



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

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

Καλλιθέα 10.01.22
Αριθμός Απόφασης 40

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. (Φ.Ε.Κ. 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 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμ.ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **10.09.21** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με **Α.Φ.Μ.:** νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα τον δήμο και κεντρικό κατάστημα επί της οδού αριθμός ΤΚ:..... νομίμως εκπροσωπούμενης κατά των:

α) υπ' αριθ./21 Πράξης Επιβολής Προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.15 – 31.12.15 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ

β) υπ' αριθ./21 Πράξης Επιβολής Προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.14 – 31.12.14 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις:

α) υπ' αριθ./21 Πράξη Επιβολής Προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.15 – 31.12.15 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ

β) υπ' αριθ./21 Πράξη Επιβολής Προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.14 – 31.12.14 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ των οποίων αιτείται την ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6.Την από 20.09.2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10.09.21 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ.: νομίμως εκπροσωπούμενης, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η ΥΕΔΔΕ Αττικής Υποδιεύθυνση Α', Τμήμα Α3 προληπτικών ελέγχων με την υπ' αρθ'/20 εντολή μερικού ελέγχου διενήργησε έλεγχο ορθής εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4093/12(Κ.Φ.Α.Σ.), Ν.4308/14(Ε.Λ.Π.) και Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.) για τις διαχειριστικές περιόδους 2014 και 2015 στην ως άνω προσφεύγουσα επιχείρηση για τις διαπιστώσεις του οποίου συνέταξε την από 16.10.20 έκθεση μερικού ελέγχου την οποία διαβίβασε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ επί της οποίας εδράζονται οι παρακάτω πράξεις:

α) Η υπ' αριθμ./21 πράξη επιβολής προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.15 – 31.12.15 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ για λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της καθαρής αξίας 16.400,00 € πλέον ΦΠΑ 3.772,00 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 8 του ν.4308/14, των άρθρων 55^Α και 66 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί κι ισχύουν, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 7 §3,§5 του ν.4337/2015 που αντιστοιχεί σε ποσοστό 40% της καθαρής αξίας, ήτοι 16.400,00€ Χ 40% =6.560,00 €.

β) Η υπ' αριθμ./21 πράξη επιβολής προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.14 – 31.12.14 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ για λήψη τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της καθαρής αξίας 34.200,00 € πλέον ΦΠΑ 7.866,00 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 4, 6 και 9 του νόμου 4093/2012 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 8 του νόμου 4337/2015, το οποίο αντικατέστησε τα άρθρα 17-21 του νόμου 2523/1997 με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις

του άρθρου του άρθρου 7 §3,§5 του ν. 4337/2015 που αντιστοιχεί σε ποσοστό 40% της καθαρής αξίας, ήτοι 34.200,00 € Χ 40% = 13.680,00 €.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1) Οι επίμαχες συναλλαγές που απεικονίζονται στα επίδικα τιμολόγια δεν είναι εικονικές καθότι οι τιμολογηθείσες υπηρεσίες παρασχέθηκαν πραγματικά.
- 2) Η εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων ανάγεται μόνο στο πρόσωπο του εκδότη καθώς οι τιμολογηθείσες υπηρεσίες παρασχέθηκαν πραγματικά, και επιπλέον η προσφεύγουσα εταιρεία υπήρξε αδιαμφισβήτητη καλόπιστη λήπτρια,
- 3) Η Φορολογική Διοίκηση κατέλογισε τα επίδικα πρόστιμα κατά παράβαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης, καθόσον με το αρ. 3 του ν. 4337/2015 καταργήθηκε, ουσιαστικά από την 01.02.2016 και εντεύθεν, η επιβολή διοικητικών προστίμων για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Στα πλαίσια της επανεξέτασης η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε το υπ' αρθ' πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/20.10.21 συμπληρωματικό υπόμνημα με το οποίο προσκόμισε στην Υπηρεσία μας επτά (7) υπεύθυνες δηλώσεις πελατών της, δραστηριοποιούμενοι επαγγελματικά στην, οι οποίοι δηλώνουν ότι εντόπισαν την προσφεύγουσα εταιρεία για επαγγελματική συνεργασία μέσω της διαφημιστικής της προβολής στον επί της του Δήμου

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013** του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«η) Όποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, 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, ν' 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **66 § 5** του **N.4174/2013** ορίζεται ότι:

«5. 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 εταιρεία, 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. 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 εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **7 § 3 & 5** του **N.4337/2015**, όπως διευκρινίσθηκε με την **ΠΟΛ 1252/2015**, 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 **N. 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 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.

