



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ.Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Καλλιθέα 30/ 09/ 2021

Αριθμός Απόφαση 2943

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.(Β 2088).

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

3. Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 04-12-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της

..... ΤΟΥ κατοίκου, οδός

αρ. κατά:

- Της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5-ν.4337/2015), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12-2014.

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 04/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, που υπέβαλε η του, με ΑΦΜ, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5-ν.4337/2015) για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12-2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 30.000,00€ (75.000,00€x 40%), διότι: Εξέδωσε, πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία (ΤΠΥ), συνολικής καθαρής αξίας 75.000,00€ πλέον ΦΠΑ 17.250,00€ και συγκεκριμένα α) το υπ' αριθ. ΤΠΥ Νο/2014 καθαρής αξίας 15.000,00€, β) το υπ' αριθ. ΤΠΥ Νο/2014 καθαρής αξίας 15.000,00€, γ) το υπ' αριθ. ΤΠΥ Νο/11-09-2014 καθαρής αξίας 15.000,00€, δ) το υπ' αριθ. ΤΠΥ Νο/16-10-2014 καθαρής αξίας 15.000,00€, ε) το υπ' αριθ. ΤΠΥ Νο/2014 καθαρής αξίας 15.000,00€, προς το, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν.4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5-ν. 4337/2015) εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, κατόπιν της από 22-09-2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Επεξεργασίας [εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ) & Ν.4174/2013(ΚΦΔ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), η οποία συντάχθηκε από τους ελεγκτές της εν λόγω υπηρεσίας, α) & β), ύστερα από έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα, και η οποία διαβιβάστηκε στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ.

Με την αρ. πρωτ./04-12-2020 ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και με αρ. πρωτ./2020 υπόμνημα με πρόσθετους λόγους της του , με ΑΦΜ , ζητείται η ακύρωση της παραπάνω Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Πραγματικές στο σύνολο τους οι φερόμενες, ως εικονικές συναλλαγές. Πλήρης απόδειξη της πραγματοποίησης αυτών. Ανατιολόγητη η έκθεση ελέγχου και αναπόδεικτες οι διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής.

-Περί μη νόμιμης επιβολής του ειδικού προστίμου, εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013.

-Περί αναδρομικής εφαρμογής της αρχής της ηπιότερης διοικητικής κύρωσης.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (έναρξη ισχύος 01/01/2014) ορίζεται ότι: «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη 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 νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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 για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο..... ».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 10 του 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι:

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο,

επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) 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, όπως καταγράφεται με την από 22-09-2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Επεξεργασίας [εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ) & Ν.4174/2013(ΚΦΔ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (ΥΕΔΔΕ Αττικής), ότι:

«..... η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων, πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις 06/05/2014 και διακοπή την 31/12/2014 με δραστηριότητα «ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΕΠΙΓΡΑΜΜΙΚΩΝ (ON LINE) ΕΦΗΜΕΡΙΔΩΝ». Από τα έγγραφα στοιχεία του ελέγχου και όπως η ίδια δήλωσε στην ένορκη κατάθεση της μοναδικός της πελάτης ήταν το Τις υπηρεσίες της προς το φέρεται να τις παρείχε μέσω της διαδικτυακής ιστοσελίδας

-Από τον έλεγχο αναζητήθηκαν, μέσω της Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, τα στοιχεία του δικαιούχου της διαδικτυακής ιστοσελίδας που φέρεται να εκμεταλλεύονταν η Η Εθνική Επιτροπή Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων γνωστοποίησε στην ΥΕΔΔΕ Αττικής ότι δικαιούχος του χώρου είναι ο και όχι η

-Ο στην ένορκη κατάθεση του μεταξύ άλλων δήλωσε: «...

Ερώτηση: Με το υπ. αριθμ. πρωτ. / /2018 Έγγραφο της Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων το οποίο και σας επιδεικνύουμε φέρεστε δικαιούχος της ιστοσελίδας

..... και επιπλέον τα στοιχεία σας βρίσκονται καταχωρημένα στην Ιστοσελίδα στην οποία, δικαιούχος φέρεται φυσικό πρόσωπο με το όνομα

