



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21.04.2022

Αριθμός απόφασης: 1318

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **22.12.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στον επί της οδού και αρ., κατά

- Της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά
- Της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015 έως 31.12.2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά

- Της υπ' αριθ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά και
 - Της υπ' αριθ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **22.12.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 21.229,63 ευρώ, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 10.614,82 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 31.844,45 ευρώ.
- Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 10.101,63 ευρώ, πλέον προστίμου το άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 3.030,49 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 13.132,12 ευρώ.
- Με την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 10.032,40 ευρώ.
- Με την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 55 παρ.2δ του Ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 5.768,63 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 25.11.2021 εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Προστίμου άρθρου 7 Ν.4337/2015 και Προστίμου άρθρου 55 Ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Πρόκειται για ομόρρυθμη εταιρεία, η οποία κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο (01.01.2015 έως 31.12.2015), τηρούσε βιβλία Β' κατηγορίας (απλογραφικά), με ημερομηνία έναρξης εργασιών την 02.08.2007, με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ναυτιλιακών ειδών, από αυτά που χρησιμοποιούνται κυρίως στην ερασιτεχνική ναυτιλία και με έδρα επί της οδού αριθ. στον

Η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών απέστειλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά το με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 Δελτίο Πληροφοριών, με το οποίο διαβιβάστηκε Έκθεση Μερικού

Φορολογικού Ελέγχου Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013) που αφορούσε στην επιχείρηση «.....», σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε από την προαναφερόμενη μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε., για τη χρήση 2015 συνολικά δύο (2) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 50.162,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 11.537,26 ευρώ.

Κατόπιν της ως άνω διαβιβασθείσας έκθεσης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών για την εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «..... - Α.Φ.Μ.», η οποία περιήλθε στην Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά ως νέο-συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 25 και 66 του ν.4174/2014, εκδόθηκε η με αριθμό/2020 εντολή ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, εφαρμογής των διατάξεων του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2015 - 31/12/2015, για την προσφεύγουσα ομόρρυθμη εταιρεία.

Η ως άνω εντολή ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα (αποστολή με συστημένη επιστολή RE.....GR) με το με αριθ. πρωτ./2020 έγγραφο γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1073/2018.

Στις 05.02.2021 εστάλη με συστημένη επιστολή RE.....GR το με αριθ. πρωτ./2021 αίτημα προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, το οποίο παρελήφθη από την προσφεύγουσα επιχείρηση δια του εξουσιοδοτημένου λογιστή της στις 05.02.2021, καθώς και η με αριθ. πρωτ./2021 Πρόσκληση όπως θέσει στη διάθεση του ελέγχου ακριβή αντίγραφα των τηρουμένων από αυτήν βιβλίων περιόδου από 01.01.2015 έως 31.12.2015, ακριβή αντίγραφα των τηρουμένων από αυτήν στοιχείων εκδόσεως της «..... - Α.Φ.Μ.» για τη χρήση 2015, ακριβή αντίγραφα των τηρουμένων στοιχείων της περιόδου 2015, τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. της περιόδου από 01.01.2015 έως 31.12.2015, την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος και δήλωσης Ε3 της ως άνω περιόδου και τους αντίστοιχους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων-παραδόσεων, στην οποία η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε.

Στις 08.06.2021 προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά εξουσιοδοτημένος λογιστής της προσφεύγουσας εταιρείας, ο οποίος και προσκόμισε στον έλεγχο τα υπ' αριθ./2015 τιμολόγιο-δελτίο αποστολής συνολικής αξίας 18.649,26 ευρώ και/2015 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 43.050,00 ευρώ, τα οποία και κατασχέθηκαν από την Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά δια της υπ' αριθ./2021 εκθέσεως κατάσχεσης βιβλίων-στοιχείων.