γ)δ).....ε)..... στ).....ζ).....»

« 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).»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 3 (Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών) του ν. 4093/12 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 η προσφεύγουσα εταιρεία με την ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή ουδόλως απέδειξε σχετικά με την γνώση της λήπτριας επιχείρησης ήτοι της προσφεύγουσας εταιρείας σχετικά με την εικονικότητα του εκδότη ενώ υπάρχουν πλείστα στοιχεία που αποδεικνύουν αφενός ότι καμία γνώση η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε αφετέρου ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές.

Επειδή, σύμφωνα με την από 16.10.20 έκθεση μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ προκύπτει ότι:

α) Η προσφεύγουσα εταιρεία κατά την **διαχειριστική περίοδο 01.01.15 – 31.12.15** ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της καθαρής αξίας 16.400,00 € πλέον ΦΠΑ 3.772,00 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 8 του ν.4308/14, των άρθρων 55^Α και 66 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί κι ισχύουν, όπως αναλυτικά αναφέρεται στον κάτωθι πίνακα:

α/α	Ημερ/νία	Είδος	Αριθ. τιμολ.	Εκδότης	Καθ. Αξία	ΦΠΑ	Συν. Αξία
1	31/07/15	Τ.Π.Υ.			16.400,00	3.772,00	20.172,00 €

β) Η προσφεύγουσα εταιρεία κατά την **διαχειριστική περίοδο 01.01.14 – 31.12.14** ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 34.200,00 € πλέον ΦΠΑ 13.680,00 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 8 του ν.4308/14, των άρθρων 55^Α και 66 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί κι ισχύουν, όπως αναλυτικά αναφέρεται στον κάτωθι πίνακα:

α/α	Ημερ/νία	Είδος	Αριθ. τιμολ.	Εκδότης	Καθ. Αξία	ΦΠΑ	Συν. Αξία
1	31/03/14	Τ.Π.Υ.			10.800,00	4320,00	15120,00 €
2	26/09/14	Τ.Π.Υ.			7000,00	2800,00	9.800,00 €
3	11/12/14	Τ.Π.Υ.			16400,00	6560,00	22.960,00 €

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΚΔΟΤΡΙΑ «.....»
και διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ:

Η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ως αρμόδια Φορολογική Αρχή της προσφεύγουσας εταιρείας στα πλαίσια του ελέγχου διεξήγαγε έρευνα μέσω των συστημάτων του taxis & elenxis της Γ.Γ.Π.Σ. της Α.Α.Δ.Ε. για τον προσδιορισμό της φορολογικής ταυτότητας της προμηθεύτριας της προσφεύγουσας εταιρείας, «.....» με ΑΦΜ: και διαπίστωσε ότι:

α) η προμηθεύτρια εταιρεία της προσφεύγουσας προέβη σε έναρξη εργασιών την 12.03.04 με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες διάθεσης χρόνου στα ηλεκτρονικά μέσα ενημέρωσης για παρουσίαση διαφημίσεων

β) Διαχειριστής της ως άνω οντότητας από ενάρξεως έως και 13/02/2012 ήταν ο με ΑΦΜ και από 13/02/2012 έως την ώρα του ελέγχου μοναδικός εταίρος και νόμιμος εκπρόσωπος ο με ΑΦΜ

Η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ.ΕΞ /08-10-2019 έγγραφό της ζήτησε από την Διεύθυνση Ασφαλείας (Τμήμα αρχείου ταυτοτήτων) να της γνωρίσει οτιδήποτε στοιχείο διαθέτει η υπηρεσία τους για τον , η οποία ανταποκρινόμενη στο ως άνω αίτημα με το με αριθ. πρωτ./2019 έγγραφό της γνωστοποίησε στην ΥΕΔΔΕ ότι ο Διαχειριστής της ως άνω οντότητας απεβίωσε την 12/05/2014 και το συμβάν δηλώθηκε την 27/06/2014 στο ΤΑ

