



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604514

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 27-1-2022

Αριθμός απόφασης: 205

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. του άρθρου 10 της [Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020](#) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **29-9-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ με έδρα στη κατά της με αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ οικονομικού έτους 2014, της με αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2014, της με αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015, της με αρ. /2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 οικονομικού έτους 2014, της με αρ. /2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014, της με αρ. /2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, της με αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, της με αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και της με αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ οικονομικού έτους 2014, την με αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2014, την με αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015, την με αρ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 οικονομικού έτους 2014, την με αρ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014, την με αρ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, την με αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, την με αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και την με αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 13-11-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από **29-9-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την με αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 4.184,00€ πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 4.413,28€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **8.597,28€**.

-Με την με αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 2.832,54€ πλέον προστίμου αρθ. 58^Α Κ.Φ.Δ. ύψους 849,76€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **3.682,30€**.

-Με την με αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 566,76€ πλέον προστίμου αρθ. 58^Α Κ.Φ.Δ. ύψους 170,03€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **736,79€**.

-Με την με αρ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **10.460,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.7 παρ. 3β' & 5 ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 1 του άρθ. 13 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του αρθ. 2 παρ. 3 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ). Η παράβαση αφορά σε λήψη πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 26.150,00€ κατά την έννοια των διατάξεων του αρθ.66 παρ. 5 περ. ε' του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).

-Με την με αρ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **7.460,88€** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.7 παρ. 3β' & 5 ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 1 του άρθ. 13 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του αρθ.

2 παρ. 3 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ). Η παράβαση αφορά σε λήψη πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 18.652,20€ κατά την έννοια των διατάξεων του αρθ.66 παρ. 5 περ. ε' του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).

-Με την με αρ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **1.300,03€** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.7 παρ. 3β' & 5 ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 1 του άρθ. 13 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και των αρθ. 8, 10, 12 και 14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ). Η παράβαση αφορά σε λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 3.250,08€ κατά την έννοια των διατάξεων του αρθ.66 παρ. 5 περ. ε' του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).

-Με την με αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 2.904,25€ πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 3.169,41€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **6.073,66€**.

-Με την με αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 1.078,77€ πλέον προστίμου αρθ.58 ΚΦΔ ύψους 323,63€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **1.402,40€**.

-Με την με αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 706,25€ πλέον προστίμου αρθ.58 ΚΦΔ ύψους 353,13€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **1.059,38€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου και τα επιβληθέντα πρόστιμα προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων δυνάμει της υπ' αρ./2019 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου Χαλκίδας. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2019/15-3-2019** δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας (αρ. πρωτ. Εισερχ./2019) η από 12-3-2019 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και ν.4174/2013 (ΚΦΔ) αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία καθώς και τα με αρ. πρωτ. **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2019/15-3-2019** και **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2019/15-3-2019** δελτία πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με τα οποία διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας (αρ. πρωτ. Εισερχ./2013 &/2019) οι από 12-3-2019 Πληροφορικές εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ. Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε κατά τη χρήση 2013 από τον **ΑΦΜ** ένα (1) φορ. στοιχείο καθαρής αξίας 3.950,00€, στην χρήση 2013 τέσσερα (4) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 22.200,00€ και στην χρήση 2014 ένα (1) φορ. στοιχείο καθαρής αξίας 5.150,00€ εκδόσεως **ΑΦΜ**, στην χρήση 2014 δύο (2) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 7.500,00€ έκδοσης **ΑΦΜ** και τέλος στην χρήση 2014 δύο (2) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 6.002,20€ και στην χρήση 2015 ένα (1) φορ. στοιχείο καθαρής αξίας 3.250,08€ έκδοσης **ΑΦΜ**, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 6, 10 και 11 του άρθρου 6 του

