



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα, 26/04/2022



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 1420

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΥΠΟΔ/ΝΣΗ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604550

E-mail : ded.ath@aade.gr

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 23/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα στη, κατά της με αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

7. Το με αριθ. Πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ 2022 ΕΜΠ συμπληρωματικό υπόμνημα επί της υπ' αριθμ. /2021 ενδικοφανούς προσφυγής.

8. Την εισήγηση της ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από 23/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του 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:

Στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας διαβιβάστηκε, με το υπ' αριθ./2021 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η από 18/10/2021 «έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4174/2013», όπου διαπιστώνονταν μεταξύ άλλων ότι, το φορολογικό έτος 2015, ο προσφεύγων έλαβε δεκαεπτά (17) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 128.083,90 ευρώ (έως τις 17/10/2015) και τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 36.564,39 ευρώ (μετά τις 17/10/2015), έκδοσης, ΑΦΜ, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66, παράγ. 5 του ν. 4174/2013.

Κατά συνέπεια η Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας εξέδωσε την προσβαλλόμενη/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους 51.233,56 € (40% επί της συνολικής καθαρής αξίας 128.083,90 €), 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).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας ισχυρισμούς περί:

α) Εσφαλμένης εφαρμογής, από τη φορολογική αρχή, των άρθρων 66 παρ. 5, 55 και 64 του ν.4174/2013.

β) Έλλειψης νόμιμης και ειδικής αιτιολογίας και συγκεκριμένα:

- Στην υπό κρίση περίπτωση, δεν πληρείται η αντικειμενική υπόσταση της παράβασης της λήψης εικονικού τιμολογίου, όπως αυτή περιγράφεται στα άρθρα 66 και 55 του ν. 4174/2013. Ειδικότερα, όπως αναφέρεται στα άρθρα 66 και 55 του ν. 4174/2013 προκειμένου να χαρακτηριστεί ένα πρόσωπο άγνωστο ή ανύπαρκτο πρέπει αυτό να μην έχει προβεί σε δήλωση έναρξης εργασιών, να μην έχει θεωρήσει στοιχεία ή να είναι συναλλακτικά ανύπαρκτο ή εικονικό. Εν προκειμένω, σε κανένα σημείο της από 18.10.2021 έκθεσης μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, η οποία συνοδεύει την προσβαλλόμενη δεν προκύπτει ότι η αντισυμβαλλόμενη μας εταιρεία δεν είχε προβεί σε έναρξη εργασιών και σε μη θεώρηση στοιχείων. Ωστόσο, η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία ήταν συναλλακτικώς υπαρκτή καθώς είχε κάνει έναρξη του επιτηδεύματός της, και είχε ενεργό Α.Φ.Μ., ήτοι ήταν υπαρκτή φορολογικά και είχε όλα τα νόμιμα στοιχεία που μπορούσα και όφειλα να ελέγξω ως συναλλασσόμενος μαζί της. Άλλωστε, οι συναλλαγές μας με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία, όπως περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, όπως θα αποδειχθεί και από αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίζονται ενώπιόν σας, πραγματοποιήθηκαν. Οι ισχυρισμοί δε της φορολογικής αρχής περί του αντιθέτου δεν επαρκούν για την απόδειξη της μη πραγματοποίησης της συναλλαγής.....

- Το γεγονός ότι πρόκειται για υπαρκτή εταιρεία συνάγεται άλλωστε και ευθέως και από το ότι η φόρτωση των εμπορευμάτων έγινε στις εγκαταστάσεις της ανωτέρω προμηθεύτριας επιχείρησης. Η μεταφορά αυτών έγινε με το ΦΙΧ αυτοκίνητο με Αριθ. Κυκλ., ιδιοκτησίας της ελεγχόμενης εταιρείας). Από την εταιρεία μας προσκομίστηκαν ενώπιον της φορολογικής αρχής και θα προσκομιστούν και ενώπιόν σας τα επίμαχα τιμολόγια συνοδευόμενα από στοιχεία (εισιτήρια) φόρτωσης του αυτοκινήτου στο πλοίο της γραμμής- και αντιστρόφως καθώς και φορολογικά στοιχεία προμήθειας καυσίμων για την εκτέλεση των τακτικών δρομολογίων που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ - και αντιστρόφως.

