



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333254

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 29/7/2021

Αριθμός απόφασης: 1806

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Α.1049/2021 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία η προθεσμία 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, παρατείνεται έως και τις 29/10/2021.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **20/1/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:.....**, κατά **α)** της με αριθ. - **15/12/2020** πράξης επιβολής προστίμου αρθ. 7 §3&5 ν. 4337/2015 φορ. έτους 2014, **β)** της με αριθ. - **15/12/2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορ. έτους 2014, **γ)** της με αριθ. - **15/12/2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περ. 1/1 - 31/12/2014 και **δ)** της με αριθ. - **15/12/2020** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρθ. 55 παρ. 2 δ' Ν.4174/2013 & αρθ. 79 Ν.4472/2017 φορ. περ. 1/1 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η

τροποποίηση.

7. Τις απόψεις της ΔΟΥ Λάρισας.

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

Επί της από **20/1/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:.....**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. - **15/12/2020** πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 7 §3&5 ν. 4337/2015 φορ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **10,075,60€**, λόγω λήψης δυο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων δελτίων αποστολής) για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 25.189,00€ πλέον ΦΠΑ 5.793,47€, έκδοσης της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:.....**, παράβασης που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' Ν.4337/2015, δη πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι 25.189,00€ X 40%.
- Με τη με αριθ. - **15/12/2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 11.177,14€, πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 5.588,57€ δη σύνολο φόρου **16.765,71€** κατόπιν προσθήκης της αξίας των δυο παραπάνω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και της αξίας οκτώ έτερων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων παροχής υπηρεσιών) για συναλλαγές ανύπαρκτες, συνολικής καθαρής αξίας 17.800,00€ πλέον ΦΠΑ 4.094,00€, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του με **ΑΦΜ:.....** στα ακαθάριστα έσοδά της ως λογιστικής διαφοράς.
- Με τη με αριθ. - **15/12/2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ 9.887,47 πλέον προστίμου του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 4.943,74€, δη σύνολο φόρου **14.831,21€**, λόγω μη αναγνώρισης της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ των προαναφερθέντων δέκα ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Με τη με αριθ. - **15/12/2020** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρθ. 55 παρ. 2 δ' Ν.4174/2013 & αρθ. 79 Ν.4472/2017 φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **2.896,74€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των προαναφερθέντων δυο ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε (5.793,47€ x 50%).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ Λάρισας βάσει των από **15/12/2020** εκθέσεων μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ Ν.4093/2012, φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013, ΦΠΑ Ν.2859/2000 και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 του Ν.4472/2017 σε εκτέλεση της με αριθ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν α) η από **31/07/2020** έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν.4174/2013(ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης - Υποδιεύθυνση Λάρισας και ΙΔ υπόθεσης ... για τον εκδότη εικονικών τιμολογίων με **ΑΦΜ:**..... και β) το με αρ. πρωτ./**ΕΞ/03-09-2020** πληροφοριακό δελτίο με ΙΔ υπόθεσης/**2000** μαζί με την από **30/06/2020** έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής για την εκδότρια εικονικών τιμολογίων ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**..... Μεταξύ των επιχειρήσεων που είχαν συναλλαγές με τις παραπάνω εκδότριες και έλαβαν απ' αυτές εικονικά τιμολόγια είναι και η προσφεύγουσα.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων, ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε, αποδέχθηκε στο **φορ. έτος 2014**

- από τον με **ΑΦΜ:**..... οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για κατασκευαστικές εργασίες), για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους:

α/α	Παραστατικό	Ημερ/νία έκδοσης παρ/κού	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ 23%	Συνολική αξία
1	ΤΠΥ ...	27/10/2014	400,00 €	92,00 €	492,00 €
2	ΤΠΥ ...	27/10/2014	600,00 €	138,00 €	738,00 €
3	ΤΠΥ ...	20/12/2014	800,00 €	184,00 €	984,00 €
4	ΤΠΥ ...	20/12/2014	1.500,00 €	345,00 €	1.845,00 €
5	ΤΠΥ ...	20/12/2014	4.000,00 €	920,00 €	4.920,00 €
6	ΤΠΥ ...	20/12/2014	3.000,00 €	690,00 €	3.690,00 €
7	ΤΠΥ ...	29/12/2014	5.500,00 €	1.265,00 €	6.765,00 €
8	ΤΠΥ ...	29/12/2014	2.000,00 €	460,00 €	2.460,00 €
ΣΥΝΟΛΑ			17.800,00 €	4.094,00 €	21.894,00 €

- και από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**..... δυο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια πώλησης κουφωμάτων αλουμινίου και φύλλων bond αλουμινίου) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους:

α/α	Παραστατικό	Ημερ/νία έκδοσης παρ/κού	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ 23%	Συνολική αξία
1	ΤΔΑ	.../11-12-2014	11.989,00	2.757,47	14.746,47
2	ΤΔΑ	.../15-12-2014	13.200,00	3.036,00	16.236,00
Σύνολο			25.189,00	5.793,47	30.982,47

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

- Αοριστία της έκθεσης ελέγχου και έλλειψη αιτιολογίας. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Καλοπιστία της ως λήπτριας. Λόγω του ότι διατελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο των συναλλασσόμενων μαζί της, πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση τα

επίδικα τιμολόγια στη φορολογία εισοδήματος και στο ΦΠΑ.