N.4093/12 (ΚΦΑΣ), της παρ. 1ε του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) σε συνδυασμό με τα άρθρο 19 παρ. 1, 2, 3 και 4 του Ν 2523/97 και του άρθρου 7 παρ. 3, 4 και 5 του Ν.4337/2015.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή δικαιώματος κοινοποίησης καταλογιστικής πράξης για τις χρήσεις 2013 και 2014. -Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης (εισόδημα, Φ.Π.Α., πρόστιμο) παραγράφηκε για την χρήση 2013 την 31/12/2019 και για την Χρήση 2014 την 31/12/2020 αντίστοιχα.
-Επίκληση της υπ' αριθμ. 172/2018 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, δυνάμει της οποίας έγινε δεκτό πως «Δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία έχουν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη». Περαιτέρω σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: «*Η έκδοση εντολών ελέγχου ή άλλων πράξεων διοικητικών ή και δικαστικών οργάνων ουδεμία σημασία έχουν για την πρόοδο του χρόνου παραγραφής και ο μόνος τρόπος διακοπής της παραγραφής είναι η κοινοποίηση στον φορολογούμενο της οριστικής πράξης επιβολής του φόρου*»
-Επίκληση των με αρ. 616/2021, 617/2021 και 618/2021 Αποφάσεων του ΣτΕ: «*Προκειμένου να μην παραγραφεί η αξίωση του Δημοσίου για βεβαίωση και επιβολή φόρου ή και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων πρέπει εντός της θεσπιζόμενης προθεσμίας παραγραφής, όχι μόνο να εκδίδεται η καταλογιστική πράξη αλλά και να γίνεται κοινοποίηση αυτής στο πρόσωπο, σε βάρος του οποίου χωρεί ο καταλογισμός*».
2. Αναφορικά με τη Χρήση 2015, επειδή ο ισχυρισμός για ανύπαρκτες συναλλαγές είναι παντελώς αστήρικτος, ούτε αποδείχθηκε από τον έλεγχο, ευνόητο είναι ότι πρόκειται για υπαρκτές συναλλαγές εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη και κατά συνέπεια όσον αφορά την επιβολή προστίμου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 5 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 και ειδικότερα η περίπτωση δ' της παραγράφου 3 του ως άνω άρθρου σύμφωνα με την οποία δεν υπάρχει δυνατότητα επιβολής φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. (πρόκειται για καλόπιστο λήπτη) αλλά μόνο επιβολής προστίμου σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, δηλαδή ίσο με το 20% της αξίας του εικονικού στοιχείου.
3. Δεν στοιχειοθετήθηκε από την φορολογική αρχή η εικονικότητα των συναλλαγών καθώς τελούσε σε καλή πίστη και είχε παραλάβει τα αναγραφόμενα στα φορολογικά στοιχεία προϊόντα και υπηρεσίες.
4. Πλημμέλειες κατά την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων.
5. Ως καλόπιστη λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων θα έπρεπε να εφαρμοστεί το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών και της σχετικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα. Επίκληση της ΠΟΛ 1097/2016 (Γνωμ. Ν.Σ.Κ.134/23-05-2016) για το ΦΠΑ και για το εισόδημα η ΠΟΛ.170/02-06-2014 (Γνωμ. Ν.Σ.Κ.170/02-06-2014], αλλά και η υπ' αριθμ. 249/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Σημειώνεται ότι κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, η προσφεύγουσα απέστειλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου το από 12-1-2022 **Συμπληρωματικό Υπόμνημα** επί της υπό εξέταση προσφυγής, το οποίο έλαβε αρ. πρωτ. εισερχ. εγγράφου **ΔΕΔ ΕΙ 2022**

ΕΜΠ/13-1-2022 από τη Υπηρεσία μας και με το οποίο επανέλαβε τους ήδη προβαλλόμενους με την παρούσα προσφυγή ισχυρισμούς. Ειδικότερα αιτείται την ακύρωση λόγω παραγραφής των με αρ./2020 και/2020 προσβαλλόμενων πράξεων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, των με αρ./2020 και/2020 προσβαλλόμενων πράξεων φορολογικού έτους 2014 και των με αρ./2020 και/2020 πράξεων ετών 2013 και 2014 αντίστοιχα, καθότι τις κοινοποιήθηκαν στις 4-8-2021. Επιπλέον, ζητάει την ακύρωση των με αρ./2020,/2020 και/2020 πράξεων επιβολής προστίμων κατ' εφαρμογή της με αρ. **2319/2021** απόφασης του ΣΤΕ αναφορικά με την εφαρμογή της αρχής της ευνοϊκότερης κύρωσης καθώς και την τροποποίηση επί το ευνοϊκότερο των με αρ./2020,/2020 και/2020 προσβαλλόμενων πράξεων φορολογικού έτους 2015.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου να επιβάλλει φόρο και πρόστιμα για τις χρήσεις 2013 και 2014.

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.....