- Περαιτέρω, οι συναλλαγές είναι πραγματικές και οι αγορές εμπορευμάτων απολύτως συναφείς με το αντικείμενο εργασίας καθώς τα αγορασθέντα εμπορεύματα διατέθηκαν στην αγορά είτε χονδρικώς είτε λιανικώς και η πώληση τους συνιστά τον τζίρο της εταιρείας μας. Προς επιβεβαίωση των συναλλαγών μας με τον εν λόγω προμηθευτή προσκομίζουμε πλήθος φωτογραφικού υλικού όπου εμφανίζονται αγορασθέντα ανά φορολογικό στοιχείο αγαθά που είναι στους αποθηκευτικούς μας χώρους. Επιπλέον, προσκομίζονται πλήθος φορολογικών στοιχείων αγοράς αγαθών από τον

συγκεκριμένο ως ανωτέρω Προμηθευτή τα οποία συσχετίζονται με φορολογικά στοιχεία πώλησής τους σε πελάτες μας.....

-οι αιτιάσεις της φορολογικής αρχής περί του αντιθέτου, όπως αυτές περιγράφονται στις σελ.9 έως 14 της από 18.10.2021 έκθεσης ελέγχου, δεν πληροί τις προϋποθέσεις πλήρους και επαρκούς αιτιολογίας, όπως αυτές αναλύονται ανωτέρω και οι οποίες αποτελούν και ουσιαστικό στοιχείο της νομιμότητας των ως άνω πράξεων.

Ειδικότερα, η φορολογική αρχή στηρίζει την άποψη της ότι η εταιρεία μας είναι λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων στηριζόμενη κυρίως στον τρόπο μεταφοράς των αγαθών....

- Περαιτέρω, η φορολογική αρχή στηρίζει την κρίση της περί εικονικότητας των τιμολογίων με το σκεπτικό ότι τα επίμαχα τιμολόγια εξοφλήθηκαν μετρητοίς, χωρίς να αντικρούει στο ελάχιστο τον ισχυρισμό μας ότι τα εν λόγω τιμολόγια εξοφλήθηκαν κατά αυτό τον τρόπο, σύννομα κατ' εφαρμογή της πολ. 1143/2015, λόγω τραπεζικής αργίας.....

- Άλλωστε, ο ισχυρισμός της ότι τα ληφθέντα τιμολόγια είναι εικονικά λόγω ελλιπούς περιγραφής σ' αυτά των πωληθέντων εμπορευμάτων είναι αδιάφορος και αντίθετος στις κείμενες διατάξεις, ιδίως για περιόδους από 2015 και εφεξής, οπού σε καμία διάταξη δεν υποδεικνύεται ο τρόπος με τον οποίον πρέπει να περιγράφεται το πωλούμενο προϊόν στα τιμολόγια, προκειμένου να μην αμφισβητηθεί η νομιμότητα αυτού από την φορολογική αρχή.

Σημειώνεται ότι κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, ο προσφεύγων 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 2022ΕΜΠ/12-01-2022 από την Υπηρεσία μας και με το οποίο επανέλαβε τους ήδη προβαλλόμενους με την παρούσα προσφυγή ισχυρισμούς. Επιπλέον αιτήθηκε την τροποποίηση επί το ευνοϊκότερο της με αρ./2021 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, κατ' εφαρμογή της με αρ. 2319/2021 απόφασης του ΣτΕ αναφορικά με την εφαρμογή της αρχής της ευνοϊκότερης κύρωσης.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί εσφαλμένης εφαρμογής των άρ.66 παρ. 5, 55 και 64 του ν.4174/2013 και την έλλειψη αιτιολογίας νόμιμης και σαφούς.

Επειδή ως προς τη «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. 5 του αρθ.66 ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

5.....

Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική 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.....

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. [...]

2. Εγκλήματα φοροδιαφυγής (άρθρο 66 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 με τις διατάξεις του αρθ.64 ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας διαβιβάστηκε, με το υπ' αριθ./2021 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η από 18/10/2021 «έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4174/2013», όπου διαπιστώνονταν μεταξύ άλλων ότι, το φορολογικό έτος 2015, ο προσφεύγων έλαβε δεκαεπτά (17) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 128.083,90 ευρώ (έως τις 17/10/2015) και τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 36.564,39 ευρώ (μετά τις 17/10/2015), έκδοσης, ΑΦΜ, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους, κατά παράβαση 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).

Κατά συνέπεια η Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας εξέδωσε την προσβαλλόμενη/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν.4337/2015

Επειδή περαιτέρω από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, πρόέκυψε μεταξύ άλλων ότι:

Α. Στο με αρ. Π.Δ./2015 προς την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., καταγγέλλεται η επιχείρηση με ΑΦΜ, ότι αποτελεί μία εικονική επιχείρηση που δημιουργήθηκε με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Από την έρευνα που πραγματοποίησε η ως άνω υπηρεσία διαπιστώθηκε η ύπαρξη ενός κυκλώματος έκδοσης και λήψης εικονικών φορ. στοιχείων όπου εμπλέκονται οι κάτωθι επιχειρήσεις

- 1)..... ΑΦΜ
 2)..... ΑΦΜ
 3)..... ΑΦΜ
 4) ΑΦΜ
 5) ΑΦΜ, καθώς και άλλες επιχειρήσεις με μικρότερο μέγεθος και σημασία (.....,).