Από την Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ο υπ' αριθ./.../2021 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, ο υπ' αριθ./.../2021 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου άρθρου 7 & 5 ν.4337/2015, ο υπ' αριθ./.../2021 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός ΦΠΑ και ο υπ' αριθ./.../2021 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ του ν.4174/2013, με συνημμένο το με αριθμό/2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων σύμφωνα με τα άρθρα 28 κ' 62 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Με το ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων ενημερώθηκε η επιχείρηση αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου και πληροφορήθηκε όπως εντός χρονικού διαστήματος είκοσι

(20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος δύναται να διατυπώσει εγγράφως και ηλεκτρονικώς τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Σύμφωνα με το ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων, ο έλεγχος κατέληξε στα κάτωθι πορίσματα:

A. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο από 01.01.2015 έως 31.12.2015 ο έλεγχος έκρινε τα ως άνω τιμολόγια εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ενώ δεν αναγνώρισε και τις μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, όπως αναλυτικά παρατίθενται στην από 26.11.2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 10 αυτής) και προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη ως αυτά αναλυτικά αναφέρονται στον πίνακα 10.

B. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Φ.Π.Α.

Με βάση τα ως άνω αποτελέσματα στη φορολογία εισοδήματος, προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο συνεπεία της αναπροσαρμογής των φορολογητέων εισροών που προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις και ειδικότερα:

ΧΡΗΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΞΙΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ-ΕΙΡΟΩΝ
2015	50.162,00	ΦΠΑ 10.101,63

Ύστερα από τα ανωτέρω, για τη διαχειριστική/φορολογική περίοδο από 01.01.2015 έως 31.12.2015 εκδόθηκε πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., με την οποία προσδιορίστηκε η παραπάνω διαφορά κύριου φόρου και το πρόστιμο.

Γ. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Δ.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα από αυτήν φορολογικά-λογιστικά της βιβλία, δύο (2) εικονικά ως προς το πρόσωπο, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 50.162,00 ευρώ κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του ΚΦΔ για τα οποία διενεργήθηκε έκπτωση του φόρου ύψους 11.537,26 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 του Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) και για τις οποίες επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή, ήτοι για τη χρήση 2015, $11.537,26 \times 50\% = 5.768,63$ ευρώ, καθώς και πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ ν.4337/2015 ποσού ίσου με ποσοστό 20% επί της συνολικής καθαρής αξίας των τιμολογίων, ήτοι $50.162,00 \times 20\% = 10.032,40$ ευρώ.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά την από 25.11.2021 υπεύθυνη δήλωση του νομίμου εκπροσώπου της εταιρείας κ. (με αριθ. πρωτ. εισερχομένου/2021) δια της οποίας αποδέχτηκε τα αποτελέσματα του Σημειώματος Διαπιστώσεων.

Εν συνεχεία, συντάχθηκαν οι από 26.11.2021 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Φ.Δ. (άρθρο 55 παρ. 2δ ν.4174/2013), έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν.4337/2015 και έκθεση

μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 26.11.2021.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά για το φορολογικό έτος 2015, προβάλλοντας του κάτωθι λόγους:

1. Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω ελλείψεως αιτιολογίας των Εκθέσεων Ελέγχου και, σε κάθε περίπτωση, πλήρης απόδειξη της καλής πίστης της Εταιρείας μας επί λήψεως τιμολογίων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
2. Παράνομη και εσφαλμένη μη αναγνώριση των ποσών των επίμαχων τιμολογίων ως εκπεστών δαπανών στη φορολογία εισοδήματος και του Φ.Π.Α. εισροών αυτών ως εκπεστού από τον Φ.Π.Α. εκροών, διότι με την υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γ.Γ.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ 1071/2015, κρίθηκε ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του. Στο ίδιο πλαίσιο, με την υπ' αριθ. 134/2016 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γ.Γ.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1097/2016, κρίθηκε ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τον Φ.Π.Α., με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, που έγιναν σε αυτόν.
3. Υποχρεωτική αναδρομική εφαρμογή του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 2319/2021 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, ως προς την «φοροδιαφυγή» στο **άρθρο 55 παρ.1 του ν.4174/2013**, ορίζεται το εξής: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, φορολογική αρχή. ...».

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

Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς

αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την **ΠΟΛ 1142/15-09-2016**, με την οποία ορίζεται ότι:

«1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων ι. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...]

Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10- 2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ./2020 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά η Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου που αφορούσε την εκδότρια των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχείρηση με επωνυμία «.....», στην οποία αναφέρονταν μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

«Απόσπασμα της από 23-10-2017 έκθεσης ελέγχου της υπηρεσίας μας:

«Από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο για την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΔ διαπιστώσαμε τα ακόλουθα:

Κατόπιν της ανωτέρω εντολής ελέγχου, κλιμάκιο της υπηρεσίας μας μετέβη στην έδρα της ελεγχόμενης, επί της οδού - και θυροκόλλησε την υπ' αριθ. Πρωτ./2017 Πρόσκληση. Η επιχείρηση δεν κατέστη δυνατό να βρεθεί εκεί και από πληροφορίες περιοίκων επιχειρήσεων, πληροφορηθήκαμε ότι αυτή είχε αποχωρήσει πολλά χρόνια πριν, προς άγνωστη διεύθυνση, χωρίς κανέναν άλλον να γνωρίζει οτιδήποτε σχετικό.

Επίσης από έλεγχο στο Ε2 του Κου με ΑΦΜ, ιδιοκτήτη του πρώτου υποκαταστήματος της ελεγχόμενης, επί της οδού -, διαπιστώθηκε ότι, ο χώρος μισθωνόταν από την 01-05-2014 μέχρι και την 01-11-2015 στην με ΑΦΜ (η οποία για το διάστημα από 01-05-2014 έως και 30-09-2014 έφερε ως ιδρυτικό τίτλο, την επωνυμία). Από 02-11-2015 και μετά, μισθώθηκε σε άλλη επιχείρηση.

Στη συνέχεια κλιμάκιο της υπηρεσίας μας, μετέβη στη δηλωθείσα διεύθυνση του δεύτερου υποκαταστήματος επί της οδού και επειδή στην είσοδο δεν βρέθηκε πινακίδα της ελεγχόμενης ή κουδούνι με την επωνυμία αυτής, θυροκόλλησε στο ισόγειο, την υπ' αριθ. Πρωτ./2017 Πρόσκληση.

Κατόπιν ο έλεγχος διενήργησε έρευνα στο ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας μας και συγκεκριμένα στο Ε2 του ιδιοκτήτη του ακινήτου, Κου με ΑΦΜ Ύστερα από τηλεφωνική επικοινωνία με τον προαναφερθέντα, ο οποίος προσήλθε στα γραφεία της υπηρεσίας μας και του επιδόθηκε η υπ' αριθ. Πρωτ./2017 Πρόσκληση, προσκόμισε ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης γραφείου 2^{ου} ορόφου μεταξύ αυτού και της, δια της διαχειρίστριάς αυτής, Κας του με ΑΦΜ Επίσης υπέβαλε Υπεύθυνη Δήλωση - Υπόμνημα στην οποία αναφέρει ότι τα γραφεία της ελεγχόμενης βρίσκονται στον δεύτερο όροφο της πολυκατοικίας, επί της οδού στην

Ως εκ τούτου κλιμάκιο της υπηρεσίας μας, μετέβη εκ νέου στην ανωτέρω δ/νση και θυροκόλλησε λόγω απουσίας τους, την υπ' αριθ./2017 Τρίτη πρόσκληση στην πόρτα της επιχ/σης, όπου ήταν αναρτημένη ταμπέλα με την επωνυμία της.»

Στη συνέχεια επιβλήθηκαν πρόστιμα (100,00€ και 500,00€ συμφωνα με το αρθ. 54 του Ν.4174/2013) διότι, η ελεγχόμενη, α) δεν ενημέρωσε εντός δέκα (10) ημερών εγγράφως τη Φορολογική Διοίκηση, για μεταβολή της δ/νσης της έδρας της, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 § 4 του Κ.Φ.Δ. και β) δεν ανταποκρίθηκε στα με αριθμό πρωτοκόλλου/2017,/2017 και/2017 έγγραφα αιτήματα της υπηρεσίας μας, για να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία της (βιβλία και στοιχεία), εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίησή τους, όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 § 1 του Κ.Φ.Δ.