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 και 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997, ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου...»

Επειδή όπως αναφέρεται στην ΠΟΛ. 1154/2017, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα άρθρα 84 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και 57

του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την από 13-11-2020 σχετική έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012) –ΑΡΘ. 7 § 3, 5 Ν.4337/2015 της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ο υπό κρίση έλεγχος για τα ελεγχόμενα έτη 2013,2014 και 2015 διενεργήθηκε κατόπιν της με αρ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, συνεπεία του με αρ. πρωτ. **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2019/15-3-2019** δελτίου πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας (αρ. πρωτ. Εισερχ./2019) η από 12-3-2019 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) καθώς και των με αρ. πρωτ. **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2019/15-3-2019** και **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2019/15-3-2019** δελτία πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με τα οποία διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας (αρ. πρωτ. Εισερχ./2019 &/2019) οι από 12-3-2019 Πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ, αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία ο οποίος διενεργήθηκε από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ συνεπεία του με αρ./2015 σχετικού Πληροφοριακού Δελτίου. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε στη χρήση 2013 πέντε (5) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **26.150,00€** πλέον ΦΠΑ ύψους 4.184,00€, στη χρήση 2014 πέντε (5) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **18.352,20€** πλέον ΦΠΑ ύψους 2.879,29€ και στη χρήση 2015 (έως 17-10-2015) ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας **3.250,08€** πλέον ΦΠΑ ύψους 520,01€ τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο τους.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.1 και 4 του ν.2523/1997 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» ορίζονται τα εξής:

«1. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν, διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών.

[..]

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

Επειδή ως προς την «φοροδιαφυγή» στο άρθρο 55 παρ.1 του ν.4174/2013, ορίζεται το 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 κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, φορολογική αρχή. ...».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 και 5 του αρθ.66 ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου....»

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την **ΠΟΛ 1142/15-09-2016**, με την οποία ορίζεται ότι: «1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων ι. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής)....». Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 36 παρ.3^α του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «3.α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 66 παρ. 27^α του Ν. 4646/2019(ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019)** ορίζεται ότι:

«27. α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εντάσσεται στα εγκλήματα φοροδιαφυγής όπως αυτά περιγράφονται με τις διατάξεις της παράγρ. 1 του **άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013(Κ.Φ.Δ.)**, όπως και στην υπό κρίση περίπτωση παράβασης.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις για τη χρήση 2013 εκδόθηκαν την 13-11-2020 και κοινοποιήθηκαν την 04-08-2021, ήτοι εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης της χρήσης 2013, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής αβάσιμα προβάλλεται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης...»

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις για τη χρήση 2014 εκδόθηκαν την 13-11-2020, ήτοι εντός πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης της χρήσης 2014 σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προαναφερόμενες σχετικές διατάξεις του αρθ.36 παρ.1 ν. 4174/2013, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής για το εν λόγω έτος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί μη στοιχειοθέτησης από την φορολογική αρχή της εικονικότητας των συναλλαγών καθώς και ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά τη λήψη των κρινόμενων στοιχείων. Ως καλόπιστη λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων θα έπρεπε να εφαρμοστεί το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών και της σχετικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα. (σχετ. ΠΟΛ 1097/2016 και ΠΟΛ.170/02-06-2014)

Επειδή σύμφωνα με την από 13-11-2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΚΦΑΣ (ν.4093/2012) - Αρθ. 7§3, 5 ν. 4337/2015 της αρμόδια Δ.Ο.Υ. καθώς και της συνημμένης σε αυτή από 12-3-2019 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ (ν. 4093/2012) - Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά τα ελεγχόμενα έτη 2013-2015 έλαβε φορολογικά στοιχεία από τι κάτωθι επιχειρήσεις: α) ΑΦΜ, β) ΑΦΜ, γ) ΑΦΜ και δ) ΑΦΜ, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής. Ειδικότερα από τον διενεργηθέντα έλεγχο πρόέκυψε ότι οι ως άνω εκδότριες εταιρείες είναι εικονικές εταιρείες οι οποίες δημιουργήθηκαν με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και χωρίς να έχουν πραγματικές αγορές από το εσωτερικό, σημαντικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εισαγωγές από τρίτες χώρες, χωρίς να διαθέτουν προσωπικό και χωρίς καμία πραγματική δραστηριότητα, εξέδιδαν μεταξύ τους εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας προσπαθώντας έτσι να εμφανίζουν ότι έχουν πραγματικές αγορές και στην συνέχεια εξέδιδαν εικονικά φορολογικά στοιχεία προς άλλες λήπτριες επιχειρήσεις. Με αυτόν τον τρόπο δημιούργησαν μία πυραμίδα από τις ανωτέρω επιχειρήσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων η οποία αρχίζει από τον ελεγχόμενο