Οι ανωτέρω επιχειρήσεις 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 εκδίδουν μεταξύ τους εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας προσπαθώντας έτσι να δείξουν ότι έχουν πραγματικές αγορές και στην συνέχεια εκδίδουν εικονικά φορ. στοιχεία προς άλλες λήπτριες επιχειρήσεις.

Με αυτόν τον τρόπο δημιούργησαν μία πυραμίδα από τις ανωτέρω επιχειρήσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων η οποία αρχίζει από το

Για όλες τις ανωτέρω αναφερόμενες επιχειρήσεις έχουν εκδοθεί σχετικές εντολές ελέγχου-έρευνας από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε και έχουν συνταχθεί αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου.

Μεταξύ των επιχειρήσεων οι οποίες έλαβαν φορολογικά στοιχεία από τις ανωτέρω επιχειρήσεις είναι και η προσφεύγουσα επιχείρηση ΑΦΜ η οποία έλαβε στην χρήση 2012 είκοσι έξι (26) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 276.367,00€, στην χρήση 2013 δέκα (10) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 125.477,50€ και στην χρήση 2015 τρία (3) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 23.803,00€ έκδοσης ΑΦΜ, στην χρήση 2013 δεκαοκτώ (18) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 256.910,30€, στην χρήση 2014 τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 34.628,50€ και στην χρήση 2015 τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 34.110,00€ έκδοσης ΑΦΜ, στην χρήση 2014 δεκατρία (13) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 181.701,57€ και στην χρήση 2015 δέκα (10) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 96.184,83€ έκδοσης ΑΦΜ, στην χρήση 2014 τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 72.135,00€ και στην χρήση 2015 τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 29.282,80€ έκδοσης ΑΦΜ, στην χρήση 2015 είκοσι (20) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 164.648,29€ και στην χρήση 2016 δύο (2) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 43.345,40€ έκδοσης ΑΦΜ και στην χρήση 2016 τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 27.549,00€ έκδοσης ΑΦΜ

Σχετικά με τον εκδότη, διαπιστώθηκε ότι έλαβε εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 8.576.151,15 € για τα έτη 2014-2016 και εξέδωσε, εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 9.853.923,18 € για τα έτη 2014-2018, εκ των οποίων τα 9.366.659,74 € στη χρήση 2015.

Β. Ως προς τη μεταφορά των εμπορευμάτων διαπιστώθηκε ότι η πλειοψηφία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, αναγράφουν ως μεταφορικό μέσο το ΦΙΧ, ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας επιχείρησης. Με βάση τα στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη οντότητα δεν προκύπτουν σε κάποιες περιπτώσεις οι μεταφορές των εμπορευμάτων στις αναφερόμενες ημερομηνίες. Στα ΤΔΑ/2015, ΤΔΑ/2015,/2015 και ΤΔΑ/2015 ως μεταφορικό μέσο αναγράφεται το ΦΙΧ Ο έλεγχος διαπιστώνει ότι το ανωτέρω ΦΙΧ μεταβιβάζεται από το 2012 και πέρα, με παράλληλη αλλαγή του αριθμού κυκλοφορίας, σε οντότητες για τις οποίες έχουν συνταχθεί εκθέσεις ελέγχου ή εκκρεμεί η ολοκλήρωση του ελέγχου για την έκδοση

και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας.

Γ. Ως προς τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι όλα σχεδόν εξοφλήθηκαν με μετρητά όχι όμως άμεσα με την αγορά των εμπορευμάτων, ως ισχυρίζεται η ελεγχόμενη οντότητα με σκοπό την επίτευξη καλύτερης τιμής, αλλά μετά από μεγάλο διάστημα από την αγορά των εμπορευμάτων, και μάλιστα η εξόφληση φέρεται να γίνεται στο διάστημα που υπήρχε τραπεζική αργία στην χώρα με τις τράπεζες κλειστές (28-06-2015 έως 06-07-2015) λόγω εφαρμογής των capital controls και όπως προκύπτει η ελεγχόμενη οντότητα κατέβαλε στο διάστημα 29/06/2015 και 30/06/2015 συνολικά σε μετρητά 115.327,32€ με την συνολική αξία των επίμαχων τιμολογίων να ανέρχεται σε 190.992,03€.

Δ. Ως προς την περιγραφή των εμπορευμάτων στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι γενική χωρίς να αναγράφεται η εταιρεία κατασκευής ή άλλο χαρακτηριστικό ώστε να μην μπορεί να ταυτοποιηθεί και να ελεγχθεί το είδος τόσο στην απογραφή όσο και στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει η ελεγχόμενη επιχείρηση.