Στη συνέχεια ο έλεγχος κατόπιν της ανωτέρω αναφερόμενης εντολής ελέγχου μετέβη εκ νέου στην δηλωθείσα (στο μητρώο του TAXIS) διεύθυνση του υποκαταστήματος επί της οδού, στον δεύτερο όροφο όπου μέχρι και σήμερα υπάρχει γραφείο με την ταμπέλα της ελεγχόμενης και θυροκόλλησε λόγω απουσίας, την με αριθ. Πρωτ./2019 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, επισυνάπτοντας την με αριθ./2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου και τη με αριθ. πρωτ./2019 Πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, προκειμένου

η ελεγχόμενη επιχείρηση να θέσει στην διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία.

Μέχρι και την σύνταξη του παρόντος δεν υπήρξε καμία ανταπόκριση.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω και κατόπιν ελέγχου στο υποσύστημα του eienxis και TAXIS, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πρόκειται για ανύπαρκτη επιχείρηση παρά την ενδελεχή προσπάθεια εντοπισμού της από την υπηρεσία μας και την ΥΕΔΔΕ Αττικής, αλλά υπαρκτής ως προς τις αντλούμενες ηλεκτρονικές της κινήσεις.

Συγκεκριμένα:

- Η ελεγχόμενη - ΜΕ ΑΦΜ μέχρι και σήμερα έχει αναρτημένη ταμπέλα με την επωνυμία της σε γραφείο δευτέρου ορόφου στη δηλωθείσα δ/ση του υποκαταστήματος της επί της οδού στην, παρά του ότι στο Ε2 του ιδιοκτήτη του γραφείου Κου , αυτό φαίνεται μισθωμένο μέχρι τον 7^ο του 2017. Αξιοσημείωτο είναι ότι αν και το γραφείο βρίσκεται στο κεντρικότερο σημείο της, αυτό φαίνεται κενό και με αναρτημένη τη ταμπέλα της ελεγχόμενης από το 2017 έως σήμερα.
- Δεν οφείλει ληξιπρόθεσμα ή μη χρέη (τελευταία ημερομηνία πληρωμές στις 18-03-2019).
- Υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος φορολογικών περιόδων 2014, 2015 και 2016 με πολύ υψηλά Ακαθάριστα έσοδα και αντίστοιχες ζημιές στο κάθε έτος.
- Οι δηλώσεις εισοδήματος υποβλήθηκαν από τον λογιστή με ΑΦΜ, που γεννήθηκε την 18-02-1930, ο οποίος διαμένει στην οδό -, και είναι κάτοχος της τηλεφωνικής γραμμής (τηλ. περιοχής), η οποία δεν απαντά ποτέ –εκτός από μια περίπτωση κατά την οποία αφού ενημερώσαμε ότι εκκρεμεί εντολή ελέγχου επιστροφής φόρου εισοδήματος 2015, μας δήλωσε ότι δεν είναι άμεσα σχετιζόμενο άτομο με την, ότι κατά κάποιον τρόπο την εκπροσωπεί και ότι η δεν επιθυμεί την επιστροφή του φόρου. Πληροφορικά επισημαίνουμε ότι ο στο μητρώο της υπηρεσίας μας εμφανίζεται ως λογιστής, χωρίς ποτέ να έχει λειτουργήσει ατομική επιχείρηση, και δηλώνει σχέσεις εκπροσώπησης σε πολλές εταιρίες. Μία εξ αυτών είναι η με ΑΦΜ, η οποία βρίσκεται στη δ/ση και δηλώνει τον ανωτέρω αναφερόμενο τηλεφωνικό αριθμό. Η υπηρεσία μας με το υπ' αριθ. Πρωτ. /2017 έγγραφο, ζήτησε την συνδρομή της Δ/σης ηλεκτρονικής διακυβέρνησης για την εξακρίβωση των στοιχείων του ατόμου που διενήργησε την υποβολή των δηλώσεων ΦΠΑ, η οποία μας απάντησε ότι υποβλήθηκαν από την εταιρεία με ΑΦΜ Μάλιστα, όπως προκύπτει από τα στοιχεία της ΔΗΛΕΔ, η με ΑΦΜ εξουσιοδοτήθηκε ηλεκτρονικώς από την (συντομογραφία της ελεγχόμενης) να υποβάλει τις δηλώσεις ΦΠΑ αυτής, ηλεκτρονικώς. Παρά την υπ' αριθ. Πρωτ. /2017 Πρόσκληση της υπηρεσίας μας προς την για παροχή πληροφοριών σχετικά με την υπόθεση της, της τηλεφωνικής μας επικοινωνίας με τον κ. όπως αναφέρθηκε ανωτέρω και παρά τη διαβεβαίωσή του ότι θα προσέλθει, αυτό δεν έγινε ποτέ.

