



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/07/2021
Αριθμός απόφασης: 2271

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021).

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' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **22/03/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΤΟΥ, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **22/03/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. /2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **9.270,00 € (= 46.350,00 € * 20%)**.

Το ως άνω ποσό καταλογίστηκε με βάση τα διαλαμβανόμενα στην από 23/12/2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ (αριθμός εντολής /2020), σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 46.350,00 € από την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ:, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη από τον έλεγχο.

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η λήψη Δελτίου Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής (αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2020) που αφορά την προμηθεύτρια του προσφεύγοντος επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ: Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών, η ΥΕΔΔΕ Αττικής έκρινε ότι η επιχείρηση είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο της συναλλαγής για τους κάτωθι, μεταξύ άλλων, λόγους:

- Αναζητήθηκε στη διεύθυνση της δηλωθείσας έδρας της δίχως να εντοπιστεί.
- Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε σε προμηθευτές της για να εξακριβωθεί η ύπαρξη αγορών της, καταλογίστηκε πλήθος παραβάσεων έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ενώ υπήρξαν και περιπτώσεις πώλησης εμπορευμάτων (σχετικά μικρής αξίας) όπου δεν προκύπτει ο πραγματικός αποδέκτης αυτών.
- Δεν είχε στην κατοχή της επαγγελματικά αυτοκίνητα ΦΙΧ, παρά μόνο τρία (3) ΕΙΧ αυτοκίνητα μεγάλου κυβισμού.
- Διαπιστώθηκε δυσαναλογία μεταξύ των αγορών και των πωλήσεών της.
- Το προσωπικό που φέρεται να απασχολεί, σε καμία περίπτωση δε θα μπορούσε να ανταποκριθεί στο ύψος των φερόμενων συναλλαγών.

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, ενώ τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, εντούτοις ο έλεγχος της ΔΟΥ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ δέχτηκε κατ' επιεική κρίση ότι οι επίμαχες συναλλαγές όντως πραγματοποιήθηκαν, αλλά από κάποιο άλλο πρόσωπο, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι οι πράξεις του προσφεύγοντος (για την πραγματοποίηση των οποίων έλαβε τα επίμαχα αγαθά/υπηρεσίες) ήταν προς δημόσιους φορείς κατά κύριο λόγο. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος της ΔΟΥ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ έκρινε τα παραστατικά εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1ος λόγος: Ανυπαρξία των πραγματικών περιστατικών που φέρονται να στοιχειοθετούν την εικονικότητα των συναλλαγών ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

2ος λόγος: Μη νόμιμη επιβολή του επίδικου προστίμου – εσφαλμένη μη εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής του ευνοϊκότερου καθεστώτος.

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 2§3 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι:

«3. 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 στην παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδόσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

Επειδή όταν αποδίδεται σε 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενού 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 του κύκλου εργασιών του, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή** (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ 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 επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος του προσφεύγοντος δυνάμει της με αριθ./2020 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

Επειδή ο εν λόγω έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, αφού έλαβε υπόψη του το ως άνω δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ αναφορικά με τον επίμαχο προμηθευτή του προσφεύγοντος έκρινε τα παραστατικά εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Και αυτό, δεδομένου ότι:

- από το δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ αποδεικνύεται με βάση πλήρως αιτιολογημένα και τεκμηριωμένα στοιχεία ότι ο εν λόγω προμηθευτής, αν και πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια,
- δέχτηκε κατ' επιεική κρίση ότι οι επίμαχες συναλλαγές όντως πραγματοποιήθηκαν, αλλά από κάποιο άλλο πρόσωπο, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι οι πράξεις του προσφεύγοντος (για την πραγματοποίηση των οποίων έλαβε τα επίμαχα αγαθά/υπηρεσίες) ήταν προς δημόσιους φορείς κατά κύριο λόγο.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είχε υπογράψει σχετικά Συμφωνητικά Συνεργασίας με τον εκδότη των τιμολογίων, νόμιμα θεωρημένα με το γνήσιο της υπογραφής των συμβαλλομένων. Ωστόσο, τα εν λόγω συμφωνητικά δεν είχαν κατατεθεί στην αρμόδια ΔΟΥ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 820/1978, του άρθρου 8, παρ. 16 του Ν. 1882/1990 και της ΠΟΛ 1122/2002.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, εφόσον οι επίμαχες συναλλαγές κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικές όχι στο σύνολό τους αλλά μόνο στο πρόσωπο του εκδότη, μη ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή από καμία διάταξη νόμου δεν προκύπτει ότι η λήψη εικονικών τιμολογίων έστω και μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη δε συνιστά παραβατική συμπεριφορά.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο ίδιος τελούσε σε καλή πίστη κατά τη στιγμή των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής με συγκεκριμένο προμηθευτή (λόγω του ότι αυτός είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 2 (γ') του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Επειδή με τον Ν. 4337/2015 επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον Ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 4 (β') του Ν. 4337/2015, καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013.

Επειδή με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 εισήχθησαν και μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και ειδικότερα στο άρθρο 7, παρ. 3 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:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
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.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

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

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρουβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρουβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ως άνω άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, «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)».

Επειδή σύμφωνα και με την Εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/2015, όπου ορίζεται ότι «για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του Ν.4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του Ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, **ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών**, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

....

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

....

Τα ανωτέρω πρόστιμα των περιπτώσεων α' έως στ' εφαρμόζονται και για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (άρθρο 7 παρ. 5 ν. 4337/2015)».

Επειδή εν προκειμένω οι παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων διεπράχθησαν εντός της χρήσης 2014, ήτοι πριν τη δημοσίευση του Ν. 4337/2015 (17/10/2015), ενώ κατά αυτήν ημερομηνία δεν είχε εκδοθεί ακόμη η οριστική πράξη επιβολής προστίμου, γεγονός που έλαβε χώρα την 23/12/2020.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης. Ωστόσο, εν προκειμένω η επιβολή του προστίμου βασίζεται σε απολύτως σαφή διάταξη νόμου που καθορίζει το μεταβατικό στάδιο μέχρι την πλήρη κατάργηση των προστίμων για λήψη εικονικών τιμολογίων.

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83, και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Ως εκ τούτου, ορθώς επιβλήθηκαν τα κρινόμενα πρόστιμα σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της περ. δ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 που εφαρμόζονται στην υπό κρίση περίπτωση και συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζομε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 22/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 9.270,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.