«.....». Τι γνωρίζετε για τις ιστοσελίδες &

..... **Απάντηση:**

Η αλήθεια είναι ότι καταχωρήθηκε στο όνομα μου από λάθος. Γνωρίζω τον κο. μέσω ενός φίλου, που λέγεται στο Μου τον σύστησε γιατί ο κος και ο κος ήθελαν να φτιάξουν κάποιες ενημερωτικές ιστοσελίδες τις οποίες και δέχτηκα να κάνω χωρίς αμοιβή λόγω του ήμουν φοιτητής -προγραμματιστής και ουσιαστικά τους εξυπηρέτησα. Τα site ήταν σχεδόν έτοιμα και εγώ αγόρασα μόνο το όνομα, το hosting (φιλοξενία ιστοσελίδας) και τα templates (σχέδιο του site) και έλαβα μόνο αυτά τα χρήματα που αφορούσαν τα παραπάνω έξοδα και δεν έλαβα επιπλέον χρήματα. **Ερώτηση:** Ποιος σας κατέβαλε τα έξοδα των ιστοσελίδων; **Απάντηση:** Ή κος ή κάποιος κύριος τον οποίο δεν γνωρίζω- εξ' όψεως αλλά μόνο από e-mail και εξ' όσων γνωρίζω μένει στο **Ερώτηση:** Γνωρίζετε για ποιο λόγο ήθελαν να δημιουργήσουν αυτά site. **Απάντηση:** Όχι, το μόνο που γνωρίζω- είναι πως τα συγκεκριμένα άρθρα ήθελαν να παίρνουν άρθρα από αλλού, δηλαδή να προβάλλουν άρθρα από άλλα δημοσιογραφικά site. **Ερώτηση:** Γνωρίζετε την κα. και τον κο. **Απάντηση:** Δεν τους γνωρίζω και δεν είχα ποτέ συνεργασία με αυτούς τους συγκεκριμένους. **Ερώτηση:** Από την εμπειρία σας στο χώρο των ιστοσελίδων τα στοιχεία του ιδιοκτήτη που καταχωρούνται. **Απάντηση:** Τότε ήμουν φοιτητής και δεν γνώριζα τη διαδικασία για αυτό βρίσκονται και τα δικά μου στοιχεία ως δικαιούχος. Αλλά η σωστή διαδικασία είναι να καταχωρείται στα στοιχεία δικαιούχου ο ιδιοκτήτης της ιστοσελίδας και στα στοιχεία του διαχειριστή να εμφανίζεται ο προγραμματιστής - τεχνικός. Εγώ όταν αντιλήφθηκα αυτό το λάθος, έστειλα έντυπες αιτήσεις για την αλλαγή των στοιχείων των δικαιούχων στους κυρίους και αλλά οι αιτήσεις γύρισαν πίσω με λάθος στοιχεία και έκτοτε δεν κατέστη δυνατό να τους εντοπίσω...»

Όπως προκύπτει από την ένορκη κατάθεση του ουδεμία σχέση υπάρχει μεταξύ αυτού που είναι ο πραγματικός δικαιούχος της ιστοσελίδας και της

- Από τα έγγραφα στοιχεία δεν προκύπτει ότι η ήταν πραγματικός δικαιούχος της ιστοσελίδας αλλά ούτε προσκόμισε στον έλεγχο συμβάσεις μίσθωσης ή παραχώρησης χρήσης του εν λόγω διαδικτυακού χώρου από τον πραγματικό δικαιούχο αυτού. Η φέρεται να παρέχει υπηρεσίες προς το μέσω της ιστοσελίδας ενώ από τα έγγραφα στοιχεία προκύπτει ότι ουδεμία σχέση έχει με αυτή.

-Η χωρίς να είναι δικαιούχος του διαδικτυακού τόπου εξέδωσε προς το τα πέντε (5) (βλέπε σελ.3,4 έκθεση ελέγχου) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 75.000,00 ευρώ με την αιτιολογία προβολής δράσεων του

Στη συνέχεια, λόγω των ως άνω αναλυτικώς εκτεθέντων ιδιωτικών συμφωνητικών «ΑΦΕΣΗΣ ΧΡΕΟΥΣ» εξέδωσε τα τέσσερα (4) (βλέπε σελ.4,5 έκθεση ελέγχου) πιστωτικά τιμολόγια με τα οποία μείωσε το ποσό των 75.000,00 ευρώ κατά 60.000,00 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό παρεχόμενων υπηρεσιών 15.000,00 ευρώ. Με αίτηση της προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ζήτησε κι έλαβε επιστροφή του πιστωτικού της υπολοίπου Φ.Π.Α.

-Η ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, αλλά ιδίως εκ του γεγονότος, ότι δεν ήταν-δικαιούχος του ονόματος χώρου, ούτε συνδέεται με οποιαδήποτε έννομη σχέση με αυτό, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή.