- Υποβλήθηκαν περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ έως και τον 7ο του 2019, οι οποίες όλες εμφανίζουν πιστωτικό υπόλοιπο, πλην των περιόδων 12ου του 2014 και 6ου του 2015 στις οποίες δηλώθηκαν πολύ μικρά χρεωστικά ποσά.
- Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις του 2019 στις εκροές και στις εισροές δηλώνονται ποσά εκατομμυρίων, με αυξομειούμενο πιστωτικό υπόλοιπο.
- Στις υποβληθείσες ΜΥΦ δηλώθηκαν πολύ υψηλά ποσά τόσο στις πωλήσεις όσο και στις αγορές ώστε να εμφανίζονται σχεδόν ισοσκελισμένες.
- Κατόπιν σχετικού εγγράφου μας – συνδρομής σε διενεργούμενο έλεγχο προς τον ΕΦΚΑ, ο φορέας απάντησε με το υπ' αριθ./2019 έγγραφο του, αναφέροντας ότι η ελεγχόμενη έχει απογραφεί για τα ελεγχόμενα έτη 2014 έως 2016, ότι δεν υπάρχουν οφειλές και ότι για το ανωτέρω αναφερόμενο χρονικό διάστημα έχει εισπραχθεί από τον φορέα το ποσό των 95.696,36€ (δυσανάλογα μικρό ποσό σε σχέση με τον όγκο των εργασιών). Η ελεγχόμενη σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις Φόρου Μισθωτών υπηρεσιών δηλώνει για το 2014 τέσσερις (4) εργαζόμενους, για το έτος 2015 τριάντα οκτώ (38) εργαζόμενους και για το έτος 2016 πενήντα (50) εργαζόμενους, ενώ οι εισφορές στον ασφαλιστικό φορέα είναι δυσανάλογα μικρές ως προς το ύψος των εσόδων. Επίσης σύμφωνα με το ελεγχόμενο η ελεγχόμενη υπέβαλε Φ.Μ.Υ. (φόρο μισθωτών υπηρεσιών) μέχρι και το 2018. Σημειωτέον ότι η ελεγχόμενη κατασκευαστική εταιρεία πέραν της εμπορίας, θεωρητικά εκτελεί έργα παροχής υπηρεσιών πολλών εκατομμυρίων και συγκεκριμένα δηλώνει για Παροχή Υπηρεσιών της φορολογικής περιόδου 2014 το ποσό των 697.676,23€, για τη φορολογική περίοδο 2015 το ποσό των 2.869.851,20€ και για τη φορολογική περίοδο 2016 το ποσό των 12.002.326,61€, τα οποία για να εκτελεστούν απαιτούν μεγάλες δαπάνες εργατικού προσωπικού. Προς επίρρωση αυτού, η ελεγχόμενη δηλώνει έξοδα και δαπάνες εργατοϋπαλληλικού προσωπικού αλλά κυρίως μεγάλες αμοιβές και έξοδα τρίτων, ώστε εκ πρώτης να καταλήγει με ζημιές και σε δεύτερη φάση να δικαιολογεί έξοδα εργασιών.
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν είχε στην κατοχή της μεταφορικά μέσα ούτε μηχανήματα έργου.
- Η ελεγχόμενη ενώ είχε εγκαταλείψει την δηλωθείσα ως έδρα της επιχείρησης επί της οδού στο, δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολών εργασιών στην υπηρεσία μας όπως είχε υποχρέωση, ώστε να είναι εφικτή η επικοινωνία μεταξύ αυτής και της υπηρεσίας μας.
- Κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με τη διαχειρίστρια της μέχρι και της 18-6-2014, Κας , ενημερωθήκαμε ότι ουδεμία σχέση ή γνωριμία έχει με την επόμενη διοίκηση της εταιρείας και ότι για τη μεταβίβαση αυτής μεσολάβησε ο τότε σύζυγός της. Επίσης κατόπιν προφορικής πρόσκλησης προσέλευσης της στα γραφεία μας, ουδέποτε ανταποκρίθηκε. Μάλιστα στο μητρώο της υπηρεσίας μας εμφανίζεται ως Άγαμη.
- Παρά την παρατεταμένη προσπάθεια εντοπισμού της διαχειρίστριας της ελεγχόμενης επιχείρησης κατά τα ελεγχόμενα έτη, Κας με ΑΦΜ , αυτό δεν κατέστη δυνατό. Συγκεκριμένα από έρευνα στο ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας μας διαπιστώθηκε ότι, η διαχειρίστρια του διαμένει μόνιμα στην στη διεύθυνση – Τ.Κ. και λειτουργεί ατομική επιχείρηση στη διεύθυνση Τ.Κ. Από έρευνα σε τηλεφωνικό κέντρο πληροφοριών διαπιστώθηκε ότι, σε καμία από τις δύο διευθύνσεις

