



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553

Καλλιθέα 25/2/2022

Αριθμός Απόφασης: 636

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την από 08.10.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του - του κατοίκου οδός αρ. (ΑΦΜ), κατά της αριθ. / / 2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρ. 7 παρ. 3 & 5 - ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής και τα προσκομιζόμενα έγγραφα.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από 08.10.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του - του (ΑΦΜ), η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την με ημερομηνία θεώρησης 08/9/2021 έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων (ν.4093/2012 ΚΦΑΣ) της Δ.Ο.Υ. Ηλιουπόλεως, η προσφεύγουσα

κρίθηκε για το φορολογικό έτος 2015 ως λήπτρια ενενήντα σαράντα έξι (46) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 224.654,00€ πλέον ΦΠΑ 51.670,42, εικονικά στο σύνολό τους, εκδοθέντα από την συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ

Ο έλεγχος κατέληξε στην ως άνω διαπίστωση λαμβάνοντας υπόψη, τα παρακάτω:

<< α. Τα αναφερόμενα στο αριθμό/2020 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ απ' όπου προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, ήταν μεν φορολογικά υπαρκτή αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές & εργασίες και ιδρύθηκε με μοναδικό σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, κάνοντας χρήση των οποίων οι λήπτριες επιχειρήσεις, να εμφανίζουν στα φορολογικά τους βιβλία αυξημένες δαπάνες με παράλληλη παράνομη έκπτωση του ποσού του Φ.Π.Α των εικονικών αυτών στοιχείων

Β. Όσα διαπιστώθηκαν από τον παρόντα έλεγχο (κεφ. 4 έκθεσης ελέγχου).

γ. Τις διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με τα ληφθέντα παραστατικά, τις περιγραφόμενες υπηρεσίες, τον τρόπο εξόφλησης κ.λπ.

δ. Το υπ' αρ. πρωτ. /2021 έγγραφο της με το οποίο μας γνωρίζει ότι ο έλεγχος των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών (1 έως 9) πραγματοποιείται με βάση τα στοιχεία που αποτυπώνονται στο δελτίο αποστολής και στη σύμβαση έργου και ότι δεν γίνεται επιτόπια αυτοψία σε κάθε ένα έργο για την διαπίστωση της υλικής του εκτέλεσης,

ε. Το υπ' αρ. πρωτ. /2021 έγγραφο του ΕΦΚΑ (.....) από το οποίο προκύπτει ότι δεν έχει γίνει απογραφή οικοδομοτεχνικού έργου για τις παραπάνω εργασίες.

στ. Την υπ αρ. πρωτ...../2021 υπεύθυνη δήλωση του ιδιοκτήτη του μισθωμένου ακινήτου επί της οδού>>.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 & 5 ν.4337/2015, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

<<Επειδή εντελώς αναιτιολόγητα, αβάσιμα και εσφαλμένα, καταλογίσθηκαν τα παραπάνω πρόστιμα στην επιχείρησή μου και πρέπει να ακυρωθούν για τους παρακάτω λόγους και για όσους επιφυλάσσομαι να προσθέσω νομίμως.

Τα ελεγχθέντα 46 τιμολόγια ως αυτά αναφέρονται στην Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος εκδόσεως της εταιρείας «.....» αφορούν εργασίες επισκευής (βαψίματος, τσιμέντων, πλακιδίων, φωτιστικών κ.λπ.) τις οποίες εκτέλεσε με δικό της προσωπικό ή με υπεργολάβους χωρίς να το γνωρίζω, κατά την κρίσιμη χρονική περίοδο.

