



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29/07/2021

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

Αριθμός απόφασης: 1804

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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. 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 **11/1/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ:.....** κατά **α)** του με αριθ. - **9/12/2020** οριστικού προσδιορισμού προστίμου αρθ.7 παρ.3 του Ν.4337/2015 φορ. έτους 2014, **β)** του με αριθ. - **9/12/2020** οριστικού προσδιορισμού προστίμου αρθ.7 παρ.3 του Ν.4337/2015 φορ. έτους 2015, **γ)** της με αριθ. - **9/12/2020** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 01.01.2014 - 31.12.2014, **δ)** της με αριθ. - **9/12/2020** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορολογικής

περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ΔΟΥ Αμπελοκήπων.

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

Επί της από **11/1/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τον με αριθ. - **9/12/2020** οριστικό προσδιορισμό προστίμου αρ.7 παρ.3 του Ν.4337/2015 φορ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ασκούσας ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο απορριμμάτων και υπολειμμάτων πρόστιμο συνολικού ύψους **1.664,00€**, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 4.160,00€ πλέον ΦΠΑ 956,80€ από τον με **ΑΦΜ:.....** για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015.
- ✓ Με τον με αριθ. - **9/12/2020** οριστικό προσδιορισμό προστίμου αρ.7 παρ.3 του Ν.4337/2015 φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **4.441,60€**, λόγω λήψης εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 11.104,00€ πλέον ΦΠΑ 2.553,92€ από τον με **ΑΦΜ:.....** για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015.
- ✓ Με τη με αριθ. - **9/12/2020** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 01.01.2014 - 31.12.2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **478,40€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει του παραπάνω ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε (956,80€).
- ✓ Με τη με αριθ. - **9/12/2020** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **1.276,96€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των παραπάνω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε (2.553,92€).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων βάσει των από **9/12/2020** εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής των Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) & Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 Ν.4472/2017 (που τροποποίησε το άρθρο 6 του Ν.2523/1997) σε εκτέλεση της με αριθ. – **4/6/2020** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε η από **19/12/2019** έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν.4093/2012 και Ν.4308/2014 της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης η οποία διαβιβάστηκε στη ΔΟΥ Αμπελοκήπων με το με αριθ. πρωτ. **/06-03-2020** έγγραφο, και από την οποία προέκυψε ότι η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας ήταν λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους από την ατομική επιχείρηση του με **ΑΦΜ**:....., για τα έτη 2014, 2015 και 2016.

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

- Οι συναλλαγές είναι πραγματικές. Το βάρος απόδειξης της εικονικότητας φέρει η φορολογική αρχή. Η αιτιολογία των πράξεων είναι ελλιπής. Ο έλεγχος θεμελιώνει την φερόμενη εικονικότητα των συναλλαγών αποκλειστικά στην έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ και σε στοιχεία που δεν αφορούν την προσφεύγουσα ή τις επίμαχες συναλλαγές αλλά την εν γένει δραστηριότητα του εκδότη.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ εκδόθηκαν παρανόμως καθόσον η προσφεύγουσα κατέθεσε τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις για τις επίμαχες χρήσεις αφαιρώντας την αξία των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων και επομένως δεν πραγματοποίησε έκπτωση ΦΠΑ με βάση τα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια.
- Δεν είναι νόμιμη επιβολή προστίμων του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν. 4337/2015 για αποδοχή εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, λόγω αναδρομικής εφαρμογής των ευμενέστερων διατάξεων του αρ. 3 παρ. 4β του ίδιου νόμου, δυνάμει των οποίων καταργήθηκε ολοσχερώς η επιβολή διοικητικού προστίμου για τις επίδικες παραβάσεις.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του ν. 4174/2013 ως ίσχυσε από 31/12/2013 έως 16/10/2015 οριζόταν ότι: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: ... ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. 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 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. ...» ***Όπως στην περίπτωση ε' της παρ. 1 του άρθρου 55 οι λέξεις «κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, φορολογική αρχή» αντικαταστάθηκαν από τις λέξεις «Φορολογικής Διοίκησης» με την παρ. 7 του άρθρου 48 του Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31-12-2013) και σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου ισχύουν από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 31/12/2013 και μετά.

Επειδή, με το άρθρο 10 παρ. 8 του Ν.4093/2012, ορίζεται ότι: «8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου».

