



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28.04.2021

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

Αριθμός απόφασης: 1168

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), 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Α 1049/05.03.2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021, έως την 29.10.2021.
5. Την από 12.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./06.10.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
6. Την υπ' αριθ./06.10.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./06.10.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 24.940,00€, λόγω λήψης τριών (3) φορολογικών στοιχείων, εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 124.700,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 28.681,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με Α.Φ.Μ.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από 26.06.2020 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4174/2013 και του ν. 4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ - ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ Ε' ΛΑΡΙΣΑΣ, σε εκτέλεση των υπ' αριθ./2019,/2019,/2019 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το υπ' αριθμ./04-09-2018 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σύμφωνα με το οποίο η ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ φέρεται να εκδίδει συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είχαν συναλλαγές και δοσοληψίες με τον ανωτέρω, ήταν και ο προσφεύγων με ΑΦΜ

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Οι συναλλαγές είναι πραγματικές. Άρνηση της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη - καλή πίστη του ίδιου.

2) Μη εφαρμογή του ευμενέστερου καθεστώτος καθώς με το άρθρο 3 παρ. 4 και 7 παρ. 6 του Ν. 4337/2015 καταργήθηκε η παράβαση της έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του ν. 4174/2013 ως ίσχυσε από 01.01.2014 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 Φορολογικής Διοίκησης. ...»

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: *«Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».*

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι:

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων)

της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, με το άρθρο 15 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι:

«Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του».

Επειδή, σύμφωνα 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, σύμφωνα 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 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 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... 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, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, 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, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, 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 στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου 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 απ' 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 1404/2015, 506/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων (ως προς το πρόσωπο του εκδότη) αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στην από 26.06.2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4174/2013 και του ν. 4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ - ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Ε' ΛΑΡΙΣΑΣ. Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότηρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων ατομική επιχείρηση του με Α.Φ.Μ., έδρα τα Λάρισας και αντικείμενο τις εργασίες τοποθέτησης κινητών χωρισμάτων και ψευδοροφών σε κατασκευές τα εξής:

• Σύμφωνα με τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών – προμηθευτών για τα φορολογικά έτη 2014 – 2018 πραγματοποίησε πωλήσεις ή παρείχε υπηρεσίες και προέβη σε αγορές/δαπάνες ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΛΗΦΘΕΝΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	
	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ(€)
2014	297	40.656,09	186	1.172.160,74
2015	265	70.346,10	232	2.183.711,90
2016	86	37.715,39	272	2.526.340,66
2017	28	35.049,56	173	4.645.835,34
2018	7	15.143,54	11	803.401,82

Από την επεξεργασία δε των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων ως κατά τις ως άνω φορολογικές περιόδους διαπιστώθηκε, ότι πολλά από αυτά αφορούσαν σε δαπάνες, που δεν σχετίζονταν με τις δραστηριότητές της (ήτοι αγορά Ε.Ι.Χ αυτοκινήτων, επισκευές αυτοκινήτων, διανυκτέρευση σε ξενοδοχεία, δικηγορικές υπηρεσίες, κ.α.). Κατόπιν των ανωτέρω, οι πωλήσεις και οι αγορές – δαπάνες της εν λόγω ατομικής επιχείρησης που σχετίζονται με τη δραστηριότητα της, επαναπροσδιορίστηκαν ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ (€)	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ-ΥΛΙΚΩΝ-ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (€) σχετιζόμενων με τη δραστηριότητα της
2014	1.172.160,74	37.901,41
2015	2.183.711,90	42.802,58
2016	2.526.340,66	37.184,49
2017	4.645.835,34	5.394,88
2018	803.401,82	174,45

Παρατηρείται ότι η αξία των πραγματοποιηθεισών αγορών-δαπανών κάθε χρήσης είναι πολύ μικρή σε σχέση με την αξία των εμπορευμάτων που φέρεται να έχει πουλήσει, καθώς και με την αξία των τεχνικών έργων που φέρεται στα εκδοθέντα στοιχεία να έχει εκτελέσει.