Από το προσκομιζόμενο και επικαλούμενο με αριθμ. πρωτ. /2016 έγγραφο της με θέμα: Αποτελέσματα Τελικής Επαλήθευσης για το έργο με κωδικό

Στο έγγραφο αυτό αναφέρεται σαφέστατα ότι «Σε συνέχεια του σχετικού αιτήματός σας, διενεργήθηκε επιτόπια τελική επαλήθευση βάσει των αποτελεσμάτων της οποίας οι συνολικά πιστοποιημένες δαπάνες του έργου σας διαμορφώθηκαν σε 89.376,50 ευρώ με αναλογούσα σε αυτές δημόσια επιχορήγηση ύψους 44.688, 24 ευρώ

Τέλος, από κανένα πραγματικό περιστατικό ή άλλο εν γένει αποδεικτικό μέσον προκύπτει ότι οι εργασίες στην έδρα της επιχείρησης δεν εκτελέσθηκαν και ότι τα άνω τιμολόγια είναι εικονικά. Οι αυθαίρετοι συλλογισμοί και αυθαίρετη εξαγωγή συμπερασμάτων, λόγω της φορολογικής παραβατικότητας της εκδότριας εταιρείας «.....», που περιγράφεται στο δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, με την οποία συναλλάχθηκε με καλή πίστη, είναι απορριπτέοι ως ουσιαστικά αβάσιμοι και αόριστοι.

Επειδή αγνοούσα, ούτε μπορούσα να έχω αν η εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων, με την

βοήθεια τρίτων προσώπων που εμφανιζόταν π.χ. ως προμηθευτές, με παραπλάνησε ως προς την ύπαρξη της συναλλακτικής δυνατότητας και επιχειρηματικής δραστηριότητας έτσι ώστε να μην ερευνήσω περαιτέρω αυτές τις δυνατότητες, δεν μπορεί να χαρακτηρισθούν συλλήβδην αυτά ως εικονικά.

.....
Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, εσφαλμένα και ανατιπολόγητα επιβλήθηκαν πρόστιμα συνολικού ύψους 25.411,40 ευρώ, καθ' όσον η αιτιολογική τους βάση είναι αστήρικτη και μη νόμιμη και θα πρέπει να επανεξετασθεί ο καταλογισμός τους.

.....
Επειδή, σε κάθε περίπτωση, κατά την διάρκεια της επιχειρηματικής μου συναλλαγής με την εταιρεία «.....» ενεργούσα με καλή πίστη και είχα την πεποίθηση ότι συναλλάσσομαι εντός των ορίων του νόμου με την άνω εταιρεία>>

ΥΠΟΜΝΗΜΑ

Ο προσφεύγων, υπέβαλλε το αριθ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/07.2.2022 έγγραφο υπόμνημα, με το οποίο επικαλείται, α) την εφαρμογή της απόφασης του ΣτΕ σχετικά με την αριθ...../2021 οριστική πράξη πρόστιμου του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 - ν. 4337/2015 και β) προσκομίζει έγγραφα, όπως αντίγραφα τιμολογίων, δελτία αποστολής που υπέβαλλε στην , πληρωμές προς την κλπ.

Επειδή, τα προσκομισθέντα έγγραφα κρίθηκαν από την υπηρεσία μας ως συμπληρωματικά και προσκομίσθηκαν την ίδια ημέρα(07/2/2022) της λήξης της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, με την αριθ. /2022 απόφαση παράτασης προθεσμίας του προϊσταμένου, εδόθη παράταση τριάντα ημερών (30) για την έκδοση απόφασης, σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Περαitéρω με την αριθ. πράξη αναπομπής/2022, αναπέμφθηκαν τα στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., η οποία με το αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/2022 έγγραφό της μας γνώρισε τα εξής:

<<Τα αναφερόμενα στο υπ αρ. πρωτ/2022 έγγραφό σας παραστατικά εξόδων εκδόσεως της επιχείρησης «.....», προσκομίσθηκαν εκ νέου από τον ελεγχόμενο στην Υπηρεσία σας στο πλαίσιο της άσκησης των ως άνω υπό κρίση ενδικοφανών προσφυγών, με αποτέλεσμα να μην αποτελούν νέα στοιχεία, διότι τα εν λόγω στοιχεία είχαν προσκομισθεί στην υπηρεσία μας διαρκούντος του ελέγχου, τα οποία και αξιολογήθηκαν.