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν.4308/2014 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 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 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, σύμφωνα με την νομολογία όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 116/2013, 505/2012, 1498/2011, 3528/2010, 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 3336/2015, 721/2014, 1184/2010, 1126/2010).

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, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων και ο προσδιορισμός των προστίμων του αρθ.7 παρ.3 του Ν.4337/2015 και ΦΠΑ άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017 αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στις από **9/12/2020** εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) & Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 Ν.4472/2017 (που τροποποίησε το άρθρο 6 του Ν.2523/1997) της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, ερειδόμενες στα ευρήματα της από **19/12/2019** έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν.4093/2012 και Ν.4308/2014 της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης για την ατομική επιχείρηση του με **ΑΦΜ**:....., εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων με αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδηρών και μετάλλων (scrap). Ενδεικτικά, διαπιστώθηκαν τα εξής:

1. Για την ατομική επιχείρηση του:

- Ήταν μεν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο και εν όψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσης και του κύκλου των εργασιών της, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές.
- Ουδέποτε χρησιμοποίησε την έδρα ή το υποκατάστημά της (στα **Διαβατά Θεσσαλονίκης**). Ο χώρος παρέμεινε κενός,
- Δεν απασχόλησε υπαλλήλους, ούτε διέθετε πάγια ή απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή (αρπάγη) που ήταν απαραίτητη για να φορτωθούν σε φορτηγά από τη φερόμενη ως «έδρα» ή το «υποκατάστημα» οι τεράστιες ποσότητες εμπορευμάτων (scrap) προς τους λήπτες «πελάτες» του.
- Από τη διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων της Γ.Γ.Π.Σ. προέκυψε ότι αγορές από επιχειρήσεις με συναφή δραστηριότητα με την εκδότρια που τη δήλωσαν ως πελάτη τους (προμηθευτές της) αντιπροσωπεύουν μετά βίας ποσοστό 1,60% επί των συνολικών πωλήσεων που φέρεται να πραγματοποιήσει. Το δε ενδεχόμενο να προμηθεύτηκε η εκδότρια εμπορεύματα από πλανόδιους, αποκλείστηκε από τον έλεγχο καθόσον επρόκειτο για επαναλαμβανόμενες πωλήσεις που αφορούσαν τόνους μετάλλων και συνεπώς ήταν αδύνατη η αγορά από πλανόδιους και η απευθείας μεταπώληση αυτών.
- Περαιτέρω δεν προέβη σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ούτε αγορές από τρίτες χώρες. Ωστόσο εξέδωσε, σύμφωνα με τη βάση δεδομένων των καταστάσεων

τιμολογίων της Γ.Γ.Π.Σ. από ενάρξεως (στις 26-03-2013) έως και 31-12-2016, 905 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 4.109.842,99€.

2. Για την προσφεύγουσα :

- Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που αφορούν στην αγορά παλαιών σιδηρών και μετάλλων συμπεριλήφθησαν στις αντίστοιχες υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών της.
- Ανταποκρινόμενη σε πρόσκληση του ελέγχου, προσκόμισε (μεταξύ άλλων) αντίγραφα του με αριθ. ... – **09/10/2014** τιμολογίου καθαρής αξίας 4.160,00€ πλέον ΦΠΑ 956,80€ και των με αριθ. ... - **31/1/2015**, ... - **16/02/2015**, ... - **31/03/2015**, ... - **20/05/2015**, ... - **20/05/2015**, ... - **25/05/2015**, ... - **30/05/2015**, ... - **30/05/2015**, ... - **26/06/2015** τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 11.104,00€ πλέον ΦΠΑ 2.553,92€ εκδόσεως του, καθώς και το βιβλίο εσόδων - εξόδων.
- Από τον έλεγχο προέκυψε η καταχώρηση των επίμαχων τιμολογίων στα τηρηθέντα φορολογικά βιβλία και ειδικότερα στην στήλη εξόδων του 4^{ου} τριμήνου του έτους 2014, του 1^{ου} τριμήνου και του 2^{ου} τριμήνου του έτους 2015.
- Αξιοποιώντας τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού προστίμου στα πλαίσια των διατάξεων του Ν.4512/2018, υπέβαλε στην αρμόδια ΔΟΥ Ιωνίας α) τη με α/α – **04/11/2020** τροποποιητική περιοδική (χρεωστική) δήλωση ΦΠΑ 4ου τριμήνου 2014 και τη με α/α – **29/10/2020** τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2014, με τις οποίες μείωσε αντίστοιχα τις εισροές της και τα έξοδα της κατά 4.160,00€, όσο και η συνολική καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων στο υπό κρίση έτος 2014, και β) τη με α/α/04-11-2020 τροποποιητική περιοδική (χρεωστική) δήλωση ΦΠΑ 1ου τριμήνου 2015, τη με αριθ/04-11-2020 τροποποιητική περιοδική (χρεωστική) δήλωση ΦΠΑ 2^{ου} τριμήνου 2015 και τη με α/α/2020 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2015, με τις οποίες μείωσε τις εισροές της και τα έξοδα της κατά 11.104,00€, όσο και η συνολική καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων στο υπό κρίση έτος 2015.