γ) Επειδή η ελεγχόμενη εκδότρια δεν έχει δηλώσει απασχόληση υπαλληλικού προσωπικού και δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών, η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το αριθμό πρωτ. ΕΜΠ.ΕΞ/24.10.2019 έγγραφό της ζήτησε από τον Ε.Φ.Κ.Α. (Ενιαίος Φορέας Κοινωνικής ασφάλισης) να της γνωρίσει από τα στοιχεία που διαθέτει εάν η ελεγχόμενη οντότητα έχει απογραφεί στο μητρώο Εργοδοτών και αν έχει απασχολήσει προσωπικό για τα έτη από 2012 έως και σήμερα. Ο Ε.Φ.Κ.Α. με το με αριθ. πρωτ./2019 έγγραφο του γνωστοποίησε στην ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει απογραφεί στο Μητρώο Εργοδοτών του Ε.Φ.Κ.Α. και ως εκ τούτου ουδέποτε έχει απασχολήσει προσωπικό.

δ) Η ελεγχόμενη εκδότρια δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και τεχνικά μέσα που απαιτούνται για εργασίες όπως σχεδιασμός, επιμέλεια και παραγωγή - εκτύπωση διαφημιστικών εντύπων, καθόσον δεν προκύπτουν αγορές πρώτων υλών από την

εκδότρια, αλλά ούτε προσκομίσθηκε άλλο φορολογικό στοιχείο που να τεκμηριώνει την πραγματοποίηση των εν λόγω εργασιών.

Δεν υπάρχουν έξοδα από μέρους της και είναι δυσανάλογα των παρασχεθεισών υπηρεσιών της, όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων (δηλώσεις τρίτων).

ε) Η ελεγχόμενη εκδότρια με το υπ' αριθ' εκδοθέν Τ.Π.Υ./14 αξίας 9.800,00 € προς την προσφεύγουσα οντότητα εμφανίζεται να παρέχει υπηρεσίες προώθησης και προβολής του λογότυπου & των υπηρεσιών της κατά την περίοδο Ιούνιος, Ιούλιος, Αύγουστος 2014 στις 50 οθόνες Plasma 46" που βρίσκονται τοποθετημένες περιμετρικά στο στον, προσκομίζοντας το από 09/05/2014 ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο δεν κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ούτε και από πλευράς της εκδότριας.

στ) Η ελεγχόμενη εκδότρια με το υπ' αριθ' εκδοθέν Τ.Π.Υ./14 εμφανίζεται να παρέχει υπηρεσίες προώθησης και προβολής του λογότυπου & των υπηρεσιών της κατά την περίοδο Σεπτέμβριος, Οκτώβριος, Νοέμβριος, Δεκέμβριος 2014 & Ιανουάριος, Φεβρουάριος 2015 στις 50 οθόνες Plasma 46" που βρίσκονται τοποθετημένες περιμετρικά στο στον, προσκομίζοντας το από 12/05/2014 ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο δεν κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ούτε και από πλευράς της εκδότριας.

ζ) Η ελεγχόμενη εκδότρια με το υπ' αριθ' εκδοθέν με το Τ.Π.Υ./15 εμφανίζεται να παρέχει υπηρεσίες προώθησης και προβολής του λογότυπου & των υπηρεσιών της κατά την περίοδο Ιανουάριος, Φεβρουάριος & Μάρτιος 2015 στις 50 οθόνες Plasma 46" που βρίσκονται τοποθετημένες περιμετρικά στο στον, χωρίς να προσκομίσει κάποιο συμφωνητικό όπως στις ανωτέρω περιπτώσεις.

η) Ο ως οικονομικός δ/ντής του συνεταιρισμού της οντότητας με ΑΦΜ κατόπιν πρόσκλησης της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ υπέβαλε το αριθ. πρωτ./20 υπόμνημα σ' αυτήν στο οποίο αναφέρει επακριβώς τα εξής: «Για την εταιρεία και διακρ. Τίτλο 1) ουδέποτε μέχρι σήμερα έχουμε ακούσει κάτι σχετικό με την ανωτέρω εταιρεία 2) ουδέποτε μέχρι σήμερα έχουμε συνεργαστεί ή έχουμε υπογράψει κάποιο συμφωνητικό παραχώρησης χρήσης των μόνιτορ των».