Επειδή μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από τις ως άνω εκδότριες εταιρείες ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία η οποία σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, κρίθηκε ότι έλαβε στη χρήση 2013 πέντε (5) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 26.150,00€ πλέον ΦΠΑ ύψους 4.184,00€, στη χρήση 2014 πέντε (5) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 18.352,20€ πλέον ΦΠΑ ύψους 2.879,29€ και στη χρήση 2015 (έως 17-10-2015) ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 3.250,08€ πλέον ΦΠΑ ύψους 520,01€ τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο τους.

Επειδή για τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν το με αριθμό/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση προς Ακρόαση καθώς και ο με αριθμό/2019 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου κατ' αρθ. 28 ν. 4174/2013, τα οποία επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα με συστημένη επιστολή (κωδικός RE.....GR), χωρίς ωστόσο να ανταποκριθεί εντός της τασσόμενης προθεσμίας.

Επειδή, από την από 13-11-2020 σχετική έκθεση ελέγχου (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις του ελέγχου αναφορικά με την συναλλακτική ανυπαρξία των ως άνω εκδότριων εταιρειών σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2019/15-3-

2019 δελτίου πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και την συνημμένη σε αυτό από 12-3-2019 σχετική έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως η αποδιδόμενη παράβαση περί λήψεως από την προσφεύγουσα κατά τις χρήσεις 2013, 2014 και 2015 των κρινόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων καθόσον χρησιμοποιεί όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά και συνεπώς ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη απόδειξης από τον έλεγχο της εικονικότητας των υπό κρίση συναλλαγών δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, 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, περαιτέρω με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, «Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή τόσο κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όσο και κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των περιγραφόμενων επί των ελεγχόμενων φορολογικών στοιχείων, συναλλαγών ούτε στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου προκύπτει πλήρης αδυναμία απόδειξης των υπό κρίση συναλλαγών ούτε άλλωστε και της επικαλούμενης καλοπιστίας και ο σχετικοί ισχυρισμοί τυγχάνουν απορριπτέοι καθότι αναπόδεικτοι.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 13-11-2020: α) έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΑΣ Ν. 4093/2012, β) έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος γ) έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, επί των οποίων εδράζονται οι προβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί

πραγματοποίησης των κρινόμενων συναλλαγών δεν ευσταθούν και τυγχάνουν απορριπτέοι καθότι αναπόδεικτοι.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί πλημμελειών κατά την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν. 4174/2013 προβλέπεται το ελάχιστο περιεχόμενο των εκδιδόμενων πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου διορθωτικού και προληπτικού προσδιορισμού του φόρου καθώς και η κοινοποίηση αυτών στον φορολογούμενο τον οποίο αφορά ο προσδιορισμός του φόρου. Ειδικότερα ορίζεται:

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα
- ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή ως προς τον επικαλούμενο ισχυρισμό περί πλημμέλειας κατά τη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων αυτός απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος καθότι οι προσαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί κατά του νόμιμους τύπους σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προαναφερόμενες διατάξεις του ν. 4174/2013 ενώ η επικαλουμένη εσφαλμένη αναγραφή του ιδίου αύξοντα αριθμού σε δύο (2) προσαλλόμενες πράξεις, ουδεμία επίδραση ασκεί στο κύρος και στη νομιμότητα των εν λόγω πράξεων και συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ομοίως ως αβάσιμος.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί εφαρμογής της με αρ. 2319/2021 Απόφασης του ΣΤΕ αναφορικά με την εφαρμογή της αρχής της ευνοϊκότερης κύρωσης και την τροποποίηση επί το ευνοϊκότερο των αρ./2020,/2020 και/2020 πράξεων επιβολής προστίμων

Με τη με αριθμό 2319/2021 απόφαση του Ανωτάτου Ακυρωτικού Δικαστηρίου επιλύθηκε το άκρως σημαντικό ζήτημα που αφορά στη διαχρονική εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν διοικητικές κυρώσεις για τις παραβάσεις αποδοχής εικονικών φορολογικών

στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, οι οποίες αφορούν στο διάστημα ισχύος του Ν.2523/1997.

