



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28/4/2021

Αριθμός απόφασης: 1176

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

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την 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 **9/12/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ:**..... κατά α) της με αριθ. - **9/11/2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του φορ. έτους 2019, β) της με αριθ. - **9/11/2020** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015 φορ. έτους 2014 και γ) της με αριθ. - **9/11/2020** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015 φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις παραπάνω πράξεις, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Αμπελοκήπων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας,

όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **9/12/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ:.....** που 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. - **9/11/2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **1.000,00€**, κατόπιν μη ανταπόκρισης στο με αριθ.πρωτ..... - **18/7/2019** έγγραφο αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, [επιβλήθηκε το διπλάσιο πρόστιμο, λόγω υποτροπής (ΑΕΠ/2019), ήτοι 2 X 500,00€ = 1.000,00€ (αρ.54 παρ. 1δ, 2γ και 3 του Ν.4174/2013)].
- Με τη με αριθ. - **9/11/2020** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015 φορ. έτος 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο **973.369,39€** λόγω λήψης και καταχώρησης εικοσιπέντε (25) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 2.433.423,48€ πλέον ΦΠΑ 559.687,40€, έκδοσης της εταιρίας «.....» με **ΑΦΜ:.....**, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 6 παρ. 1, 9,10,11 και 10 παρ.8 της υποπαρ. Ε1 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015, ήτοι 2.433.423,48€*40% =973.369,39€ .
- Με τη με αριθ. - **9/11/2020** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015 φορ. έτος 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο **1.212.390,28€** λόγω λήψης και καταχώρησης εβδομήντα έξι (76) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 3.030.975,69€ πλέον ΦΠΑ 697.124,43€, ήτοι εξήντα (60) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.429.975,69€ πλέον ΦΠΑ 328.894,43€ έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του με **ΑΦΜ:.....** και δεκάξι (16) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.601.000,00€ πλέον ΦΠΑ 368.230,00€ έκδοσης της εταιρίας «.....» με **ΑΦΜ:.....**, κατά παράβαση των άρθρων 1, 3, 5 παρ.1,5,7, 8 και 15 παρ. 2 του Ν.4308/2014 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015, ήτοι 3.030.975,69€ *40% = 1.212.390,28€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων βάσει της από **30/10/2020** έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΦΑΣ, ΕΛΠ & ΚΦΔ (Ν.4093/2012, Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης δυνάμει της με αριθ. - **1/10/2019** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ./2018 – **20/9/2018** έγγραφο της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Ενέργειες (αριθ. εισερχ. πρωτ. ΕΜΠ..... - **26/9/2018** ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης), στο οποίο αναφέρεται ότι ύστερα από έρευνα της Αρχής, εντοπίστηκε κύκλωμα που χρησιμοποίησε επιχειρήσεις χωρίς συναλλακτική δραστηριότητα, με μοναδικό

σκοπό την έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, με διαδοχικές τιμολογήσεις, να ωφεληθεί από την ιδιοποίηση του αναλογούντος ΦΠΑ ο τελικός αποδέκτης αυτών, συγκεκριμένα ο προσφεύγων.

Ο προσφεύγων με την κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Ανεπαρκής και πλημμελής αιτιολογία. Οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές. Δεν υφίσταται συνεχής και συστηματική συνεργασία μεταξύ του προσφεύγοντος και των αντισυμβαλλόμενων εκδοτών των επίμαχων τιμολογίων με σκοπό για την καταστράτηγηση των φορολογικών διατάξεων. Έχει προσκομίσει στοιχεία στον έλεγχο που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών. Τα τιμολόγια θα πρέπει να κριθούν εικονικά αποκλειστικά ως προς το πρόσωπο των εκδοτών τους και να αναγνωριστεί η καλή του πίστη ως λήπτη αυτών.
2. Μη ορθώς του επιβλήθηκε η με αριθ. - **9/11/2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 καθώς ανταποκρίθηκε στη με αριθ. - **18/7/2019** πρόσκληση για προσκόμιση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) της ελεγκτικής αρχής.
3. Αναδρομική κατάργηση των διατάξεων του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 με το άρθρο 4 παρ.3 του Ν.4337/2015. Παραβίαση της αρχής της επεικέστερης κύρωσης.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1ε Ν.4174/2013, όπως ίσχυε πριν από την κατάργησή της με το άρθρο 3§4 περ. α' του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου έπαψε να ισχύει από 17/10/2015 και μετά, ορίζονταν, μεταξύ 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 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την πράξη επιβολής προστίμου 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 πράξη επιβολής προστίμου 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 πράξη επιβολής προστίμου 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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

