



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ.Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 28/ 03/ 2022

Αριθμός Απόφασης 922

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της 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)

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

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **02-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ, που έχει έδρα στο-..... επί της οδού αρ., κατά:

-Της υπ' αριθμ. /**2021** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5-ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, για την φορολογική περίοδο

01/01 - 17/10/2015

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

πί της από **02-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, εξέδωσε την υπ' αριθ. /2021 εντολή μερικού ελέγχου για ΕΛΠ, για το έτος 2015, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στην επιχείρηση με ΑΦΜ (η προσφεύγουσα), για να διερευνηθούν συγκεκριμένες συναλλαγές της προσφεύγουσας επιχείρησης με α) την ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ και β) με την ατομική επιχείρηση Τ. με ΑΦΜ, μετά την διαπίστωση από προγενέστερους ελέγχους ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν α) η ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ και β) η ατομική επιχείρηση Τ. με ΑΦΜ, είναι εικονικά για το φορολογικό έτος 2015. Συγκεκριμένα σύμφωνα με το πόρισμα των εν λόγω εκθέσεων α) η ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ και β) η ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ είναι επιχειρήσεις που δεν πραγματοποίησαν καμία επιχειρηματική δραστηριότητα, αντίθετα δημιουργήθηκε αποκλειστικά για την έκδοση, διακίνηση και εμπορία κατ' εξακολούθηση και κατά σύστημα, φορολογικών στοιχείων, με σκοπό την παράνομη ωφέλεια και τον προσδιορισμό του συνόλου του ΦΠΑ που δεν απέδιδε στο Δημόσιο. Συνεπώς οι ατομικές επιχειρήσεις που συστάθηκαν εμφανίζοντας μεν φορολογική εικόνα ενεργής επιχείρησης, ουσιαστικά όμως ήταν ανύπαρκτες και εικονικές επιχειρήσεις και ότι μοναδικός σκοπός, είναι η έκδοση ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων και η διακίνηση τους προς διάφορους λήπτες (επιχειρήσεις) ώστε να αποκτήσουν οικονομικό όφελος σε βάρος του Ελληνικού Δημοσίου (ελάχιστη ή μηδενική καταβολή ΦΠΑ και μείωση φορολογητέων

εσόδων) ενώ αντίστοιχο ήταν και το όφελος για τις λήπτριες επιχειρήσεις. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από τις ανωτέρω εκδότριες ατομικές επιχειρήσεις για το έτος 2015 περιλαμβάνεται και η επιχείρηση με ΑΦΜ, για είκοσι έξι (26) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 10.245,00€ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης και για πενήντα (50) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 19.140,25€ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης
Τ. αντίστοιχα.

Στο πλαίσιο του ελέγχου, στις 16/01/2018 με την αριθ...../2018 έκθεση κατάσχεσης βάσει του Ν4174/13, κατασχέθηκαν τα πενήντα πρωτότυπα στοιχεία ΤΙΜ-ΔΑ, εκδόσεως, ΑΦΜ από τον ελεγκτή τότε λόγω της αριθ. εντολής/2017 και κοινοποιήθηκε η αρ. πρωτ. /2017 Πρόσκληση για να θέσει στην διάθεση του ελέγχου τα βιβλία, στοιχεία και δηλώσεις που τήρησε κατά την φορολογική περίοδο 2015 και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών, καθώς και τον τρόπο εξόφλησής τους, με σκοπό τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου, (αρθ. 24, 25 παρ. 6 Ν.4174/2013) με βάση την παραπάνω σχετική εντολή, καθώς και ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών του ν4446/2016. Η ανωτέρω εντολή ελέγχου αντικαταστάθηκε από την αρ. εντολής/2018 που αφορούσε μερικό έλεγχο Εισόδημα, ΦΠΑ, έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, την περίοδο 01/01/2015 - 31/12/2016 και κοινοποιήθηκε η αρ. πρωτ. /2020, (RE.....GR), πρόσκληση και γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού. Την 28/6/2021 εδόθη η αρ /2021 εντολή ελέγχου σε αντικατάσταση της προηγούμενης για την περίοδο 01/01/2015 - 31/12/2015 και κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά διορθωτική πρόσκληση αρ. πρωτ. /2021.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση και προσκόμισε στον έλεγχο όλα τα ζητηθέντα, από τον έλεγχο.

Σημειώνεται επίσης ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε στην Δ.Ο.Υ. και τα πρωτότυπα τιμολόγια, εκδόσεως, ΑΦΜ τα οποία κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμό /2021 έκθεση κατάσχεσης (βλέπε σελ. 6-10 έκθεση ελέγχου).