Σημειώνεται ότι τα πρόστιμα για αποδοχή εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων ανέρχονταν αρχικώς, υπό το καθεστώς ισχύος του Ν. 2523/1997, σε ποσοστό 200% της καθαρής αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου, εφόσον η αξία αυτή υπερέβαινε το ποσό των 1.200 ευρώ. Ακολούθως, με το άρθρο 55 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), το οποίο ίσχυσε για παραβάσεις που τελέστηκαν από τη δημοσίευση του νόμου αυτού (26.7.2013) και μετά, το εν λόγω πρόστιμο περιορίστηκε σε ποσοστό 50% της καθαρής αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου. Εν συνεχεία, με το άρθρο 3 παρ. 4 (περ. α' και β') του ν. 4337/2015 καταργήθηκαν οι διατάξεις της 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. από 1.2.2016 και έπειτα, ενώ, με το άρθρο 7 παρ. 6 του ίδιου νόμου καταργήθηκαν και οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997. Περαιτέρω, με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του παραπάνω νόμου 4337/2015 ορίστηκε 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 ν. 4337/2015 (17.10.2015) δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, επιβάλλεται πρόστιμο που ανέρχεται σε ποσοστό 40% της καθαρής αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Η ανωτέρω διαχρονική εφαρμογή τριών διαφορετικών νομοθετημάτων (Ν. 2523/1997, Ν. 4174/2013 και Ν. 4337/2015), οι οποίες ρύθμισαν με διαφορετικό τρόπο την ίδια παράβαση, δημιούργησε ευλόγως, από πλευράς των φορολογουμένων, ζήτημα εφαρμογής της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης.

Κατόπιν των παραπάνω διαδοχικών ρυθμίσεων που ίσχυσαν στο πεδίο της επιβολής κυρώσεων για την παράβαση της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης, στο πλαίσιο εξέτασης σχετικού λόγου προσφυγής, υπέβαλε στο Συμβούλιο της Επικρατείας προδικαστικό ερώτημα αναφορικά με το εάν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης έχει πεδίο εφαρμογής επί της καταργητικής των οικείων κυρώσεων διάταξης του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, άγουσα, κατ' επέκταση, στη δικαστική ακύρωση των σχετικών προστίμων, ή μήπως ο ανωτέρω νεότερος νόμος δεν είναι συγκρίσιμος με τους προηγούμενους (ν. 2523/1997 και 4174/2013), όσον αφορά τις εκεί προβλεπόμενες παραβάσεις ή κυρώσεις, εφόσον συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιαδώς διαφορετικού, κανονιστικού πλαισίου υποχρεώσεων του διοικουμένου.

Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης αποτελεί γενική αρχή του ημεδαπού φορολογικού δικαίου με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1 Σ.) και περί αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδαφ. δ' Σ.), σύμφωνα με την οποία το Δικαστήριο οφείλει να εφαρμόζει τον ευμενέστερο για τους φορολογούμενους νόμο, που προβλέπει κύρωση για ορισμένη φορολογική παράβαση, ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης και κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της διοικητικής παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το διοικητικό δικαστήριο. Ωστόσο η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο όσον αφορά την προβλεπόμενη διοικητική παράβαση ή κύρωση είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιαδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των διοικητικών κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (πρβλ. ΣτΕ

7μ. 1438/2018, 351, 352, 1389, 2691/2019, ΣτΕ 2221/2018, 2734/2020, πρβλ. ΣτΕ 1582/2020).