• Το ωφέλιμο φορτίο (δηλαδή το μέγιστο βάρος του φορτίου που μπορεί να μεταφέρει) του υπ' αριθ. Φ.Ι.Χ. που διέθετε κατά την υπό κρίση περίοδο ανέρχεται σε 1.300 κιλά. Ωστόσο, με το εν λόγω Φ.Ι.Χ. φέρεται να μεταφέρονται τεράστιες ποσότητες υλικών και εμπορευμάτων.

• Δεν απασχόλησε προσωπικό το έτος 2014.

• Φέρεται να έχει αναλάβει την πραγματοποίηση πλήθους τεχνικών έργων ως υπεργολάβος, χωρίς να έχει την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση τους, καθώς δεν 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 εν λόγω τεχνικά έργα.

• Έχει προσφέρει υπηρεσίες με ετερόκλητα αντικείμενα δραστηριότητας που χρειάζονται και εξειδικευμένες γνώσεις, τις οποίες ούτε ο ίδιος διαθέτει, ούτε προκύπτει να έχει απασχολήσει

εξειδικευμένο προσωπικό. Ενδεικτικά, αναφέρεται ότι έχει εκδώσει πλήθος φορολογικών στοιχείων για ηλεκτρολογικές και υδραυλικές εργασίες, χωρίς να έχει απασχολήσει ποτέ υπάλληλο με την ειδικότητα του ηλεκτρολόγου ή του υδραυλικού, ούτε επέδειξε φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι του παρείχαν τρίτοι υπηρεσίες για τιαυτές εργασίες. Φέρεται επίσης να έχει παράσχει υπηρεσίες κατασκευής επίπλων και πολλές άλλες, χωρίς να έχει αυτή τη δυνατότητα.

- Έχει εκδώσει πλήθος φορολογικών στοιχείων με τα οποία φέρεται να αναλαμβάνει διάφορες μεταλλικές κατασκευές (κουφώματα, κάγκελα, σκάλες) ακόμα μάλιστα και την κατασκευή βιομηχανικών μεταλλικών κτιρίων, για τις οποίες κατασκευές απαιτούνται κατάλληλοι χώροι παραγωγής, εξοπλισμένοι τουλάχιστον με τα απαιτούμενα μηχανήματα κοπής, διάτρησης, μηχανουργικών κατεργασιών, συγκόλλησης και διαμόρφωσης που δεν διέθετε.

- Ως έδρα της επιχείρησης από ενάρξεως, δηλώνεται μια μισθωμένη οικία, στα Λάρισας, 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 της εν διαστάσει συζύγου του,

- Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση του δεν είχε τη δυνατότητα παραγωγής (δεν διέθετε μηχανήματα και λοιπό εξοπλισμό), αποθήκευσης (δεν διέθετε κτιριακές εγκαταστάσεις) και διακίνησης (δεν είχε κατάλληλα ιδιόκτητα και μισθωμένα φορτηγά αυτοκίνητα), των αγαθών που φέρεται να παράγει και να εμπορεύεται ούτε είχε προβεί σε ανάλογες αγορές υλικών.

- Τα περισσότερα τιμολόγια φέρεται να έχουν εξοφληθεί με μετρητά, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 παρ. 6 του ν.4093/2012 παρ. Ε1 (Κ.Φ.Α.Σ.). Αλλά και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, 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 στον λογαριασμό του 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, παρατηρήθηκε αυτός να προσέρχεται στο τραπεζικό κατάστημα ταυτόχρονα με τον, και ο τελευταίος αμέσως μετά να κάνει ισόποση και αντίστροφη κίνηση (ανάληψη) με αυτήν της κατάθεσης, ενώ σε άλλες περιπτώσεις διαπιστώθηκε να κρατείται από τον, μόνο το ποσό του Φ.Π.Α. ή το μισό αυτού και το υπόλοιπο ποσό της "κατάθεσης" να επιστρέφεται στον πελάτη, στοιχείο που παραπέμπει σε εικονική εξόφληση συναλλαγών.