Συγκεκριμένα:

Τα τιμολόγια που ελέγχθηκαν από την ήταν τα συγκεκριμένα (τα δέκα) που αναφέρονται στο παραπάνω έγγραφό σας, πλην όμως πιστοποιήθηκαν από την μόνο τα εννέα από αυτά και μέρος του ΤΙΜ ΠΥ, καθώς σύμφωνα με το υπ αριθ. Πρωτ. / 2016 (θέμα: Αποτελέσματα Τελικής Επαλήθευσης για το έργο με κωδικό) έγγραφο της , το υπ' αρ παραστατικό του προμηθευτή «.....» καθαρής αξίας 3.500,00€ και ημερομηνίας 13/07/2015, δεν πιστοποιήθηκε κατά το ποσό των 2.430,00 €, λόγω μη επιλέξιμης ποσότητας της δαπάνης σύμφωνα με το σύνολο των τετραγωνικών μέτρων όπως αποτυπώνονται στο δελτίο αποστολής και στη σύμβαση έργου.

Για το ως άνω με αριθ. Πρωτ. /2016 έγγραφο της , έχουμε αναφερθεί εκτενώς σε όλες τις εκθέσεις ελέγχου. Ενδεικτικά στην σελ.12 της από 08/09/2021 οικείας έκθεσης φορολογίας Εισοδήματος αναφέρεται ότι «Επειδή πολλά από τα ανωτέρω εκδοθέντα παραστατικά και συγκεκριμένα τα εννέα πρώτα χρησιμοποιήθηκαν από τον ελεγχόμενο για την είσπραξη επιχορήγησης από το ΕΣΠΑ (τα έξι πρώτα για εργασίες στην έδρα της επιχείρησης στην οδό , και τα υπόλοιπα για μέρος εργασιών ανακαίνισης στο γραφείο επί της οδού ,) μέσω του προγράμματος «Ενίσχυσης Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στους τομείς Μεταποίησης, Τουρισμού, Εμπορίου Υπηρεσιών», ο έλεγχος απέστειλε το υπ. αρ. πρωτ. /2021 αίτημα παροχής πληροφοριών προς την για το πρόγραμμα (ΕΣΠΑ). Με το αίτημα ζητούσαμε να μας αποστείλουν τον κατατεθέντα φάκελο υλοποίησης του

έργου στο σύνολο του και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο έχει σχέση με το φάκελο αυτό. Με το υπ' αρ. πρωτ./2021 έγγραφό της, η μας απέστειλε αντίγραφο των αποτελεσμάτων τελικής επαλήθευσης του έργου με κωδικό το οποίο αφορά την πιστοποίηση των αιτούμενων δαπανών στα έργα επί της οδού, και επί της οδού, με το οποίο μας γνωρίζει ότι ο έλεγχος των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών πραγματοποιείται με βάση τα στοιχεία που αποτυπώνονται στο δελτίο αποστολής και στη σύμβαση έργου και ότι δεν γίνεται επιτόπια αυτοψία σε κάθε ένα έργο για την διαπίστωση της υλικής του εκτέλεσης.»

Κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις και πορίσματα της υπό κρίση Εκθέσεως έλεγχου για την ατομική επιχείρηση «..... -, ΑΦΜ, και οι βάσει αυτών εκδοθείσες Οριστικές Πράξεις Προσδιορισμού, δεν τροποποιούνται καθώς τα αναφερόμενα από την προσφεύγουσα ως δήθεν «νέα στοιχεία» έχουν εξεταστεί και αξιολογηθεί από την Υπηρεσία μας, η οποία έχει διενεργήσει εκτενή έρευνα και τα αποτελέσματά της είναι πλήρως στοιχειοθετημένα και αιτιολογημένα>>.

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/ 12-11-2012) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 1. Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.»

Άρθρο 2. Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

3. Κάθε έγγραφη 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.»

Άρθρο 10. Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών

8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.

Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.»

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-7-2013) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 13. Βιβλία και στοιχεία

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία

εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν.4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την διάταξη του ν.2523/1997: «.....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. 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, 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 506/2012).

Επειδή, με την απόφαση ΣτΕ 116/2013 όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν

υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 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 την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528, 1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης 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 τιμολογίου. ...».

Επειδή, το βάρος απόδειξης τόσο της ανυπαρξίας της συναλλαγής και της εξ αυτής εικονικότητας του φορολογικού στοιχείου, όσο και της συναλλαγής με πρόσωπο διάφορο του εκδότη του στοιχείου, καθώς και της κακής πίστης του λήπτη ως προς το πρόσωπο του

αντισυμβαλλόμενου του, φέρει η Φορολογική Αρχή (βλ. ΣτΕ 494/2009, 466/2008, 3411/2004 κ.α.).

Επειδή ο φερόμενος ως λήπτης εικονικού ως προς τον εκδότη φορολογικού στοιχείου απαλλάσσεται της σχετικής ευθύνης, εφ' όσον αποδείξει έναντι της Φορολογικής Αρχής την καλή πίστη του (βλ. ΣτΕ972/2020, ΣτΕ 1238/2018, ΣτΕ 2223/1995, ΣτΕ 1217/1995, ΣτΕ 212/1998, ΣτΕ 1553/2003 ΔΦΝ 2004.702, ΔΕΕ 2004.711, Λογιστής 2004.497, ΣτΕ 547/2006 Λογιστής 2006.981, ΣτΕ 1653/2006, ΔΕφΠειρ 732/1989, ΔΕφΘεσ 10/1999 ΔΦΝ 1999.1480, ΔΕφΑθ 2901/2000 ΔΦΝ 2000.286, ΔΕφΘεσ 1427/2004 ΔΦΝ 2005.1976, ΔΕΔ Αθηνών 2135/2020 1224/2020, ΔΕΔ Θεσσαλονίκης 442/2019).

Επειδή, το ΣτΕ με την υπ' αριθμό 2115/2017 σχετικά με «Εικονική συναλλαγή - Εικονικό τιμολόγιο - Βάρος απόδειξης», έκρινε ότι 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 το 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 έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή 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...)»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η εκδótρια των στοιχείων επιχείρηση «.....», ήταν κατά το έτος 2015 φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτής και της φερόμενης ως εκδótριας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 2 (γ') του ν.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.

Επειδή, με τον ν.4337/2015 επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον ν.4174/2013 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 4 (β') του ν.4337/2015, καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, που όριζε ως παράβαση φοροδιαφυγής την έκδοση πλαστών-εικονικών και τη λήψη εικονικών καθώς και τα επιβαλλόμενα πρόστιμα. Συνεπώς για παραβάσεις που διαπράττονται από 17/10/2015 (ημ/νία

δημοσίευσης του ν.4337) και μετά δεν επιβάλλονται πρόστιμα για τη λήψη και καταχώρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «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 της παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» 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 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, ουσιαστών 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 αντιμετωπίσθηκε 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, τούτέστιν 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 της παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» 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, σύμφωνα με την ΣΤΕ2319/2021, για την παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ.3 του άρθρου 7 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 ευρώ, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω κρινόμενα, η αριθ...../2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015 θα πρέπει να τροποποιηθεί μόνο ως προς το επιβληθέν πρόστιμο, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 224.654,00 € πλέον ΦΠΑ 51.670,42 €, από την συναλλακτικώς ανύπαρκτη εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος με το υπόμνημα γίνεται μερικώς δεκτός.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από 08/09/2021 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ.-Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η με αριθ./2021, προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 08.10.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του - του, ΑΦΜ, με την τροποποίηση της αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρ. 7 παρ. 3 & 5 - ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 2015

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 7 §3 Ν.4337/2015:

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
25.411,40 ευρώ	2.500,00 ευρώ

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.