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, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πραγματικών συναλλαγών και αντιστροφής του βάρους της απόδειξης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «1. 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 ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.

Επειδή, με το άρθρο 79 παρ. 1 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, με το άρθρο 19 του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με τον Ν.4512/2018 (ΦΕΚ Α' 5/17-1-2018) και ισχύει από 17/1/2018, ορίζεται ότι: «3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη. ... ε. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1119/2018 και στις διατάξεις του Ν.4512/2018 με την υποβολή εκπροθέσμων δηλώσεων που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δεν θίγονται τα πρόστιμα που επιβάλλονται για λοιπές παραβάσεις, όπως ενδεικτικά τα πρόστιμα του άρθρου 7 του ν.4337/2015 που επιβάλλονται για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012) ή του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. ή τα πρόστιμα του άρθρου 79 του ν.4472/2017 για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα κατέθεσε τις με αριθμό/04-11-2020,/04-11-2020 και/04-11-2020 τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ του 4^{ου} τριμήνου του έτους 2014, του 1^{ου} τριμήνου και του 2^{ου} τριμήνου του έτους 2015 με τις οποίες μείωσε τις εισροές της και τον αντίστοιχο φόρο εισρών κατά την αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και του ΦΠΑ αυτών. Οι πιο πάνω τροποποιητικές δηλώσεις κατατέθηκαν εκπρόθεσμα, μετά την κοινοποίηση από τη φορολογική αρχή της με αριθ. πρωτ./18-09-2020 γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων και της με αριθ. πρωτ./18-09-2020 πρόσκλησης για παροχή στοιχείων άρθρου 14 παρ. 1 Ν.4174/2013 στις 18-09-2020. Ως εκ τούτου ορθώς εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1119/2018 οι με αριθ. και/09-12-2020 οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ με τις οποίες επιβλήθηκαν τα πρόστιμα του άρθρου 79 Ν.4472/2017 για τις χρήσεις 2014 και 2015.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ εκδόθηκαν παρανόμως καθόσον κατέθεσε τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις, αφαιρώντας την αξία των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων με αποτέλεσμα να μην πραγματοποιήσει έκπτωση ΦΠΑ με βάση τα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή της στις 17/10/2015, ορίζεται ότι: «....β) Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του στοιχείου. 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. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας....».

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «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. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.....».

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, 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 λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου 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 υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης ρύθμισης, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. - **11/1/2021** ενδικοφανούς της με **ΑΦΜ:**.....

Φορ. Περ. 1/1 - 31/12/2014

- Ο με αριθ. - **9/12/2020** οριστικός προσδιορισμός προστίμου αρ.7 παρ.3 του Ν.4337/2015

	Ποσό
Πρόστιμο αρ.7 παρ.3β του Ν.4337/2015	1.664,00

- Η με αριθ. - **9/12/2020** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 του

	Ποσό
Πρόστιμο	478,00

Φορ. Περ. 1/1 - 31/12/2015

- Ο με αριθ. - **9/12/2020** οριστικός προσδιορισμός προστίμου αρ.7 παρ.3 του N.4337/2015

	Ποσό
Πρόστιμο αρ.7 παρ.3β του N.4337/2015	4.441,60

- Η με αριθ. - **9/12/2020** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 του N.4472/2017

	Ποσό
Πρόστιμο	1.276,96

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.