-Η ενώ φέρεται να παρέχει υπηρεσίες αξίας 75.000 ευρώ προς το μέσω της ιστοσελίδας δέχθηκε να μειώσει την αξία αυτών των υπηρεσιών της κατά 60.000,00 ευρώ με την έκδοση των πιστωτικών τιμολογίων. Η τακτική να μην διεκδικούνται από μία μικρή ατομική επιχείρηση τόσο μεγάλες απαιτήσεις (δηλαδή να τιμολογείται αξία παρεχόμενης υπηρεσίας 75.000,00 ευρώ και να καταλήγει στις 15.000,00 ευρώ) προς το δημόσιο που έχει συνέχεια, δεν είναι συνήθης πρακτική μικρών επιχειρήσεων και ιδιαίτερα παροχής υπηρεσιών. Το δημόσιο ακόμη και αν δεν είχε τη δυνατότητα να καταβάλει τις αμοιβές για τις πραγματοποιηθείσες υπηρεσίες της το έτος 2014 θα μπορούσε να τις καταβάλει σε μελλοντικό χρόνο. Εξάλλου από την έναρξη και τη διακοπή της ατομικής επιχείρησης του προκύπτει ότι συστήθηκε μόνο και μόνο για να συναλλαχθεί με το

Από την επισκόπηση των υποβληθέντων στοιχείων από την δεν προκύπτει να είναι η ίδια δικαιούχος του ιστοτόπου -αλλά ούτε προσκόμισε στον έλεγχο μακέτες ή κείμενα του που δημοσιεύτηκαν στην εν λόγω ιστοσελίδα και δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση της συναλλαγής.».

Επειδή η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ./2020 συμπληρωματικό υπόμνημα που υπέβαλε, προσκομίζει υπεύθυνη δήλωση του του με την οποία ο ίδιος δηλώνει ότι βοήθησε την προσφεύγουσα να δημιουργήσει το site, ζητώντας μέσω γνωστού προσώπου, από τον να καταχωρίσει για λογαριασμό της προσφεύγουσας το domain και στη συνέχεια, μετά την καταχώριση, ο απέστειλε τους

κωδικούς διαχείρισης του site, καθώς και τα προσχέδια του site στον
....., ο οποίος και παρέδωσε αυτά στην προσφεύγουσα.

Στην προκείμενη περίπτωση, από την ένορκη κατάθεση του
προκύπτει ότι ο ίδιος δεν γνώριζε τον , παρά μόνο μέσω email,
ενώ όταν προσπάθησε να αναζητήσει τον , αποστέλλοντας σε
αυτόν έντυπες αιτήσεις για την αλλαγή των στοιχείων των δικαιούχων του site, οι αιτήσεις αυτές
γύρισαν πίσω με λάθος στοιχεία και έκτοτε δεν μπόρεσε να τον εντοπίσει. Αντιθέτως, με την
υπεύθυνη δήλωσή του ο , δηλώνει ότι, γνωρίζει τον
..... και ήρθε σε επικοινωνία μαζί του, μέσω γνωστού του προσώπου, ώστε ο
τελευταίος να καταχωρίσει το domain για λογαριασμό της προσφεύγουσας.
Επιπροσθέτως ο ίδιος (ο) δηλώνει ότι, ο
....., αφού έκανε την ανωτέρω καταχώριση, του απέστειλε τους κωδικούς
διαχείρισης του site, ώστε να τους παραδώσει στην προσφεύγουσα.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε, όταν υπέβαλε δύο (2) υπομνήματά της προς την
ΥΕΔΔΕ Αττικής, όταν δηλαδή της δόθηκε δύο (2) φορές η δυνατότητα να προσκομίσει τα
άρθρα και ειδικές προβολές του , τα οποία, όπως ισχυρίζεται, άντλησε μετά
επισταμένη έρευνα και πάροδο πολλών ετών και δεν το έκανε. Επιπροσθέτως, ενώ η
προσφεύγουσα διέκοψε της δραστηριότητές της στις 31/12/2014 και το όνομα της
ιστοσελίδας διαγράφηκε στις 10/05/2016, λόγω λήξης του, η ίδια
(η προσφεύγουσα) ανέκτησε εκ των υστέρων και μετά από μεγάλο χρονικό διάστημα, κείμενα
και ειδικές προβολές του , τα οποία είχαν αναρτηθεί στην ιστοσελίδα
....., χωρίς να κάνει γνωστό στο Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, πώς τα ανέκτησε μετά από
τόσα χρόνια, με ποιον ήρθε σε επικοινωνία, ώστε να βρει αυτά τα άρθρα κλπ. Εξάλλου το ότι η
προσφεύγουσα προσκόμισε αυτές τις αναρτήσεις, το πρώτον, στο στάδιο της ενδικοφανούς
διαδικασίας (στην Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ), δεν συνεπάγεται και ότι παρασχέθηκαν οι συγκεκριμένες
υπηρεσίες για το , καθώς θα έπρεπε, το τελευταίο, για κάθε τιμολόγιο, να αποδεικνύει
με έγγραφο με βέβαιη ημερομηνία πόσες αναρτήσεις έγιναν, ποια ημερομηνία κλπ. Επίσης, για
την απόδειξη της πραγματοποίησης της συναλλαγής, θα έπρεπε να αποδεικνύεται, με τιμολόγιο
αγοράς, η αγορά Η/Υ με συγκεκριμένο σειριακό αριθμό και στη συνέχεια να ανατεθεί η
ανάγνωση του σκληρού δίσκου του Η/Υ σε τεχνικό, ο οποίος θα βεβαιώνει με υπογραφή του ότι
έκανε ανάγνωση του Η/Υ και ότι από αυτόν (Η/Υ) αναρτούνταν στο site τα άρθρα
και ειδικές προβολές του Τέλος, δεν προκύπτει ότι υπάρχει σύμβαση μεταξύ του
..... και του διαχειριστή του site (.....) και έγιναν εν αγνοία του τόσο μεγάλες
τιμολογήσεις (;) χωρίς ο τελευταίος να αξιώνει μεγαλύτερη αμοιβή (;).....»