- Τα επίμαχα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (κατασκευαστικές εργασίες όπως κατασκευές με γυψοσανίδα, τοποθέτηση πυραντοχής πόρτας σε κοιλοδοκούς, ελαιοχρωματισμοί, σιδηροκατασκευές, τοποθέτηση πλακιδίων, αποξηλώσεις κατασκευές μεταλλικών σκελετών) και τιμολόγια αγοράς υλικών (κουφωμάτων) που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, αφορούν υπαρκτά έργα. Οι συναλλαγές είναι πραγματικές, και οι εν λόγω εργασίες έχουν γίνει από την ατομική επιχείρηση του με **ΑΦΜ:**..... και την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**....., τα οποία ήταν υπαρκτά φορολογικά πρόσωπα.
- Το συνολικό ποσό των τιμολογίων έκδοσης του για το χρονικό διάστημα από τον Οκτώβριο του 2014 έως τον Φεβρουάριο του 2015 ανήλθε σε 54.612,00€. Λόγω οικονομικής αδυναμίας της προσφεύγουσας, τα εν λόγω τιμολόγια παρέμειναν ανεξόφλητα μέχρι και τον Ιούλιο του 2015, οπότε εξοφλήθηκαν σε μετρητά, λόγω ανωτέρας βίας και συγκεκριμένα λόγω της επιβολής περιορισμών στην κίνηση κεφαλαίων με Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου της 28ης Ιουνίου 2015, την οποία ακολούθησε τραπεζική αργία έως και την 19η Ιουλίου 2015. Όλο το προγενέστερο χρονικό διάστημα εξοφλούσε σύννομα τον και προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκόμισε αντίγραφα μεταβίβασης εισπρακτέων επιταγών. Η εξόφληση με μετρητά και το γεγονός ότι την ίδια ημέρα της εξόφλησης των ως άνω τιμολογίων η ίδια προέβη σε κατάθεση ισόποσου ποσού στον τραπεζικό της λογαριασμό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να αποδείξει εικονικότητα και ότι οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις της επέστρεψαν τα χρηματικά ποσά, τα οποία αυτή επανακατάθεσε στους λογαριασμούς της.
- Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκόμισε σε φωτοαντίγραφα διάφορα έγγραφα, (τα οποία στη συντριπτική τους πλειοψηφία είχαν προσκομισθεί στον έλεγχο) όπως δελτία αποστολής των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στα διάφορα έργα και τα τιμολόγια αγοράς αυτών, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, ιδιωτικά συμφωνητικά ανάθεσης υπεργολαβίας, αντίγραφα μεταβίβασης εισπρακτέων επιταγών, σώματα επιταγών.
- Δυνάμει της από 10/11/2014 προσφοράς της ανώνυμης τεχνικής εμπορικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» (που συνυπέβαλε με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή) συμφωνήθηκε να της παρασχεθούν κουφώματα αλουμινίου με διπλά τζάμια 5-4-4, δίφυλλο επάλληλο συρόμενο διαφόρων μεγεθών, δίφυλλο ανοιγόμενο – ανακλινόμενο διαφόρων μεγεθών, φύλλα αλουμινίου διαφόρων χρωμάτων 4 mm 240m, κοιλοδοκοί διαφόρων διατομών. Η αντισυμβαλλόμενη εταιρία είναι υπαρκτό φορολογικά πρόσωπο διότι είχε πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών την 21-09-2012 με έδρα στο – Αθήνα και έλαβε ΑΦΜ και αντικείμενο δραστηριότητας «Κατασκευαστικές Εργασίες για Οικιστικά Κτίρια (Νέες Εργασίες, Προσθήκες, Μετατροπές και Ανακαινίσεις)».

Επιπλέον, ήταν και πρόσωπο συναλλακτικά υπαρκτό καθώς εμφάνισε τόσο κατά την ελεγχόμενη χρήση όσο και σε μεταγενέστερες και σε προγενέστερες συναλλακτική δραστηριότητα.

