



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28/04/2021

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

Αριθμός απόφασης: 1153

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας**: 54630 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-333267  
**ΦΑΞ** : 2313-333258  
**E-Mail** : ded.thess@aade.gr

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
  - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), 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.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) 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 13/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: ....., κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ:

α) της υπ' αριθ. ..../2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2014,

β) της υπ' αριθ. ..../2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2015,

γ) της υπ' αριθ. ..../2020 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 ν.4472/2017) για το φορολογικό έτος 2014,

δ) της υπ' αριθ. ..../2020 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 ν.4472/2017) για το φορολογικό έτος 2015,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις υπ' αριθ. ..../2020 και ..../2020 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015, για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 αντιστοίχως, και τις υπ' αριθ. ..../2020 και ..../2020 πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 ν.4472/2017), για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ.

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

Επί της από 13/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με 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. ..../2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2014, πρόστιμο ποσού 7.958,40€, λόγω λήψης ενός (-1-) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 19.896,00€ πλέον ΦΠΑ 4.576,08€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του ..... (Α.Φ.Μ.: .....), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 – 6 και 11 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ.

Ε1), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 19.896,00€ x 40%.

Με την υπ' αριθ. ..../2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2015, πρόστιμο ποσού 5.288,00€, λόγω λήψης πέντε (-5-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 13.220,00€ πλέον ΦΠΑ 3.040,60€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του ..... (Α.Φ.Μ.: .....), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9 και 15 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρουν την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 13.220,00€ x 40%.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 18/08/2020 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1) – Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) – Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ....../06.05.2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ. ..../2020 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 ν.4472/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2014, πρόστιμο ποσού 2.288,04€, ήτοι ίσο με το 50% της αξίας του Φ.Π.Α. που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης του προαναφερθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017.

Με την υπ' αριθ. ..../2020 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 ν.4472/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2015, πρόστιμο ποσού 1.520,30€, ήτοι ίσο με το 50% της αξίας του Φ.Π.Α. που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 05/10/2020 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ (ν.2859/2000) – Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 815/26.08.2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Πλημμελής στοιχειοθέτηση της εικονικότητας. Άρνηση εικονικότητας (πραγματοποίηση των συναλλαγών).
2. Εφαρμογή των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του άρθρου 3 παρ. 4β' του ν.4337/2015. Ανίσχυρες οι μεταβατικές ρυθμίσεις του άρθρου 7 του ν.4337/2015 και οι διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017. Παραβίαση της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης, λόγω κατάργησης των προστίμων για τα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

### **Ως προς τον 1<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 55 παρ. 1 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε από 01/01/2014 έως 16/10/2015, οριζόταν ότι: «Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως “φοροδιαφυγή” νοείται:... ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. *Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκησης...».*

**Επειδή**, με το άρθρο 62 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: «*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 την παρ. 1 του άρθρου 1 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1), ως ίσχυσε έως 31/12/2014, οριζόταν ότι: «Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

**Επειδή**, με την παρ. 3 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου οριζόταν ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

**Επειδή**, με το άρθρο 10 του ίδιου νόμου οριζόταν ότι: «...6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου... 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...».

**Επειδή**, με το άρθρο 38 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Από την 1 η Ιανουαρίου 2015 καταργείται η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε΄ του Ν.4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος π.δ.186/1992...».

**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**, περαιτέρω, 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 αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στην από 18/08/2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012), Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) και Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ ΛΑΡΙΣΑΣ. Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότη 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 δραστηριότητες 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 τοιαύτες 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 ..... 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 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 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 στον λογαριασμό του ..... και στη συνέχεια ο ίδιος τα επέστρεψε 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.

Περαιτέρω, αναφορικά με τις υπό κρίση συναλλαγές, η προσφεύγουσα φέρεται να έχει εξοφλήσει την αξία των φορολογικών στοιχείων με μετρητά, κατά παράβαση της παρ. 6 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1) για το φορολογικό έτος 2014.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα έλαβε τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία από τον ..... ΤΟΥ .....