Εκ των ανωτέρω αναφερόμενων οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρως αιτιολογημένη, καθόσον, στην από 22-09-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Επεξεργασίας [εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ) & Ν.4174/2013(ΚΦΔ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση την οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου στην Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχονται στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία της. (ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και της επιβαλλόμενης γι' αυτήν πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στην συνοδεύουσα της πράξης έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της κάθε πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην κάθε πράξη επιβολής προστίμου αναφέρεται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογία δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτή (ΣτΕ 962/2012), και επομένως οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1. Άρθρο 7 §§3 περ.β', 5, 6 & 9, του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α' 170).

6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α' 179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν.4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

.....
9. Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 1.2.2016.»

2. Άρθρο 55§2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) που τροποποιήθηκε από το άρθρο 7§3, ορίζεται ότι:
Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 καταργήθηκε με την παρ. 4β του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 17-10-2015. Η καταργηθείσα παράγραφος είχε ως εξής:

«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.»

3. Άρθρο 3§4περ. α', β' του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

« 4.α' . Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται.»

(Στην παράγραφο αυτή αναφέρεται ότι:

Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 καταργήθηκε με την παρ. 4α' του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015). Έναρξη ισχύος από 1.2.2016, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει με την παρ. 1 του άρθρου 22 της ΠΝΠ του ΦΕΚ Α 182/24-12-2015 η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. 4366/2016 (ΦΕΚ Α 18 - 15.02.2016).

Προηγούμενα η παράγραφος αυτή είχε ως εξής:

«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»).

«4. β' . Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται.»

4. Και σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 διευκρινίζει μεταξύ άλλων ότι:

«.....

5. Παραβάσεις φοροδιαφυγής (άρθρο 55)

Από 1.12.2015 καταργούνται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 (άρθρο 7 παρ. 9 ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 51 παρ. 3 ν. 4342/2015, Α' 143), ενώ από 17.10.2015 (έναρξη ισχύος ν. 4337/2015) καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (άρθρο 3 παρ. 4 περ. β' ν. 4337/2015).

Συνεπώς, από την 17.10.2015 και εφεξής δεν θα επιβάλλονται τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις αυτές πρόστιμα για τις παρακάτω περιπτώσεις παραβάσεων:

.....

γ. Έκδοση - Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Διευκρινίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 και διαπράχθηκαν από την έναρξη ισχύος της ως άνω διάταξης (ήτοι 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) και μέχρι την έναρξη ισχύος του ν. 4337/2015 (17.10.2015), εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του νόμου αυτού, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω.

.....

15. Μεταβατικές διατάξεις ν. 4337/2015

β) Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5

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:

β. Για την έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Στην περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

.....
Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις προστίμων, που υπολογίζονται με βάση την αξία του στοιχείου, λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτού μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.

..... »

Βάσει των ανωτέρω διατάξεων σωστά εκδόθηκαν οι πράξεις και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται.

Επειδή ο καταλογισμός του προστίμου 40% διενεργήθηκε σε εφαρμογή του άρθρου 7 (Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) (ως 17/10/2015). Οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα διατάξεις αφορούν τα επιβαλλόμενα πρόστιμα στο ΦΠΑ και όχι τα πρόστιμα των διατάξεων του ΚΒΣ (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του ΚΦΑΣ (ν. 4093/2012, Α' 222), ως εν προκειμένω. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 22-09-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Επεξεργασίας [εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ) & Ν.4174/2013(ΚΦΔ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), η οποία συντάχθηκε από τους ελεγκτές της εν λόγω υπηρεσίας, α) & β), επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./04-12-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η του, με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθμ./2020 πράξης.

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

Φορολογική περίοδο: 01/01-31/12-2014 (υπ' αριθμ./2020)

Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015: $(75.000,00\text{€} \times 40\%) = 30.000,00\text{€}$.

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

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

**Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.