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, στην προκειμένη περίπτωση, στην από **30/10/2020** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΦΑΣ, ΕΛΠ & ΚΦΔ (Ν.4093/2012, Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης (σελ. 1 - 58) για τον προσφεύγοντα, αποτυπώνονται αναλυτικώς, διεξοδικώς, επαρκώς και εμπειριστатωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη η ελεγκτική αρχή για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και τον προσδιορισμό των προστίμων. Ειδικότερα, διαπιστώθηκε ότι οι εκδότες οντότητες με **ΑΦΜ:**..... και «.....» με **ΑΦΜ:**..... μπορεί να ήταν φορολογικά

υπαρκτές, με την έννοια ότι διέθεταν ΑΦΜ και είχαν προβεί σε έναρξη εργασιών, αλλά ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες.

- Ειδικότερα η εταιρεία με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:** διαπιστώθηκε ότι α) στερείτο έδρας, καθώς ήδη από την 02^η/07/2011 την είχε εκμισθώσει στον προσφεύγοντα, β) δεν είχε προσωπικό, και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο πωλήσεων εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της, γ) δεν είχε πάγιο εξοπλισμό (τον πούλησε στο τέλος της χρήσης 2010), με συνέπεια να μην είχε τη δυνατότητα να έχει οποιαδήποτε παραγωγική δραστηριότητα, δ) δεν είχε αγορές, καθόσον σχεδόν όλες οι υποτιθέμενες αγορές της ιδιαίτερα μεγάλης αξίας ήταν εικονικές και προέρχονταν από επίσης συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις και ε) ενήργησε, μέσω του μοναδικού εταίρου και διαχειριστή της με **ΑΦΜ**, ως άμεσο αυτουργό - υποκruptτόμενο στην έκδοση πλήθους εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους για λογαριασμό συναλλακτικών ανύπαρκτων εκδοτών - επιχειρήσεων, με λήπτες τόσο τρίτες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και τον, όσο και την ίδια, παρουσιάζοντάς τα ως υποτιθέμενες αγορές. Με αυτόν τον τρόπο η ελεγχόμενη οντότητα αποκτούσε τη δυνατότητα να εκδίδει με τη σειρά της εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς παράλληλα να προκαλεί υποψίες στη φορολογική αρχή, καθώς εμφάνιζε την εικόνα μίας ενεργής επιχείρησης με αγορές και πωλήσεις.
- Για τον με **ΑΦΜ:**..... διαπιστώθηκε ότι α) δε διέθετε έδρα, β) δε διέθετε προσωπικό, γ) δε διέθετε πάγιο εξοπλισμό και δ) δεν είχε πραγματοποιήσει τις αντίστοιχες αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή/και εισαγωγές, ούτε είχε τα ανάλογα αποθέματα.

Επειδή, ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή συνυποβάλλει εκ νέου όσα είχε ήδη προσκομίσει κατά τον έλεγχο με τις με αριθμό πρωτ. /05-10-2020 έγγραφες αντιρρήσεις του. Τα συγκεκριμένα έγγραφα έχουν ήδη αξιολογηθεί από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης και δεν ήταν ικανά να ανατρέψουν τις διαπιστώσεις του. Στην από **30/10/2020** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΦΑΣ, ΕΛΠ & ΚΦΔ (Ν.4093/2012, Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης και συγκεκριμένα στις σελίδες 41 – 43 αναφέρονται τα εξής:

«Από τα συνημμένα στην απάντηση της προσφεύγουσας έγγραφα και λόγω της πρόσβασης που μπόρεσε να έχει σε αυτά, όπως:

- η εκτύπωση της εικόνας νομικού προσώπου της εκδότριας οντότητας με **ΑΦΜ** από τη διαδικτυακή εφαρμογή "taxisnet" της ιστοσελίδας της ΑΑΔΕ, στην οποία μπορεί να έχει πρόσβαση μόνο η ίδια η οντότητα με τους κωδικούς της,
- φωτοαντίγραφα των ηλεκτρονικά υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. της οντότητας,,
- φωτοαντίγραφα των εκθέσεων κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων της οντότητας

