με τη μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, για παραβάσεις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του άρθρου 55 του Ν.4174/2013, αποκλείεται πλέον η εφαρμογή του άρθρου 5 του Ν.2523/1997. Επί λήψεως 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 5 του Ν.2523/1997, η κύρωση για τη μη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ανερχόταν στο διπλάσιο της αξίας της συναλλαγής ενώ κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 55 παρ. 2γ' του Ν.4174/2013 στο 50% της αξίας της συναλλαγής. Επομένως η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10β' Ν.2523/1997 και του άρθρου 55 παρ. 2γ' του Ν.4174/2013 το οποίο καταργήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 4β' του Ν.4337/2015.

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 λιγότερο ευνοϊκή. Δηλαδή στη 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.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ως ίσχυσε μέχρι 25/7/2013 ορίζεται ότι: «1.Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2δ του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 ως ίσχυσε από 26/7/2013 έως 16/10/2015 οριζόταν ότι: «δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2017 ορίζεται ότι: «4.α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται. β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 7 του Ν.4337/2017 ορίζεται ότι: «Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή, σε περίπτωση λήψης εικονικών στοιχείων κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 επιβαλλόταν πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ενώ κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 55 παρ. 2δ' του Ν.4174/2013 επιβαλλόταν πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Στη συνέχεια, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017 εξακολουθεί να επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε. Επομένως η κύρωση που προβλέπεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017 είναι σε κάθε περίπτωση επεικότερη εκείνης του άρθρου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 και αντίστοιχης του άρθρου 55 παρ. 2δ' του Ν.4174/2013 το οποίο καταργήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 4β' του Ν.4337/2015.

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017 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. Στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικότερου νόμου (παρ. 8 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί κατάργησης προστίμων των αρθ. 7 παρ.3 και 5 του Ν.4337/2015 και αρθ. 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017, λόγω εφαρμογής των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του Ν.4337/2015, που δεν προβλέπουν πλέον πρόστιμα για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. - **20/10/2020** ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**..... και συγκεκριμένα:

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

Φορ. Ετος 2014

- Η με αριθ. - **16/9/2020** πράξης επιβολής προστίμου αρθ.7 παρ.3 και 5 του Ν.4337/2015

	Ποσό
Πρόστιμο	25.379,96

- Η με αριθ. - **16/9/2020** πράξης επιβολής προστίμου αρθ.79 παρ.1 του Ν.4472/2017

	Ποσό
Πρόστιμο	7.296,74

Φορ. Ετος 2015

- Η με αριθ. - **16/9/2020** πράξης επιβολής προστίμου αρθ.7 παρ.3 και 5 του Ν.4337/2015

	Ποσό
Πρόστιμο	28.120,00

- Η με αριθ. - **16/9/2020** πράξης επιβολής προστίμου αρθ.79 παρ.1 του Ν.4472/2017

	Ποσό
Πρόστιμο	8.084,50

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ 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.