Το ΣτΕ εν προκειμένω έκρινε, κατά πλειοψηφία, μειοψηφησάντων δύο μελών της 7μελούς συνθέσεως του Δικαστηρίου, ότι:

(α) 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 πρόστιμο που συνδεόταν με την καθαρή αξία εκάστου φορολογικού στοιχείου (αρχικά 200% και ακολούθως 50%) και προέβλεπε μόνο κατ' αποκοπή πρόστιμο ίσο με 2.500 ευρώ ανά χρήση – φορολογική περίοδο, είναι συγκρίσιμη τόσο με τις προγενέστερες διατάξεις του Ν. 2523/1997 (αρ. 5) και του Ν. 4174/2013 (αρ. 55 παρ. 2), που προέβλεπαν αντίστοιχα τα άνω πρόστιμα όσο και με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 που προέβλεπε πρόστιμο 40% της καθαρής αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου,

(β) η εν λόγω νεότερη ρύθμιση δεν συνδέεται με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου,

(γ) η θεσπισθείσα με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 νέα ρύθμιση περί των ποινικών αδικημάτων και κυρώσεων για την επίμαχη δεν αποτελεί στοιχείο συναφές με το ζήτημα της αναδρομικής εφαρμογής της διοικητικής κύρωσης, εφόσον, άλλωστε, δεν μεταβάλλει επί το αυστηρότερον το καθεστώς της ποινικής ευθύνης για την προαναφερόμενη παράβαση η δε πρόβλεψη παραλλήλως ποινικών και διοικητικών κυρώσεων για την επίμαχη παράβαση ουδόλως εμποδίζει την ενεργοποίηση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης και

(δ) η κατάργηση του προστίμου για αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων απορρέει από την εκ μέρους του νομοθέτη εκτίμηση της πρόβλεψης των ποινικών παραβάσεων και κυρώσεων ως προσφορότερης και αποτελεσματικότερης, έναντι των οικείων διοικητικών κυρώσεων.

Με βάση τις ανωτέρω σκέψεις το ΣτΕ έκρινε ότι σύμφωνα με την Αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης 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) και προβλέπει το άνω κατ' αποκοπή πρόστιμο, 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, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β του ν. 2523/1997.

Η ανωτέρω νομολογία είναι, με βεβαιότητα, καταλυτική, αναφορικά με τις, σοβαρότερες κατά τεκμήριο, παραβάσεις της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς περιορίζει δραστικά τα επιβαλλόμενα πρόστιμα για τις παραβάσεις αυτές, δεδομένου ότι το επιβλητέο, κατά την κρίση του ΣτΕ, πρόστιμο των 2.500 ευρώ, επιβαλλόμενο άπαξ, ανά φορολογικό έτος κρίνεται αντικειμενικά επιεικές εν σχέσει με τη φύση της οικείας παράβασης.

Θεωρούμε ότι η ανωτέρω νομολογία τυγχάνει εφαρμογής επί όλων των προστίμων του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, τα οποία ακολούθως προβλέφθηκαν στο άρθρο 55 παρ. 2 του Ν. 4174/2013, οι διατάξεις του οποίου καταργήθηκαν με τον Ν. 4337/2015, όπως τα πρόστιμα για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, για αποδοχή εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων, καθώς και για μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Για τις εν λόγω παραβάσεις και ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτών (Ν. 2523/1997, 4174/2013 ή 4337/2015) και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης των οικείων καταλογιστικών πράξεων επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο των 2.500 ευρώ, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο, πρόστιμο το οποίο, βεβαίως, όπως προκύπτει από τις σκέψεις της νομολογίας αυτής, θα επιβάλλεται και επί παραβάσεων που διαπράττονται από την έναρξη ισχύος του Ν. 4337/2015 και μετά.

Τέλος πρέπει να υπομνηστεί ότι η Αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης δεν λαμβάνεται υπόψη αυτεπαγγέλτως αλλά μόνο κατόπιν προβολής (με το δικόγραφο της προσφυγής ή με δικόγραφο προσθέτων λόγων προσφυγής) αντίστοιχου λόγου από τον προσφεύγοντα, ο οποίος βαρύνεται να επικαλεσθεί την εν λόγω αρχή κατά τρόπο ειδικό και ορισμένο, προσδιορίζοντας τη νεότερη ρύθμιση, η οποία άγει, κατά τους ισχυρισμούς του, σε ελαφρύτερη γι' αυτόν κύρωση, ενόψει των συνθηκών της περίπτωσης του.