Επειδή, ο προσφεύγων, ΑΦΜ, έλαβε το φορολογικό έτος 2015, τρία (3) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών καθαρής αξίας 124.700,00€ πλέον Φ.Π.Α. 28.681,00€ από τον, Α.Φ.Μ., τα οποία αφορούσαν στο έργο «.....» στο χώρο ιδιοκτησίας της επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ. όπως αναγράφονται αναλυτικά στον κατωτέρω πίνακα:

α/α	Ημερομηνία	Τιμολόγιο	Σειρά	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Σύνολο
1	30.04.2015		B	36.850,00	8.475,50	45.325,50
2	29.05.2015		B	52.200,00	12.006,00	64.206,00
3	26.06.2015		B	35.650,00	8.199,50	43.849,50
ΣΥΝΟΛΑ				124.700,00	28.681,00	153.381,00

Επειδή, σύμφωνα με το από 21.02.2015 ιδιωτικό συμφωνητικό με αντισυμβαλλόμενους την επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ. και τον προσφεύγοντα, το οποίο κατατέθηκε νόμιμα στη ΔΟΥ Β' Λάρισας με αριθ. κατ./3-3-2015, ο προσφεύγων ανέλαβε ως εργολάβος την στο χώρο ιδιοκτησίας της επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ. με εργολαβικό αντάλλαγμα 165.000,00€. Στη συνέχεια με το από 25.05.2015 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του προσφεύγοντος και του, ΑΦΜ:, ο δεύτερος ανέλαβε ως υπεργολάβος την υλοποίηση του παραπάνω έργου με εργολαβικό αντάλλαγμα 155.000,00 (χωρίς ΦΠΑ). Η ελεγκτική αρχή αξιολογώντας τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία και λαμβάνοντας ιδίως υπόψη:

- το γεγονός ότι το έργο αφορούσε σε εργασίες κατασκευής μεταλλικής βιομηχανικής αποθήκης σε βιομηχανική εγκατάσταση,
- ότι ο προσφεύγων ανέλαβε το έργο από την εταιρεία «.....», Α.Φ.Μ. και στη συνέχεια εξέδωσε με βάση την πρόοδο των εργασιών και τα συμφωνηθέντα μεταξύ τους δύο φορολογικά παραστατικά προς αυτή συνολικής καθαρής αξίας 175.570,00€, που καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία του και συμπεριλήφθηκαν στις δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. του υπό κρίση έτους.
- για την εκτέλεση της υπεργολαβίας έλαβε από τον, ΑΦΜ: τρία φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 124.700,00 ευρώ, που καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία του και συμπεριλήφθηκαν στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του υπό κρίση έτους.
- τα επιπλέον στοιχεία που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα (άδεια ανέγερσης, φωτογραφίες)

➤ συμπίερανε ότι το επίμαχο έργο, που ο προσφεύγων ανέλαβε, πραγματοποιήθηκε και δέχθηκε πως οι συναλλαγές, που περιγράφονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης ΑΦΜ:, αφορούν πραγματικές συναλλαγές, δεδομένου πως σε διαφορετική περίπτωση δεν θα είχε ολοκληρωθεί και παραδοθεί το έργο στην επιχείρηση «.....»