2. Κατάργηση προστίμου του αρθ. 7 παρ.3 και 5 του Ν.4337/2015, λόγω εφαρμογής των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του αρθ. 3 παρ.4 του Ν.4337/2015, που δεν προβλέπουν πλέον πρόστιμο για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Αντίθεση της έκθεσης ελέγχου με την με αρ. **2221/2018** απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

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 Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει 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, με το άρθρο 34 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν

έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, με το άρθρο 55 του Ν.4174/2013, όπως οι παράγραφοι 1 και 2 αυτού ίσχυαν πριν από την κατάργησή τους με το άρθρο 3§4 περ. α' και β' του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου έπαψαν να ισχύουν από 17/10/2015 και μετά, ορίζονταν, πλην άλλων, τα εξής: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή νοείται: α).... 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 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, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, κατ' αρχήν, η φορολογική αρχή να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). Τέλος, είναι αυτονόητο ότι, στην περίπτωση που αποδεικνύεται η μη πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, δεν τίθεται καν ζήτημα καλής πίστης του λήπτη, ανεξαρτήτως του αν ο εκδότης

ήταν πρόσωπο φορολογικώς ή συναλλακτικώς ανύπαρκτο (βλ. ΣτΕ 1404/2015, 505-6/2012).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [...]».

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

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 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, προσδιορισμός των προστίμων αρθ. 7 §§3&5 ν. 4337/2015 και ΦΠΑ αρθ. 55 παρ. 2 δ' Ν.4174/2013 & αρθ. 79 Ν.4472/2017, και της διαφοράς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2014, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπειριστατωμένα στις από **15/12/2020** εκθέσεις μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ Ν.4093/2012, φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013, ΦΠΑ Ν.2859/2000 και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 του Ν.4472/2017 της ΔΟΥ Λάρισας, ερειδόμενες στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από **31/07/2020** έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν.4174/2013(ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης - Υποδιεύθυνση Λάρισας για τον με **ΑΦΜ**:..... και της από **30/06/2020** έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής για την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**:.....

Επειδή, συγκεκριμένα βάσει της από **31/7/2020** έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν.4174/2013(ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης – Ε' Υποδιεύθυνσης Λάρισας επιβλήθηκαν (μεταξύ άλλων) από την αρμόδια ΔΟΥ Λάρισας σε βάρος της προσφεύγουσας κυρώσεις για τις παρακάτω παραβάσεις:

1. Με τη με αριθ. - **28/8/2020** πράξη επιβολής προστίμου αρθ.7 παρ.3 και 5 του Ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, πρόστιμο συνολικού ύψους **7.120,00€** λόγω λήψης οκτώ εικονικών φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων παροχής υπηρεσιών) για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 17.800,00€ πλέον ΦΠΑ 4.094,00€, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του με **ΑΦΜ**:....., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' Ν.4337/2015, δη πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι 17.800,00€ X 40%.
2. Με τη με αριθ. - **28/8/2020** πράξη επιβολής προστίμου αρθ.79 παρ.1 του Ν.4472/2017 για το φορολογικό έτος 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, πρόστιμο συνολικού ύψους **2.047,00€** λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των παραπάνω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε.

Επειδή, κατά των με αριθ. και - **28/8/2020** πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, ασκήθηκε από την προσφεύγουσα η με αριθ. πρωτ. - **16/11/2020** ενδικοφανής προσφυγή που έγινε μερικώς δεκτή με τη με αριθ. **1347 – 26/5/2021** απόφαση της Υπηρεσίας μας. Η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι οι συναλλαγές της με την εκδότρια ατομική επιχείρηση του ήταν πραγματικές. Ωστόσο η με αριθ. - **28/8/2020** πράξη επιβολής προστίμου αρ.79 παρ.1 του Ν.4472/2017 για το φορ. έτος 2014 ακυρώθηκε λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Ειδικότερα, η εν λόγω πράξη εκδόθηκε βάσει της από **31/7/2020** έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης - Υποδιεύθυνσης Λάρισας, όπου διαπιστώνονται οι παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα ενώ η ελεγκτική αρχή δε συνέταξε ειδική έκθεση ελέγχου προστίμου ΦΠΑ παραθέτοντας τις διατάξεις, τα πραγματικά περιστατικά και τις διαπιστώσεις ελέγχου που θα αποτελούσαν τη νόμιμη αιτιολογία της εν λόγω πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ.

Κατόπιν των ανωτέρω, το ζήτημα της διάπραξης των παραβάσεων του ΚΦΑΣ στις συναλλαγές της προσφεύγουσας με αντισυμβαλλόμενο τον με **ΑΦΜ**:....., έχει ήδη κριθεί από την Υπηρεσία μας με την προαναφερθείσα με αριθ. **1347 – 26/5/2021** απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ.