..... που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ,

- φωτοαντίγραφο βεβαίωσης μεταβολής εργασιών της οντότητας στη Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ και φωτοαντίγραφο της ταυτότητάς του,

- φωτοαντίγραφο του από 30/10/2012 πληρεξουσίου εγγράφου του προς τρίτο πρόσωπο, κάτοικο Κιλκίς να ενεργεί αντί αυτού στις μεταβιβάσεις στη Δ/ση Συγκοινωνιών Κιλκίς

- εξουσιοδοτήσεις του προς τρίτους προκειμένου να ενεργήσουν αντί αυτού σε διεκπεραίωση εργασιών με δημόσιες υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ. και Ο.Α.Ε.Ε.) και

- παραστατικά ενδοκοινοτικής απόκτησης οχημάτων και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκτελωνιστών, τα οποία φέρουν ημερομηνία έκδοσης κατά τα έτη 2012, 2013 και 2014,

επιβεβαιώνονται οι θέσεις του ελέγχου:

- **περί της συνεχούς και συστηματικής συνεργασίας μεταξύ της ελεγχόμενης οντότητας και των εκδοτών, και**
- **ότι το όλο εγχείρημα-κύκλωμα ήταν εις γνώσει της και ότι με δική της πρόθεση αποδέχθηκε τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς μόνο εφόσον είχε στενή σχέση με τις εκδότριες οντότητες μπορούσε να αποκτήσει πρόσβαση στα παραπάνω.**

Οι εξουσιοδοτήσεις και το πληρεξούσιο έγγραφο του που προσκομίσθηκαν συνημμένα, δεν αποδεικνύουν τη σύννομη λειτουργία της επιχείρησής του, καθώς όπως αποδείχθηκε από τον έλεγχο, αλλά και από όσα δήλωσε ο ίδιος η επιχείρησή του είναι φορολογικά υπαρκτή, όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη.

Μεταξύ των παραπάνω προσκομίστηκε και φωτοαντίγραφο μίας προεκτυπωμένης "Δήλωσης αναδόχου" με αναγραφή του έτους 2015 χωρίς ακριβή ημερομηνία. Στο έγγραφο γίνεται αναφορά σε συμφωνηθείσες υπηρεσίες φύλαξης που θα παρέχονται από την επιχείρηση του προς κάποια "ΕΤΑΙΡΕΙΑ", την οποία δεν κατονομάζει, οι οποίες όπως αναγράφεται, αποτελούν αντικείμενο συναφθείσας σύμβασης και περιγράφονται σε συνημμένα παραρτήματα. Το εν λόγω έγγραφο κρίνεται από τον έλεγχο ως αόριστο και συνεπώς μη αξιολογήσιμο, καθώς ενώ φέρεται να έχει υπογράψει από τον, ωστόσο δεν έχουν συμπληρωθεί ορισμένα κρίσιμα σημεία της, όπως τα πλήρη στοιχεία του υπογράφοντα, η ημερομηνία σύνταξης και υπογραφής όπως και τα στοιχεία της αντισυμβαλλόμενης "εταιρείας", ούτε επισυνάπτονται η αναφερόμενη σύμβαση με τα παραρτήματά της.

Ως αποδεικτικά πληρωμών των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως με **ΑΦΜ**, προσκομίσθηκαν φωτοαντίγραφα ταχυδρομικών επιταγών συνολικής αξίας 691.000,00€, από τις οποίες οι ταχυδρομικές επιταγές με αξία 621.500,00€ είχαν ήδη προσκομισθεί από την εκδότρια οντότητα ως αποδεικτικά εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε κατά τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 με λήπτη την ελεγχόμενη οντότητα, στον διενεργηθέντα από τη Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ έλεγχο. Ψηφιακά φωτοαντίγραφα των παραπάνω ταχυδρομικών επιταγών, μας απεστάλησαν με την με αριθμό/19-11-2019 απάντηση της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ στο με αριθμό πρωτοκόλλου

...../06-11-2019 έγγραφό μας. Οι εν λόγω ταχυδρομικές επιταγές ως μέσο πληρωμής έχουν ήδη κριθεί από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ (σχετική η υπ. αρ./22-10-2019 έκθεση ελέγχου).