Επειδή, ο δεν ήταν σε θέση να εκτελέσει για λογαριασμό του προσφεύγοντος το επίμαχο έργο, το οποίο περιλάμβανε πληθώρα εργασιών, όπως αποδείχθηκε από την από 27.02.2020 έκθεση ελέγχου της Ε΄ Υποδιεύθυνσης Λάρισας της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, καθώς:

- δεν διέθετε τις τεχνικές γνώσεις που απαιτούνται προκειμένου να παράσχει τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία,
- το πλήθος των εργατών που απασχολούσε στο ελεγχόμενο διάστημα είναι δυσανάλογα μικρό σε σχέση με τον τζίρο που φέρεται να είχε, επρόκειτο δε για ανειδίκευτους εργάτες,
- είχε εκδώσει πλήθος τιμολογίων αξίας εκατομμυρίων ευρώ για πληθώρα υπηρεσιών ανάλογα με τις ανάγκες των ληπτριών των τιμολογίων επιχειρήσεων,
- δεν είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή,
- δεν διέθετε εγκαταστάσεις,
- για τη μεταλλική κατασκευή της αποθήκης χρησιμοποιήθηκε μεγάλος όγκος υλικών που ουδέποτε προμηθεύτηκε,
- από τις υποβληθείσες καταστάσεις ασφάλισης των εργαζομένων προκύπτει η απασχόληση μόλις τριών (3) εργαζομένων ανά μήνα για χρονικό διάστημα τριών μηνών και για σύνολο 81 ημερομισθίων, το σύνολο των αποδοχών τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 2.332,80€ με κωδικό ειδικότητας 933130 δηλαδή αυτό του ανειδίκευτου εργάτη, ενώ εργοδότης τους εμφανίζεται ο προσφεύγων.

Επειδή, για την εξόφληση των τριών τιμολογίων εκδόσεως, Α.Φ.Μ. καθαρού ποσού 124.700,00€ πλέον Φ.Π.Α. 28.681,00€, συνολικής αξίας 153.381,00€ (μείον του παρακρατούμενου φόρου (3%) 3.741,00€), εκδόθηκαν πέντε (5) επιταγές συνολικής αξίας 149.640,00€ από τον προσφεύγοντα σε διαταγή του, Α.Φ.Μ. από τις οποίες:

- οι δύο (2) συνολικού ποσού 11.000,00€ εισπράχθηκαν από διάφορα πρόσωπα, κατόπιν οπισθογραφήσεως από τον, τα οποία, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, δεν είχαν συναλλαγές με τον προσφεύγοντα, και

➤ οι τρεις (3) συνολικού ποσού 138.640,00€ εισπράχθηκαν από την εταιρεία με Α.Φ.Μ....., τελευταίο οπισθογράφο της οποίας όπως προέκυψε από τον έλεγχο, Διευθύνων Σύμβουλος και Πρόεδρος του Δ.Σ. κατά την επίμαχη περίοδο, υπήρξε ο προσφεύγων ήτοι τα ποσά των τριών (3) επιταγών επεστράφησαν από τον στον προσφεύγοντα μέσω της επιχείρησης

Όπως αναφέρεται στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων προσκόμισε στη φορολογική αρχή το από 03.07.2015 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του ιδίου ως εργολάβου και του ως υπεργολάβου, το οποίο προέβλεπε πως, για την εκτέλεση του έργου «.....» για την εταιρεία «.....» και λόγω της επιβολής των κεφαλαιακών ελέγχων στο τραπεζικό σύστημα: «Α) Για τις πληρωμές των ημερομισθίων των εργατοτεχνιτών και των μικροϋλικών ως προς της απρόσκοπτη υλοποίηση του έργου ο ΕΡΓΟΛΑΒΟΣ θα καταβάλει στον ΥΠΕΡΓΟΛΑΒΟ κάθε Παρασκευή μετρητά βάσει πρόχειρης επιμέτρησης που θα προσκομίσει ο ΥΠΕΡΓΟΛΑΒΟΣ στα γραφεία του ΕΡΓΟΛΑΒΟΥ Β) Θα καταβληθεί προσπάθεια οι εργασίες να ολοκληρωθούν το συντομότερο δυνατό για να περιοριστούν στο ελάχιστο τα προβλήματα από τους κεφαλαιακούς περιορισμούς που επιβλήθηκαν Γ) Αμέσως μετά την ολοκλήρωση των εργασιών του έργου θα γίνει λεπτομερής εκκαθάριση με έκδοση των αντίστοιχων τιμολογίων από πλευράς του ΥΠΕΡΓΟΛΑΒΟΥ και των εξοφλητικών επιταγών από πλευράς ΕΡΓΟΛΑΒΟΥ. Ακολούθως της λογιστικής τακτοποίησης ο ΥΠΕΡΓΟΛΑΒΟΣ υποχρεούται να επιστρέψει άμεσα στον ΕΡΓΟΛΑΒΟ την συνολική αξία των μετρητών που έχει λάβει - σύμφωνα με τα ανωτέρω - κατά την διαδικασία εκτέλεσης του έργου».