Μετά από έλεγχο των βιβλίων, στοιχείων Δηλώσεων Εισοδήματος, ΦΠΑ και ΜΥΦ της προσφεύγουσας και των αντισυμβαλλομένων διαπιστώθηκε ότι τα εν λόγω εβδομήντα τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 29.385,25 € πλέον ΦΠΑ 6.758,61€, έχουν συμπεριληφθεί στις εισροές της αντίστοιχης περιοδικής δήλωσης του 4ου τριμήνου ΦΠΑ του έτους 2015 και επίσης έχουν

συμπεριληφθεί στα έξοδα των δηλώσεων Ε3 και Ε5 του ίδιου έτους.

Για τις διαπιστώσεις του ελέγχου αρχικά συντάχθηκε και επιδόθηκε νόμιμα, το υπ' αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 μαζί με την αντίστοιχη Προσωρινή Πράξη.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα, στις 12-10-2021 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. υπόμνημα σε απάντηση του.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, εξέδωσε την κατωτέρω προσβαλλόμενη Πράξη:

- Την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7ν.4337/2015), φορολογικό έτος 2015 (έως 17/10) με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού 8.053,80€ (€20.134,50x 40%), σύμφωνα με την οποία:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, πενήντα δύο (52) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής και συγκεκριμένα α) είκοσι έξι (26) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 10.245,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης
....., με ΑΦΜ και β) είκοσι έξι (26) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 9.889,50€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης
..... Τ. με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 5 & 8 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν.4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει την ακύρωση της παραπάνω Πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Παράνομη και εσφαλμένη επιμέτρηση του επιβληθέντος προστίμου ΕΛΠ, συγκεκριμένα δεν έχει εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015, αλλά η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε' του ίδιου νόμου, διότι έχουν υποβληθεί τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για την ελεγχόμενη χρήση 2015, με τις οποίες αναμόρφωσε τα αποτελέσματά της, εξαιρώντας τα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 7§§ 3,4,5 του ν. 4337/2015 (Α' 129), (ισχύ από 17-10-2015) ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές

πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

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.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους,....

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του [άρθρου 5](#) του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

.....

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, στο πλαίσιο του ελέγχου, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα, η με αριθ. πρωτ./2017 ειδική πρόσκληση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του Ν. 4446/2016, περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, στην οποία δεν ανταποκρίθηκε. Η με αριθ./2017 εντολή ελέγχου αντικαταστάθηκε από τη με αριθ./2018 εντολή ελέγχου, λόγω αλλαγής του ελεγκτή και στη συνέχεια, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα νομίμως, κατ' άρθρο 5 παρ. 3 περ. γ του Ν. 4174/2013, με συστημένη επιστολή, η με αριθ. πρωτ./2020 πρόσκληση-γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων

φορολογικών δηλώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 του Ν. 4512/2018. Στις 15/11/2020 η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε τη με αριθ./2020 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, με την οποία τροποποίησε τα έξοδα κατά την αξία των εικονικών τιμολογίων, ήτοι κατά 29.385,25 ευρώ. Με την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης βεβαιώθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση το ποσό κύριου φόρου 7.640,17 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσό 3.820,09 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 11.602,26 ευρώ.

Και στις 3/6/2021 υπέβαλε τη με αριθ./2021 τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ 4^ο τριμήνου, με την οποία μείωσε τις εισροές κατά το ποσό των 29.385,25 ευρώ και τον φόρο εισροών κατά το ποσό των 6.758,61 ευρώ. Στις 28/6/2021 εκδόθηκε η με αριθ./....../2021 εντολή ελέγχου σε αντικατάσταση της προηγούμενης, για την περίοδο από 1/1/2015 έως 31/12/2015 και αναρτήθηκε στο λογαριασμό της προσφεύγοντα επιχείρησης στο taxisnet, η με αριθ. πρωτ./2021 διορθωτική πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013.

Μετά την υποβολή των ανωτέρω αναφερόμενων τροποποιητικών δηλώσεων, δεν προέκυψαν από τον έλεγχο περαιτέρω διαφορές και δεν εκδόθηκαν πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ. Ωστόσο για τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων, των οποίων την εικονικότητα δεν αμφισβητεί η προσφεύγουσα, επιβλήθηκε με την προσβαλλόμενη με αριθ./2021 πράξη, πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας των στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. β του Ν.

4337/2015.

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 διαφοροτικού 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, 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. 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:

.....

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 εικονικών στοιχείων για το σύνολο της συναλλαγής, 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 ευρώ, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο, ως εκ τούτου η με αρ./2021 πράξη επιβολής προστίμου ΕΛΠ θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Επειδή, ως προς τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24-09-2020 Έκθεση Ελέγχου (του εκδότη) και στις από 26-11-2021 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται

βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμ. πρωτ./02-12-2021 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./2021 πράξης.

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

Ως προς το πρόστιμο του Ε.Λ.Π.

Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2015 (υπ' αριθμ./2021)

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013: **2.500,00€**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

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

**Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.