θ) Από την έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και ειδικότερα στην σελίδα 27 αυτής προκύπτει ότι:

- Στο συμφωνητικό της 9^{ης} Μαΐου 2014 (πού αντιστοιχεί στο υπ' αριθ'/14 Τ.Π.Υ.) ενώ αναφέρεται ότι "η προώθηση και προβολή του λογότυπου θα γίνει την καλοκαιρινή περίοδο" στην παράγραφο "ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΙ ΟΡΟΙ" αναφέρεται ότι "ο παρεχόμενος διαφημιστικός χώρος θα παραμείνει για διάστημα από 19/05/2014 - 02/05/2015"!! με συνολικό κόστος 8.610,00€.

- Το συμφωνητικό της 12^{ης} Μαΐου 2014 (πού αντιστοιχεί στο υπ' αριθ'/14 Τ.Π.Υ.) συντάχθηκε την ημερομηνία θανάτου του μοναδικού εταίρου και νόμιμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας!!!!

- Στο συμφωνητικό της 12^{ης} Μαΐου 2014 ενώ αναφέρεται ότι “η προώθηση και προβολή του λογότυπου θα γίνει την καλοκαιρινή περίοδο” αναγράφει: Σεπτέμβριος, Οκτώβριος, Νοέμβριος, Δεκέμβριος 2014 & Ιανουάριος, Φεβρουάριος 2015!!! με συνολικό κόστος 20.172,00€. Δηλαδή σε χρονικό διάστημα μεταξύ τριών ημερών συντάχθηκαν δύο ιδιωτικά συμφωνητικά, το ένα μάλιστα την ημέρα θανάτου του μοναδικού εταίρου της εκδότριας , για την ίδια παρεχόμενη υπηρεσία, κοστολογώντας τον έναν χρόνο (19/05/2014 – 02/05/2015) με 8.610,00€ και τους έξι μήνες (01/09/2014 – 01/03/2015) με 20.172,00€ !!!!

-Στην περιγραφή των υπ’ αριθ./2014 και/2015 Τ.Π.Υ. αξίας εκάστου 20.172,00 € αναφέρεται για την ίδια παρεχόμενη υπηρεσία στους ίδιους μήνες (Ιανουάριος, Φεβρουάριος 2015)!!

ι) Η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΕΞ 2020 ΕΜΠ έγγραφο της προς την Τράπεζα Πειραιώς, απέστειλε ενδεικτικά τις κινήσεις τραπεζικού λογ/σμου για να της γνωρίσει το σύνολο των πληροφοριών που έχει στην διάθεση της (παραστατικά, συσχετιζόμενες κινήσεις, δικαιούχο λογαριασμού χρέωσης/πίστωσης κ.λπ.):

Η Τράπεζα Πειραιώς με το με αριθ. πρωτ./...../2020 έγγραφό της απέστειλε στην ΥΕΔΔΕ αντίγραφα των παραστατικών των συσχετιζόμενων κινήσεων από τα οποία προέκυψε ότι η εξόφληση των τιμολογίων από τους πελάτες της εκδότριας πραγματοποιείται με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό της, στη συνέχεια όμως το σύνολο των ποσών αυτών αναλαμβάνεται από τον ή μεταφέρεται σε ατομικό λογαριασμό του ίδιου (λογ. 30319000), ο οποίος όμως μεταβίβασε και αποχώρησε από την εκδότρια εταιρεία την 13/02/2012 και μέχρι την ώρα του ελέγχου δεν προσκόμισε στοιχεία για το λόγο ανάληψης των χρηματικών αυτών ποσών.

Επί προσθέτως ο δήλωσε στις 13/07/2020 στην ΥΕΔΔΕ ότι δεν ήταν υπάλληλος αυτής, ούτε πληρεξούσιο παρουσίασε όπως ισχυρίσθηκε ότι είχε, εκτός από μιας απλής εξουσιοδότησης την οποία δεν προσκόμισε ποτέ σε κανένα πιστωτικό ίδρυμα, όπως δεν προσκόμισε ποτέ την τροποποίηση του καταστατικού που έγινε την 13/02/2012, ώστε η τράπεζα να λάβει γνώση ότι τον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας θα διαχειρίζεται πλέον ο επόμενος νόμιμος εκπρόσωπος

ια) Η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/ 04.05.2020 έγγραφο της προς την Τράπεζα Πειραιώς, αιτήθηκε από την τράπεζα Πειραιώς (δ/νση κανονιστικής συμμόρφωσης) να της γνωρίσει τον δικαιούχο του λογαριασμού , ποιος τον διαχειρίζεται και να της αποστείλει τυχόν εξουσιοδότηση ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που αφορά τον δικαιούχο αυτού.