Επιπλέον προσκόμισε 9 (εννιά) αποδείξεις πληρωμής συνολικού ποσού 138.640,00€ με ημερομηνίες έκδοσης από 10.07.2015 έως 25.09.2015, προς απόδειξη του ισχυρισμού του ότι τελικώς κατέβαλε το ποσό της αμοιβής του τμηματικά με μετρητά.

Επειδή, ο πιο πάνω τρόπος εξόφλησης των τιμολογίων εκτιμάται ότι χρησιμοποιήθηκε για να δώσει νομιμοφάνεια στις συγκεκριμένες συναλλαγές. Ο προσφεύγων από τη συνολική αξία των τιμολογίων που ανέρχεται σε 149.640,00 €, αποδεικνύεται να εξόφλησε, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, μόνο τις 11.000,00 € (ποσό επιταγών που εισπράχθηκαν από τρίτα πρόσωπα που δεν είχαν συναλλαγές με τον προσφεύγοντα).

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1143/2015 με την οποία έγινε δεκτό ότι οι δαπάνες βάσει τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015, οι οποίες αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου 2015 και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α΄/28.06.2015) τραπεζικής αργίας, ήτοι τις 19.07.2015 (σχετική η

από 18.07.2015 Π.Ν.Π. ΦΕΚ 84Α'), 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. Όπως όμως προκύπτει από τις προσκομιζόμενες από τον ίδιο αποδείξεις πληρωμής, το μεγαλύτερο μέρος από αυτές εκδόθηκε μετά τη λήξη της τραπεζικής αργίας (19.07.2015). Άλλωστε το επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα ιδιωτικό συμφωνητικό της 03.07.2015 αναφέρει πως αφορούσε στις πληρωμές με μετρητά των ημερομισθίων των εργατοτεχνιτών και των μικροϋλικών προς την απρόσκοπτη υλοποίηση του έργου για την περίοδο της τραπεζικής αργίας, δαπάνες οι οποίες σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ανέρχονται στο ποσό των 138.640,00€ που φέρεται να καταβλήθηκε με μετρητά. Επισημαίνεται πως το ανωτέρω συμφωνητικό δεν κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. παρά τη σχετική υποχρέωση του νόμου (αρ. 19 Ν. 820/1978) καθότι τροποποιεί την από 25.02.2015 καταρτισθείσα μεταξύ τους υπεργολαβική σύμβαση και συγκεκριμένα το άρθρο 2 που αναφέρει τον τρόπο πληρωμής του χρηματικού αντικειμένου της υπεργολαβίας.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 144 παρ. 1 του Ν.2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας):

«Αντικείμενο απόδειξης είναι αμφισβητούμενα πραγματικά γεγονότα, τα οποία ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 147 του ανωτέρω Κώδικα:

«1. Αποδεικτικά μέσα είναι: α. η αυτοψία, β. η πραγματογνωμοσύνη, γ. τα έγγραφα, δ. η ομολογία του ιδιώτη διαδίκου, ε. οι εξηγήσεις των διαδίκων, στ. οι μάρτυρες και ζ. τα δικαστικά τεκμήρια».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 148 του ανωτέρω Κώδικα:

«Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 169 του ανωτέρω Κώδικα:

«1. Δημόσια είναι τα έγγραφα τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο

2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη ή, αν δηλώνεται αδυναμία υπογραφής, άλλο σημείο το οποίο τίθεται από το συντάκτη. Στην τελευταία αυτήν περίπτωση, το έγγραφο πρέπει να επικυρώνεται από συμβολαιογράφο ή άλλη δημόσια αρχή, οι οποίοι και βεβαιώνουν συγχρόνως ότι ο εκδότης δήλωσε αδυναμία υπογραφής».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 171 του ανωτέρω Κώδικα:

«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

2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους ή η κίνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ'ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους.