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τις προαναφερθείσες εκθέσεις της ΔΟΥ Λάρισας και της ΥΕΔΔΕ Αττικής αναφορικά με τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με την εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**:....., η εν λόγω ανώνυμη εταιρία, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τους αντισυμβαλλομένους της. Ειδικότερα:

- Το αντικείμενο δραστηριότητάς της σκοπίμως περιλάμβανε εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών και ειδών, έτσι ώστε να μπορεί να απευθύνεται σε όσο το δυνατό μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερόμενων ληπτών – επιχειρήσεων διαφόρων δραστηριοτήτων.
- Από τις πραγματοποιηθείσες αγορές της, προκύπτει ότι δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει υπηρεσίες και να ενεργεί πωλήσεις μεγάλης αξίας, όπως φέρεται να διενεργεί.
- Η Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης με το με αρ. πρωτ. ΔΗΛΕΔ Γ **ΕΞ2019/27-02-2019** έγγραφό της γνωστοποίησε στον έλεγχο ότι η εκδότρια διενήργησε μία πολύ μικρή-σε σχέση με τον όγκο των συναλλαγών της- εισαγωγή από την Κίνα.
- Όπως προκύπτει από στοιχεία της ΥΕΔΔΕ, του Σώματος Επιθεώρησης Εργασίας και του ΕΦΚΑ φερόταν να απασχολεί προσωπικό χωρίς να καταβάλει το σύνολο των ασφαλιστικών εισφορών. Το δε απασχολούμενο προσωπικό σε καμία περίπτωση δε μπορούσε να ανταποκριθεί στο ύψος των φερόμενων συναλλαγών της.
- Λάμβανε συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία από ουσιαστικά ανύπαρκτες οντότητες, έτσι ώστε να εμφανίζει εικονικές αγορές και στη συνέχεια εξέδιδε, περίπου ισοσκελισμένα δηλαδή με τα ίδια ποσά, εικονικά φορολογικά στοιχεία με σκοπό να παραπλανεί τις φορολογικές αρχές στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων, δηλαδή να μη γίνονται αντιληπτές οι εικονικές πωλήσεις της.
- Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου της, προέκυψε ότι γινόταν άμεσα αναλήψεις των χρηματικών ποσών που κατατίθεντο στους λογαριασμούς της, μη συνήθης επιχειρηματική τακτική (μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας), που παραπέμπει σε εικονικές συναλλαγές.
- Από τον έλεγχο αναζητήθηκε επίμονα ο νόμιμος εκπρόσωπος, πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλός της, κος αλλά απέφυγε να προσέλθει στη φορολογική αρχή ώστε να δώσει εξηγήσεις για τις δράσεις της επιχείρησης.

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, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε νέα στοιχεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της, ήτοι την πραγματοποίηση των συναλλαγών με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:.....**, τον τρόπο και τα έγγραφα με τα οποία εξοφλήθηκαν οι εν λόγω συναλλαγές, και την καλοπιστία της ως λήπτριας (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).

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αοριστίας και έλλειψης αιτιολογίας, πραγματικών συναλλαγών και καλοπιστίας της ως λήπτριας αναφορικά με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, ενώ όσον αφορά στον αντισυμβαλλόμενο με ΑΦΜ:..... απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενη, καθώς τα εν λόγω ζητήματα είχαν ήδη κριθεί με προηγούμενη απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

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, με τις διατάξεις της παρ. 4β του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 «4.... β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται».

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 της προσφεύγουσας περί κατάργησης του προστίμου των αρ. 7 παρ.3β του Ν.4337/2015, λόγω εφαρμογής των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του αρ. 3 παρ. 4β του Ν.4337/2015, που δεν προβλέπουν πλέον πρόστιμο για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. - **20/1/2021** ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας

με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:..... και
συγκεκριμένα:

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

Φορ. Περ. 1/1 - 31/12/2014

- Η με αριθ. - **15/12/2020** πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 7 §3&5 ν. 4337/2015

	Ποσό
Πρόστιμο αρ. 7 παρ.3β του Ν.4337/2015	10.075,60

- Η με αριθ. - **15/12/2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	11.177,14
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	5.588,57
Καταλογιζόμενο ποσό	16.765,71

- Η με αριθ. - **15/12/2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	9.887,47
Πρόστιμο άρθρου 58 ^α του ν.4174/2013	4.943,74
Καταλογιζόμενο ποσό	14.831,21

- Η με αριθ. - **15/12/2020** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρθ. 55 παρ. 2 δ' Ν.4174/2013 & αρθ. 79 Ν.4472/2017

	Ποσό
Πρόστιμο	2.896,74

Επί των ως άνω οφειλόμενων φόρων κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013

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.