Για τις επιπλέον ταχυδρομικές επιταγές αξίας 69.500,00€ αναφέρουμε ότι **δεν είναι ικανές να αναιρέσουν τις διαπιστώσεις του ελέγχου, καθώς το ποσό υπολείπεται κατά πολύ της αξίας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, καθιστώντας αναπόδεικτη την καλοπιστία της ελεγχόμενης οντότητας ως λήπτη.**

Επίσης, ούτε στην περίπτωση των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του με ΑΦΜ προσκομίστηκε οποιοδήποτε στοιχείο που αποδεικνύει την εξόφληση τους.

Το προσκομισθέν έγγραφο με τίτλο "ιδιωτικό συμφωνητικό αναγνώρισης χρέους - εξόφλησης δια τμηματικών καταβολών" που φέρεται ότι έχει συνταχθεί την 02/06/2015 μεταξύ του και της ελεγχόμενης οντότητας, **δεν αποτελεί σε καμία περίπτωση αποδεικτικό στοιχείο εξόφλησης των υπό κρίση συναλλαγών.** Αφορά στην εξόφληση φορολογικών στοιχείων που φέρονται ότι εκδόθηκαν κατά τις χρήσεις 2012 - 2013 από την οντότητα προς την ελεγχόμενη οντότητα. Τα αναγραφόμενα τιμολόγια στο εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό, καθώς και η υποτιθέμενη εξόφλησή αυτών, έχει κριθεί οριστικά από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ για τις χρήσεις αυτές. Ειδικότερα αποφάνθηκε ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους (σχετική η υπ. αρ./18-07-2017 έκθεση ελέγχου). Επίσης και αυτό το έγγραφο φέρει την υπογραφή μόνο από του χωρίς να αναγράφονται στο σώμα της τα πλήρη στοιχεία του.

Η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε οποιοδήποτε νέο στοιχείο – παραστατικό».

Επειδή, από τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων, προς επίρρωση των διαπιστώσεων του ελέγχου, συμπεριλήφθηκε στον φάκελο της εν λόγω υπόθεσης η με αριθ./2020 τελεσίδικη απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, Τμήματος Ε΄ Τριμελούς με την οποία απορρίφθηκε η με αριθμό κατάθεσης/22-06-2018 προσφυγή του προσφεύγοντος που αφορούσε μεταξύ άλλων, αντίστοιχες παραβάσεις του, ήτοι λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από τους εκδότες με **ΑΦΜ:**..... και «.....» με **ΑΦΜ:**..... κατά τις χρήσεις 2012 και 2013. Το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης έκρινε ως βάσιμες τις διαπιστώσεις του ελέγχου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων αναφορικά με την εικονικότητα των τιμολογίων που έλαβε και καταχώρισε η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος και ειδικότερα ως προς τον το Δικαστήριο έκρινε ότι ουδέποτε άσκησε τη δραστηριότητα που προκύπτει από τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και ποτέ δεν αγόρασε τα οχήματα που αναφέρονται στα στοιχεία αυτά, ούτε είχε τη δυνατότητα να μετατρέψει- ανασκευάσει αυτοκίνητα σε θωρακισμένα και να τα πουλήσει στον προσφεύγοντα και ποτέ δεν πληρώθηκε για τα φερόμενα ως πωληθέντα οχήματα. Αντίστοιχα ως προς την εταιρεία «.....» το Δικαστήριο έκρινε ότι ο διαχειριστής αυτής μεθόδευσε την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων τόσο προς την ίδια την εταιρία, όσο και προς τον προσφεύγοντα, προκειμένου να δικαιολογηθούν οι επίμαχες εικονικές αγορές του τελευταίου.

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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών και την καλοπιστία του ως λήπτη (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ανεπαρκούς και πλημμελούς αιτιολογίας, πραγματικών συναλλαγών και καλοπιστίας του ως λήπτη, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, στον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ Α'97) ορίζεται, στο άρθρο 171, 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 εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη. 5. (...)».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, η συντασσόμενη από το αρμόδιο όργανο της φορολογικής αρχής έκθεση ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και αποτελεί πλήρη απόδειξη ως προς όσα βεβαιώνονται σε αυτήν ότι έγιναν από το δημόσιο όργανο ή ενώπιον του και τα οποία μπορούν να αμφισβητηθούν μόνο με προσβολή της έκθεσης για πλαστότητα, όμως επιτρέπεται ανταπόδειξη για όσα το ελεγκτικό όργανο διαπίστωσε κατά την άσκηση του ελεγκτικού του έργου αναφορικά με τα ανωτέρω γεγονότα (βλ. ΣΤΕ 377/2007).