3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148.

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, σύμφωνα με την νομολογία (ΣΤΕ 446/2003, ΣΤΕ 5980/1996, στΕ 1984/1993) μαρτυρίες υπό την μορφή υπευθύνων δηλώσεων του Ν. 1599/1986 καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κ.Φ.Δ. διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση όμως που η εν λόγω υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστούν ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου αλλ' έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του συνυπέβαλε και βεβαιώσεις εργατών και του διευθύνοντος συμβούλου της επιχείρησης «.....», προκειμένου να στηρίξει τους ισχυρισμούς του. Τα προσκομιζόμενα στοιχεία, ωστόσο, δεν είναι ικανά να ανατρέψουν την κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη στην οποία κατέληξε ο διενεργηθείς έλεγχος της Ε' Υποδιεύθυνσης Λάρισας της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης.

Επειδή καλόπιστος λήπτης θεωρείται αυτός που επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια και προσοχή όσον αφορά στην πραγματοποιηθείσα συναλλαγή και στο πρόσωπο του εκδότη και παρ' όλα αυτά δεν ήταν σε θέση να διακρίνει οποιαδήποτε παρατυπία που να τον βάλει σε υποψίες σχετικά με την εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, ο προσφεύγων έπρεπε σύμφωνα με τις διατάξεις των αρ. 5 και 15 παρ. 2 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) να εφαρμόσει κατά την κρίση του τις κατάλληλες δικλίδες ώστε να διασφαλίσει την αξιοπιστία και την αυθεντικότητα των συναλλαγών ως προς το πρόσωπο με το οποίο συναλλασσόταν και πλήρωνε ώστε να καθιστά τις συναλλαγές του αξιόπιστες και πραγματικές.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη απόδειξης από τη φορολογική αρχή της εικονικότητας των συναλλαγών καθώς και καλοπιστίας του ως λήπτη απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 που δημοσιεύθηκε στις 26-7-2013, όπως ίσχυε μέχρι και 16-10-2015, δηλαδή πριν την κατάργησή της δυνάμει του άρθρου 3 παρ. 4β του ν.4337/2015 ορίζονταν ότι:

«.....γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου.....

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ μειώνεται ως εξής:

.....

ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου».

Επειδή, στην παράγραφο 30 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«30. 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, στο άρθρο 7 του ν.4337/2015 (Α' 129), ο οποίος κατατέθηκε στις 12-10-2015 και δημοσιεύθηκε στην ΕτΚ και άρχισε να ισχύει από 17-10-2015 (άρθρο 23 αυτού), ορίσθηκαν τα εξής:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55

του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος (12-10-2015) δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

.....
δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

.....
5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170).

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 περ. δ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (Α' 129), ο οποίος άρχισε να ισχύει από 17-10-2015 (άρθρο 23 αυτού), για τις παραβάσεις λήψης εικονικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη, οι οποίες διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013, προβλέπεται η επιβολή προστίμου ίσου με ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας του στοιχείου.

Επειδή, δυνάμει του άρθρου 3 παρ. 4β του ν.4337/2015 καταργήθηκε η διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 από 17.10.2015.

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' 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 επεικέστερου Νόμου.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραβάσεως της γενικής αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ποινής (κύρωσης) απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./12.11.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ./06.10.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015

Πρόστιμο	24.940,00€
----------	------------

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.