Ε. είναι αδύνατος ο έλεγχος της απογραφής καθώς ένα μέρος των πωλήσεων σε ποσοστό 23% και για τα δύο ελεγχόμενα έτη αφορά λιανικές πωλήσεις.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την από 18/10/2021. σχετική έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η ελεγχόμενη οντότητα 1) έλαβε στην χρήση 2015 είκοσι (20) εικονικά στο σύνολο φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 164.648,29 € έκδοσης εκ των οποίων μέχρι τις 17/10/2015 δεκαεπτά (17) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 128.083,90 € και μετά τις 17/10/2015 τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 36.564,39 €

2) έλαβε στην χρήση 2016 δύο (2) εικονικά στο σύνολο φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 43.345,40 € έκδοσης

Επειδή για τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής το/2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση προς Ακρόαση καθώς και ο με αριθμό/2021 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου τα οποία επιδόθηκαν στην ελεγχόμενη οντότητα.

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

Επειδή, από την από 18-10-2021 σχετική έκθεση ελέγχου σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις του ελέγχου αναφορικά με την συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας εταιρείας, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως η αποδιδόμενη παράβαση περί λήψεως από τον προσφεύγοντα κατά τη χρήση 2015 των κρινόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθόσον χρησιμοποιεί (η σχετική έκθεση) 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 λόγω του ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της πλήρους και επαρκούς αιτιολογίας 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 προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω οι διαπιστώσεων του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 18/10/2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4174/2013, εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνεται βάσιμη, αποδεκτή και πλήρως αιτιολογημένη και οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί πραγματοποίησης των κρινόμενων συναλλαγών δεν ευσταθούν και τυγχάνουν απορριπτέοι καθότι αναπόδεικτοι.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί εφαρμογής της με αρ. 2319/2021 Απόφασης του ΣτΕ αναφορικά με την εφαρμογής της αρχής της ευνοϊκότερης κύρωσης και την τροποποίηση επί το ευνοϊκότερο της αρ./2021 πράξης επιβολής προστίμου

Επειδή, σύμφωνα με τη με αρ. 2319/2021 απόφαση του Ανωτάτου Ακυρωτικού Δικαστηρίου:

«13. Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή κολαζόταν, υπό το καθεστώς του ν.2523/1997, το μεν ως διοικητική, με πρόστιμο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' αυτού (προκειμένου για στοιχεία αξίας άνω του τιθέμενου με αυτό ελάχιστου ορίου, όπως εν προκειμένω, βλ. έκθεση ελέγχου), το δε ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 19 του ίδιου νόμου. Ακολούθως, ο νομοθέτης προέβλεψε, με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013, τον κολασμό της εν λόγω παράβασης ως διοικητικής, με (μειωμένο σε σχέση με εκείνο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997) πρόστιμο αποσκοπώντας στον εξορθολογισμό των προστίμων

και τη βελτίωση της εισπραξιμότητας αυτών, ενώ επιφυλάχθηκε να αξιολογήσει τις (τότε υφιστάμενες) ποινικές διατάξεις (βλ. ομιλία εισηγητή σχεδίου νόμου καθώς και ομιλία Υφυπουργού Οικονομικών στη συνεδρίαση Γ/25-7-2013 της Βουλής). Οι διοικητικές παραβάσεις της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, σύμφωνα με τα άρθρα 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 είναι συγκρίσιμες/ανάλογες, όπως επιβεβαιώνεται άλλωστε από τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 (μετέπειτα 72) παρ. 30, 32, 34 και 48 του ν. 4174/2013 (πρβλ. και ΣτΕ 2734/2020). Παράλληλα, ο νομοθέτης προέβλεψε στο άρθρο 54 (παρ. 1 περ. η' σε συνδυασμό με παρ. 2 περ. ε', προστεθείσα με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 9 του ν. 4254/2014) του ν. 4174/2013 κατ' αποκοπήν πρόστιμο για τη διαδικαστική παράβαση της μη συμμόρφωσης προς τις απορρέουσες από το άρθρο 13 του ίδιου νόμου υποχρεώσεις τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως τέτοια νοείται ασφαλώς και η περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή. Στη συνέχεια, με τις διατάξεις του ν. 4337/2015, δίχως οι τελευταίες να συνοδεύονται από θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου σχετικών ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, η αυτή, μη μεταβληθείσα κατά τα στοιχεία που τη συγκροτούν, περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή 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 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 το έτος 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 οντότητα 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ./23-12-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, με μερική ακύρωση της με αρ./2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ. 3 & 5 ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

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

Φορολογικό έτος 2015

Υπ' αρ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ. 3 & 5 ν.4337/2015.

Σύνολο προστίμου: **2.500,00 €**.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
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.