Η Τράπεζα Πειραιώς με το με αριθ. πρωτ./...../2020 έγγραφο της γνωστοποίησε ότι ο εν λόγω λογαριασμός έχει δικαιούχο το νομικό πρόσωπο “.....” με δ.τ. για το χρονικό διάστημα 30/04/2004 (ημερομηνία ανοίγματος του λογαριασμού) έως και 04/05/2020 (ημερομηνία εγγράφου) με εκπρόσωπο αυτής τον του , ο οποίος την εκπροσωπεί και

δεσμεύει υπογράφοντας κάτω από την εταιρική επωνυμία, αν και από το ιστορικό της εκδότριας επιχείρησης προκύπτει ότι ο μεταβίβασε την επιχείρηση την 13/02/2012 στον με ΑΦΜ, ο οποίος στο εξής ήταν ο μοναδικός εταίρος και νόμιμος εκπρόσωπος της, όπως ρητά αναγράφεται στην από 13/02/2012 τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας (Εφημ. της Κυβερνήσεως αρ. φύλλου). Ο εξακολουθούσε να παρουσιάζεται και να λειτουργεί ως νόμιμος εκπρόσωπος της εκδότριας εταιρείας συνάπτοντας συμφωνίες, υπογράφοντας συμφωνητικά και μετά την 13/02/2012 (ημερομηνία αποχώρησης του από την εταιρεία) και όπως προκύπτει από τις απαντήσεις στα αιτήματα της ΥΕΔΔΕ στα συνεργαζόμενα πιστωτικά ιδρύματα με την εκδότρια επιχείρηση, εισέπραττε χρήματα (μετρητά, μέσω επιταγών κ.λπ.) και όχι μόνο μετά την ημερομηνία αποχώρησης του, αλλά και μετά τον θάνατο του επόμενου από αυτόν νόμιμου εκπρόσωπου την 12/05/2014!!

Επειδή η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ μετά τις διαπιστώσεις του ελέγχου εξέδωσε οίκοθεν το με αριθμό/20 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση καθώς και το με αριθμό/20 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, τα οποία παρέδωσε στον διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας με την οποία κλήση καλούσε αυτήν όπως εντός 20 ημερών από την επίδοση της υποβάλλει τις απόψεις της αναφορικά με τις παραβάσεις προσκομίζοντας και οποιοδήποτε πρόσφορο έγγραφο στοιχείο (άρθρα 62 και 28 του Ν.4174/2013). Παρότι παρήλθε το οριζόμενο διάστημα των είκοσι (20) ημερών, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε για παροχή εξηγήσεων αναφορικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1313/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, 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, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).»

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, ν' 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012)).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης ΙΙΙ. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

Β. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣτΕ 533/2013, ΣτΕ 116/2013, ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, ο εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή αλλά δεν διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στην έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και ειδικότερα στις σελίδες 31 και 32 αυτής αναφέρονται επακριβώς ότι: «Συνεκτιμώντας όλα τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών) με φερόμενη ως εκδότρια την επιχείρηση «.....» είναι **ΕΙΚΟΝΙΚΑ** στο σύνολό τους διότι εμφανίζουν συναλλαγές ανύπαρκτες και ουδέποτε πραγματοποιηθείσες.

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» ζήτησε, έλαβε, αποδέχθηκε και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία τα τιμολόγια του πίνακα 1, τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους με φερόμενη ως εκδότρια την επιχείρηση «.....» από την οποία έλαβε κατά τα έτη 2014 έως και 2015 τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών) συνολικής καθαρής αξίας 50.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού 11.638,00€.»

Επειδή, σύμφωνα με τη με αρ. **2319/2021** απόφαση του ΣτΕ - Αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης για παραβάσεις αποδοχής εικονικών, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικών στοιχείων που διαπράχθηκαν υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997»:

«13. Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή κολαζόταν, υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997, το μεν ως διοικητική, με πρόστιμο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' αυτού (προκειμένου για στοιχεία αξίας άνω του τιθέμενου με αυτό ελάχιστου ορίου, όπως εν προκειμένω, βλ. έκθεση ελέγχου), το δε ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 19 του ίδιου νόμου. Ακολούθως, ο νομοθέτης προέβλεψε, με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013, τον κολασμό της εν λόγω παράβασης ως διοικητικής, με (μειωμένο σε σχέση με εκείνο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997) πρόστιμο αποσκοπώντας στον εξορθολογισμό των προστίμων και τη βελτίωση της εισπραξιμότητας αυτών, ενώ επιφυλάχθηκε να αξιολογήσει τις (τότε υφιστάμενες) ποινικές διατάξεις (βλ. ομιλία εισηγητή σχεδίου νόμου καθώς και ομιλία Υφυπουργού Οικονομικών στη συνεδρίαση Γ/25-7-2013 της Βουλής). Οι διοικητικές παραβάσεις της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή,

σύμφωνα με τα άρθρα 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 είναι συγκρίσιμες/ανάλογες, όπως επιβεβαιώνεται άλλωστε από τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 (μετέπειτα 72) παρ. 30, 32, 34 και 48 του ν. 4174/2013 (πρβλ. και ΣτΕ 2734/2020). Παράλληλα, ο νομοθέτης προέβλεψε στο άρθρο 54 (παρ. 1 περ. η' σε συνδυασμό με παρ. 2 περ. ε', προστεθείσα με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 9 του ν. 4254/2014) του ν. 4174/2013 κατ' αποκοπήν πρόστιμο για τη διαδικαστική παράβαση της μη συμμόρφωσης προς τις απορρέουσες από το άρθρο 13 του ίδιου νόμου υποχρεώσεις τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως τέτοια νοείται ασφαλώς και η περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή. Στη συνέχεια, με τις διατάξεις του ν. 4337/2015, δίχως οι τελευταίες να συνοδεύονται από θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου σχετικών ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, η αυτή, μη μεταβληθείσα κατά τα στοιχεία που τη συγκροτούν, περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή αντιμετωπίστηκε ως παράβαση διοικητική, για την οποία καταργήθηκε η πρόβλεψη επιβολής του διοικητικού προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 (και καταργήθηκε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997 με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015), διατηρήθηκε ωστόσο η πρόβλεψη επιβολής του κατ' αποκοπήν διοικητικού προστίμου της παρ. 1 περ. η' (αντικατασταθείσας με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 4337/2015) σε συνδυασμό προς την παρ. 2 περ. ε' του άρθρου 54 ν. 4174/2013, το οποίο τυποποιεί «μία ενιαία διαδικαστική παράβαση ... η οποία σχετίζεται με την τήρηση των υποχρεώσεων από τη λογιστική νομοθεσία» (βλ. αιτιολογική έκθεση άρθρου 3 ν. 4337/2015) και, όπως προαναφέρεται, καλύπτει και την παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή (βλ. και άρθρα 3, 5, 8-9 ν. 4308/2014). Κατά την αληθή έννοια της τελευταίας, άλλωστε, ενόψει και της στενής ερμηνείας των διατάξεων που θεσπίζουν διοικητικές κυρώσεις (ΣτΕ 7μ. 380/2019 με παραπομπές σε νομολογία ΕΔΔΑ και Γενικού Δικαστηρίου ΕΕ), επιβάλλεται πρόστιμο 2.500 ευρώ ανά διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (όπως συνάγεται άλλωστε και από την πρόβλεψη, στην παράγραφο 3 αυτού, περί υποτροπής της «ίδιας» παράβασης, η οποία δεν θα ήταν νοητή αν αφορούσε στην παράβαση της λήψης ενός εκάστου εικονικού φορολογικού στοιχείου). Παράλληλα, η ίδια παράβαση εξακολούθησε να κολάζεται ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, το οποίο (άρθρο 66), κατά τη ρητή διατύπωση του άρθρου 71 του ν. 4174/2013, περιέχει ρυθμίσεις αντίστοιχες προς εκείνες των άρθρων 17-19 του ν. 2523/1997. Εξάλλου, η ως άνω (διαδικαστική, πρβλ. ΣτΕ 7μ. 2402/2010, ΣτΕ 4390/2012 κ.ά.) παράβαση είναι ικανή να οδηγήσει σε (ουσιαστική) παράβαση φοροδιαφυγής (ιδίως, στη φορολογία εισοδήματος ή προστιθέμενης αξίας), η οποία επισύρει διαχρονικά διοικητικές και ποινικές κυρώσεις [υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997: διοικητική κύρωση του πρόσθετου φόρου των άρθρων 1 και 2 αυτού και ποινικές κυρώσεις των άρθρων 17 και 18 του ίδιου νόμου αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος και προστιθέμενης αξίας, αντίστοιχα, υπό το καθεστώς του