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι συμμορφώθηκε στη με αριθμό **971/2019** έγγραφη πρόσκληση της ΔΟΥ Αμπελοκήπων να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά του αρχεία (βιβλία και στοιχεία).

Επειδή, στην από **30/10/2020** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΦΑΣ, ΕΛΠ & ΚΦΔ (Ν.4093/2012, Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης στις σελίδες 13 – 14 αναφέρεται ότι: «Την 18η/07/2019, συνεργείο της Υπηρεσίας μας ... μετέβη στην έδρα της ελεγχόμενης... προκειμένου να επιδώσουμε τη με αριθμό/2019 έγγραφη πρόσκληση για διάθεση Λογιστικών Αρχείων (Βιβλίων και στοιχείων)... προσήλθε στην είσοδο η αρμόδια υπάλληλος.... στην οποία επιδόθηκε νόμιμα η ανωτέρω πρόσκληση... Με την ως άνω έγγραφη Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, η ελεγχόμενη οντότητα κλήθηκε όπως, εντός πέντε ημερών από την επίδοση να προσκομίσει τα

εξής.... Την 31η/07/2019 ο ελεγχόμενος υπέβαλε στην Υπηρεσία μας εκπρόθεσμα, αίτημα παράτασης της προθεσμίας... του χορηγήθηκε παράταση έως την 30η/08/2019. Η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της φορολογικής αρχής στην χορηγηθείσα παράταση. Αντί αυτού, την 09η/09/2019 αιτήθηκε δεύτερη παράταση της προθεσμίας.... Το παραπάνω αίτημα έγινε δεκτό... και χορηγήθηκε εκ νέου παράταση έως την 23η/09/2019. Η χορηγηθείσα νέα παράταση παρήλθε, χωρίς η ελεγχόμενη οντότητα να ανταποκριθεί τελικά στην με αριθμό/2019 έγγραφη Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, με συνέπεια να μη θέσει στη διάθεση του ελέγχου οποιοδήποτε από τα ζητηθέντα Λογιστικά Αρχεία (βιβλία και στοιχεία), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 § 2 του ν. 4174/2013».

Επειδή, από τα παραπάνω προκύπτει ότι ο προσφεύγων ουδέποτε προσκόμισε στη φορολογική αρχή τα ζητηθέντα, παρά τις χορηγηθείσες παρατάσεις στη σχετική προθεσμία. Ούτε με τις με αριθ. πρωτ. - **05/10/2020** έγγραφες αντιρρήσεις του στο με αριθ. - **28/9/2020** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου – κλήση σε ακρόαση και τον με αριθ. - **28/9/2020** προσωρινό προσδιορισμό προστίμου που του κοινοποιήθηκε, έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) της ατομικής του επιχείρησης, καθόσον δεν αναφέρονται μεταξύ των προσκομιζόμενων στοιχείων, παρά μόνο ορισμένα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ήταν συνεργάσιμος και ότι ανταποκρίθηκε στην έγγραφη πρόσκληση της Φορολογικής αρχής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 ως ίσχυε μέχρι 25/7/2013 οριζόταν 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 καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας».

Επειδή, 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 ανωτέρω κύρωση 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 επιεικέστερη 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..

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της επιεικέστερης κύρωσης προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. - **9/12/2020** ενδικοφανούς του με
ΑΦΜ:.....

Φορ. Έτος 2019

- Η με αριθ. - **9/11/2020** επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013

	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 54 1δ, 2γ και 3 του Ν.4174/2013	1.000,00€

Φορ. Έτος 2014

- Η με αριθ. - **9/11/2020** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015

	Ποσό
Πρόστιμο άρθρο 7 παρ. 3β του Ν.4337/2015	973.369,39€

Φορ. Έτος 2015

- Η με αριθ. - **9/11/2020** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015

	Ποσό
Πρόστιμο άρθρο 7 παρ. 3β του Ν. 4337/2015	1.212.390,28€

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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