α/α	Παραστατικό	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία	Περιγραφή συναλλαγής
1	TIM54/02.12.2014	19.896,00	4.576,08	24.472,08	EPS 7 1200m <sup>2</sup> ΥΑΛΟΠΛΕΓΜΑ 2500m <sup>2</sup> ΣΟΒΑΣ 1200kgr ΑΣΤΑΡΙ 520 kgr
Φορολογικό έτος 2014		19.896,00	4.576,08	24.472,08	
2	TIM79/30.01.2015	4.120,00	947,60	5.067,60	ΣΟΒΑΣ ΠΑΣΤΑ ΑΚΡΥΛΙΚΗ 1000kgr ΑΣΤΑΡΙ 280 kgr
3	TIM89/30.01.2015	2.000,00	460,00	2.460,00	ΣΟΒΑΣ ΠΑΣΤΑ ΑΚΡΥΛΙΚΗ 500kgr ΑΣΤΑΡΙ 125 kgr
4	TIM96/17.06.2015	1.500,00	345,00	1.845,00	ΑΣΦΑΛΤΟΠΑΝΟ 300m <sup>2</sup>
5	ΤΠΥ90/29.06.2015	600,00	138,00	738,00	ΓΡΑΦΙΤΟΥΧΟ 150m <sup>2</sup> (ΘΕΡΜΟΜΟΝΩΣΗ)
6	TIM100/14.08.2015	5.000,00	1.150,00	6.150,00	ΑΣΦΑΛΤΟΠΑΝΟ 1000m <sup>2</sup>
Φορολογικό έτος 2015		13.220,00	3.040,60	16.260,60	

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 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**, ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα προς απόδειξη των ισχυρισμών της και αποδόμησης του πορίσματος του ελέγχου περί της εικονικότητας των συναλλαγών που περιγράφονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του ..... (Α.Φ.Μ.: .....).

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, περί λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το σύνολο της συναλλαγής, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18/08/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1) – Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) – Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ και στην από 05/10/2020 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ (ν.2859/2000) – Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης της εικονικότητας και πραγματοποίησης των συναλλαγών, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

### **Ως προς τον 2<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με την παρ. 30 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*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, οριζόταν ότι: «...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... 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...».

**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**, με το άρθρο 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «... 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 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... 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)... 8. 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 το άρθρο 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**, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι από έναρξη ισχύος του ν.4337/2015, ήτοι από 17/10/2015, για παραβάσεις που διαπράχθηκαν κατά το χρόνο εφαρμογής του άρθρου 55 παρ. 2 του ν.4174/2013 επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται από την παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2013 και ειδικότερα, για παραβάσεις της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, από 13/05/2017 και μετά,

επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται από την παρ. 1 του άρθρου 79 του ν.4472/2017, τα οποία τυγχάνουν να είναι τα επεικέστερα έναντι όλων των θεσμοθετημένων κυρώσεων από το χρόνο διάπραξης έως την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς. Περαιτέρω, δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά το χρόνο έκδοσής της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά το χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης [Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, ΕΚΔ. Σάκκουλας 1999, σελ. 286]. Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του και όχι ο χρόνος έκδοσης της καταλογιστικής πράξης. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009, 3935/2012).

Εν προκειμένω, δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της μη επιβολής φορολογικής κύρωσης επί παραβάσεων λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου 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 επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υπάρχει 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.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί επιβολής επεικέστερης κύρωσης προβάλλεται παρελκυστικώς και απορρίπτεται.

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**την απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ. ....../13.11.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Η υπ' αριθ. ....../2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014**

Πρόστιμο	7.958,40€
----------	-----------

**Η υπ' αριθ. ....../2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015**

Πρόστιμο	5.288,00€
----------	-----------

**Η υπ' αριθ. ....../2020 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 ν.4472/2017) φορολογικού έτους 2014**

Πρόστιμο	2.288,04€
----------	-----------

**Η υπ' αριθ. ....../2020 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 ν.4472/2017) φορολογικού έτους 2015**

Πρόστιμο	1.520,30€
----------	-----------

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 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.