Συμπερασματικά, η ανωτέρω απόφαση του ΣΤΕ επέλυσε, καθόλα ορθά και με συνέπεια στην προηγούμενη νομολογία του, ένα ιδιαίτερα σημαντικό νομικό ζήτημα, το οποίο έχει ευρύτερες συνέπειες για πλήθος φορολογουμένων. Επισημαίνεται ότι το ΣΤΕ δεν παρείχε κάποιου είδους αμνηστία ούτε απάλλαξε τους παραβάτες από τις σχετικές διοικητικές κυρώσεις για αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, αλλά, η τοιαύτη επιλογή ήταν αποκλειστικά «νομοθετική», το δε Ανώτατο Δικαστήριο προέβη σε άρτια και ορθή νομική ερμηνεία και εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης κρίνοντας υπέρ της συγκρισιμότητας των διαδοχικών ρυθμίσεων (ως προϋπόθεση εφαρμογής της ηπιότερης εξ αυτών), προτάσσοντας το σκοπό του ιδίου του νομοθέτη για, επί το επιεικέστερον, εξορθολογισμό των προβλεπόμενων για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων κυρώσεων, με περιορισμό της διοικητικής κύρωσης στο ποσό των € 2.500,00 και παράλληλη διατήρηση της αντίστοιχης ποινικής ευθύνης (δια του εισαχθέντος με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 Δωδέκατου Κεφαλαίου στον Κ.Φ.Δ. – βλ. άρθρα 66-71 αυτού), οι οποίες συνολικά κρίθηκαν προσφορότερες και παρίστανται σαφώς ευνοϊκότερες για τον φορολογούμενο, σε περιπτώσεις δε εικονικότητας ως προς το πρόσωπο για πραγματική συναλλαγή, σημειωτέον ότι δεν υφίστανται ούτε ποινικές κυρώσεις, με αποτέλεσμα να επιβάλλεται μόνον η διοικητική κύρωση (αρ. 54 παρ. 2ε ΚΦΔ) ύψους € 2.500,00.

Το ΣΤΕ, κρίνοντας απολύτως ορθά, εφήρμοσε τις εν λόγω ευμενέστερες διατάξεις και σε προγενέστερες της ισχύος του Ν. 4337/2015, ακολουθώντας άλλωστε την πάγια νομολογία του (ενδεικτικά ΣΤΕ 7μ. 351, 1389, 2691/2019, ΣΤΕ 2221/2018, 2734/2020), αναφορικά με την εφαρμογή της απορρέουσας από το Σύνταγμα, το ενωσιακό δίκαιο, αλλά και την ΕΣΔΑ Αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης.

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 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 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: α) ...β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας...»

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ως άνω άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, «οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/ 2013 (Α'170)».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. η' 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:

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

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση για τη διαπιστωθείσα παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους για τα έτη 2013, 2014 και 2015 επιβλήθηκαν πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.7 παρ.3 περ. β' του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει επικουρικώς την αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης ως προς την επιβολή και το ύψος του προστίμου επικαλούμενη την ως άνω πρόσφατη νομολογία. (ΣΤΕ 2319/2021).

Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη όσα έχουν γίνει δεκτά με την πρόσφατη Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας ΣΤΕ 2319/2021, για την 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) και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης των οικείων καταλογιστικών πράξεων, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και η επιβολή προστίμου ύψους 2.500,00 €, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο.

Ως εκ τούτου και οι προσβαλλόμενες πράξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β του ν. 4337/2015 θα πρέπει να τροποποιηθούν επί το ευνοϊκότερο σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ./29-9-2021 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ με α) την επικύρωση της υπ' αρ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ οικονομικού έτους 2014, της με αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2014, της με αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2014, της με αρ./2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, της με αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, της με αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και της με αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και β) μερική ακύρωση της με αρ./2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 οικονομικού έτους 2013 και της με αρ./2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

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

Οικονομικό έτος 2014

Υπ' αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

Σύνολο φόρου για καταβολή: 8.597,28€

Υπ' αρ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015

Σύνολο προστίμου: 2.500,00€

Υπ' αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Σύνολο φόρου για καταβολή: 6.073,66€

Φορολογικό έτος 2014

Υπ' αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Σύνολο φόρου για καταβολή: 1.402,40€

Υπ' αρ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015

Σύνολο προστίμου: 2.500,00€

Υπ' αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

Σύνολο φόρου για καταβολή: 3.682,30€

Φορολογικό έτος 2015

Υπ' αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

Σύνολο φόρου για καταβολή: 736,79€

Υπ' αρ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015

Σύνολο προστίμου: 1.300,03€

Υπ' αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Σύνολο φόρου για καταβολή: 1.059,38€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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.