ν. 4174/2013: διοικητική κύρωση του προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ (βλ. και άρθρο 72 παρ. 17 αυτού, όπως ίσχυε πριν και μετά το άρθρο 49 του ν.4509/2017, Α' 201) και τις αυτές ποινικές κυρώσεις, υπό το καθεστώς του ν.4337/2015: διοικητική κύρωση του προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 και του προστεθέντος με το άρθρο 3 παρ. 8 του ν. 4337/2015 άρθρου 58Α αυτού επί ΦΠΑ και ποινικές κυρώσεις του άρθρου 66 παρ. 1-4 του ΚΦΔ].

.....

15. Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), είναι ευμενέστερη για τον φορολογούμενο -προκειμένου για την κρισιολογούμενη περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, που υπερβαίνουν το τιθέμενο με το άρθρο 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 ελάχιστο όριο των 1.200 ευρώ- σε σχέση με (εκείνες των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 και) τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015, η οποία προβλέπει την επιβολή προστίμου ανερχομένου σε 40% της αξίας του φορολογικού στοιχείου για παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή τελεσθείσες μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ΚΦΔ. Εξάλλου, από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισης της εν λόγω διάταξης δεν προκύπτει κάποιο στοιχείο που να δικαιολογεί, ενόψει της αρχής της αναλογικότητας, απόκλιση από την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης επομένως, η επίμαχη μεταβατική ρύθμιση δεν τυγχάνει εφαρμογής, διότι δεν συνάδει με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας (καθώς και με την αρχή της αναλογικότητας του περιορισμού των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ) (πρβλ. ΣτΕ 7μ. 1389, 2691/2019). Τούτων έπεται ότι με βάση την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και την αντίστοιχη της ΕΣΔΑ) η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν.4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), εφαρμόζεται (από το διοικητικό δικαστήριο κατόπιν παραδεκτής προβολής σχετικού λόγου ένδικης προσφυγής, βλ. ΣτΕ 7μ. 1438/2018, 351/2019) *ratione temporis* και για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, όπως οι επίδικες, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997. Όμως, κατά τη γνώμη των Συμβούλων Αγ. Σδράκα και Φρ. Γιαννακού, ενόψει της διατυπωθείσας στην προηγούμενη σκέψη γνώμης της μειοψηφίας, δεν τίθεται ζήτημα ασυμφωνίας της διατάξεως του άρθρου 7 παρ. 3 ν. 4337/2015 με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας.»

Επειδή, περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. 2642/2017 πρακτικό ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., το οποίο γνωμοδότησε, στα πλαίσια ερωτήματος που τέθηκε ενώπιόν του, ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο έκρινε άλλο νομικό ζήτημα, επισήμανε μεταξύ άλλων, τα εξής: «Είναι αληθές ότι οι αποφάσεις του ΣΤΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και προκειμένου επί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοίκησης σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95, παρ. 5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας – Κ.Δ.Δ.), 1 Ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τουτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣΤΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δε συνάδει με το κράτος δικαίου και πάντως συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣΤΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ή' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

.....

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.

.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.....

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1».

Επειδή, κατόπιν των ως άνω, για τη παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 αλλά ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτών (Ν. 2523/1997, 4174/2013 ή 4337/2015) αλλά και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης των οικείων καταλογιστικών πράξεων, επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο των 2.500,00 €, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο, ως εκ τούτου οι:

α) υπ' αρθ. /21 Πράξη Επιβολής Προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.15 – 31.12.15 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ και

β) υπ' αρθ. /21 Πράξης Επιβολής Προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.14 – 31.12.14 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 10/09/21 και με αριθμό ενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας με την επωνυμία «.....» με **Α.Φ.Μ.** : και την **τροποποίηση** των:

α) υπ' αριθ. /21 Πράξη Επιβολής Προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.15 – 31.12.15 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ

β) υπ' αριθ. /21 Πράξη Επιβολής Προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.14 – 31.12.14 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Διαχειριστική περίοδος 01.01.14 – 31.12.14

Πρόστιμο 1 X 2.500,00 € = 2.500,00 €

Διαχειριστική περίοδος 01.01.14 – 31.12.14

Πρόστιμο 1 X 2.500,00 € = 2.500,00 €

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.