αλλά ούτε και οπουδήποτε αλλού βρέθηκε τηλεφωνικός αριθμός επικοινωνίας. Επίσης μέχρι και την σύνταξη της παρούσας έκθεσης, δηλώνει ηλεκτρονική διεύθυνση Από επικοινωνία μας στην ανωτέρω αναφερόμενη ηλεκτρονική διεύθυνση διαπιστώθηκε ότι αυτή ανήκει σε έτερη - μη σχετική εταιρεία και συγκεκριμένα στην (Σύμβουλοι επιχειρήσεων), η οποία δια μέσω του Κου (εκπροσώπου αυτής) μας δήλωσε προφορικά ότι ουδεμία σχέση έχει με την ελεγχόμενη και ούτε γνωρίζει την ύπαρξή της.

- Από έλεγχο στο ΓΕΜΗ διαπιστώθηκε ότι την ως νέος διαχειριστής της ορίστηκε ο (επ.) (ον.) του με ΑΦΜ, Κυπριακής καταγωγής, με διεύθυνση κατοικίας- και τηλεφωνικό αριθμό, στον οποίο δεν απαντά κανείς. Η αλλαγή του ως μέλος και διαχειριστής της ουδέποτε δηλώθηκε στο μητρώο της υπηρεσίας μας. Επίσης κατόπιν στοιχείων που αντλήθηκαν από το μητρώο της υπηρεσίας μας διαπιστώθηκε ότι, ο φορολογικώς ανήκει στη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης με τόπο διαμονής- μέχρι και την 16^η -11-2017 και από τις 17-11-2017 διαμένει επί της οδού - Τ.Κ. Σύμφωνα μάλιστα με την υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος έτους 2018 στη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, στην πρώτη σελίδα δηλώνει ως δ/νση κατοικίας και στην τελευταία σελίδα αυτής, ΑΣΤΕΓΟΣ. Περαιτέρω, ο έλεγχος απέστειλε στην δηλωθείσα ηλεκτρονική διεύθυνση πρόσκληση επικοινωνίας με την υπηρεσία μας, στην οποία ουδέποτε ανταποκρίθηκε. Κατόπιν αυτού, κλιμάκιο της υπηρεσίας μας μετέβη στην ανωτέρω δηλωθείσα δ/νση επί της Τ.Κ., αλλά και πάλι δεν κατέστη δυνατό να βρεθεί οτιδήποτε σχετικό με αυτόν. Αντιθέτως διαπιστώθηκε ότι η διεύθυνση είναι ανύπαρκτη, διότι η αρίθμηση της οδού σταματά στο με Τ.Κ. και συνεχίζει από το με τον δηλωθέντα Τ.Κ.

- Παρά το γεγονός ότι η ελεγχόμενη γνωρίζει μέσω του λογιστή της την προσπάθειά μας να έρθουμε σε επικοινωνία μαζί της, ουδέποτε ανταποκρίθηκε, όπως επίσης δεν ανταποκρίθηκε και στη με αριθ. πρωτ./2019 Πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 και δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία. Επίσης, οι κατά ετών διαχειριστές επιδιώκουν συστηματικά την αποφυγή οποιασδήποτε επικοινωνίας με την φορολογική αρχή, καλύπτοντας τα ίχνη τους δίνοντας ψευδή στοιχεία με σκοπό την μη προσκόμιση των παραστατικών που θα αποδείκνυαν τις συναλλαγές.

- Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος καταλήγει ότι η ελεγχόμενη εταιρεία θέλοντας να έχει μια επίφαση κανονικότητας υπέβαλε δηλώσεις χωρίς να προκύπτουν φόροι, τηρώντας ουσιαστικά μια ανύπαρκτη εταιρεία.

Πρόκειται δηλαδή για εκδότρια εταιρεία εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των συναλλαγών της.»

Επειδή, μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ως άνω εκδότρια εταιρεία ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία η οποία σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, κρίθηκε ότι έλαβε στη χρήση 2015 δύο (2) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 50.162,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ ύψους 11.537,26 ευρώ.

Επειδή, εν προκειμένω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε Πειραιά έκρινε τα ανωτέρω τιμολόγια εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, λαμβάνοντας υπόψη:

- Τα νεώτερα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της κατόπιν του από 12.03.2020 Δελτίου Πληροφοριών της ΙΓ' Αθηνών.
- Το γεγονός ότι τα παραπάνω τιμολόγια ανευρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία της προσφεύγουσας και κατασχέθηκαν με την υπ' αριθ./2021 έκθεση κατάσχεσης
- Το γεγονός ότι τα εν λόγω τιμολόγια έχουν δηλωθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών τόσο της προσφεύγουσας όσο και της εκδότριας αυτών.
- Το γεγονός ότι τα εν λόγω τιμολόγια αφορούν κατασκευαστικές εργασίες επί του ακινήτου που εκμισθώνει η προσφεύγουσα και για τις οποίες η εκμισθώτρια δήλωσε εγγράφως ότι όντως πραγματοποιήθηκαν την υπό εξέταση περίοδο με την σύμφωνη γνώμη της.
- Την προσκόμιση από την ελεγχόμενη επιχείρηση φωτογραφιών από τις εργασίες που πραγματοποιήθηκαν την υπό κρίση περίοδο στην έδρα της από την εκδότρια εταιρεία σύμφωνα με τα ως άνω τιμολόγια.
- Ότι η εξόφληση των παραπάνω τιμολογίων, σύμφωνα με τις προσκομιζόμενες αποδείξεις είσπραξης, πραγματοποιήθηκαν τις μετρητοίς καθώς τα εν λόγω τιμολόγια εκδόθηκαν την περίοδο Τραπεζικής Αργίας, ήτοι από 28.06.2015 έως και 19.07.2015, όπου υπήρχαν δυσχέρειες στην εξόφλησή τους με τραπεζικό μέσο.

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 επιτηδευματός 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, οι διατάξεις του **Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23.07.2013)**, ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 23. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

...β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/02.06.2015 Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α):

«Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

....β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/01-10-2014 και ΠΟΛ.1079/06-04-2015 εγκυκλίου μας.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1216/01.10.2014 Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013:

«.....

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.....

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1079/06.04.2015 Διευκρινίσεις επί της αριθμ. ΠΟΛ.1216/2014 εγκυκλίου, σχετικά με την έκπτωση ή μη δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω 500 ευρώ:

«4.Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 νοείται και η καταβολή σε λογαριασμό πληρωμών του προμηθευτή, που τηρείται σε ιδρύματα πληρωμών κατά την έννοια του ν.3862/2010, σε ιδρύματα έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος (πάροχοι υπηρεσιών πληρωμών του ν.3862/2010) είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών πληρωμών (έμβασμα)»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1143/03.07.2015 με θέμα: Εξόφληση δαπανών κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας που ορίζεται από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α' /28.06.2015):

«Με αφορμή προφορικά ερωτήματα που τίθενται στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι οι δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α' /28.06.2015) τραπεζικής αργίας, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπέμπουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για την εξόφληση τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015.»

Επειδή, από τον φορολογικό έλεγχο, διαπιστώθηκε, ότι η προσφεύγουσα, πραγματοποίησε συναλλαγές με την εταιρεία «..... - Α.Φ.Μ.», καθαρής αξίας 50.162,00 ευρώ, για τις οποίες έλαβε το Τ.Δ.Α./2015 καθαρής αξίας 15.162,00 ευρώ και το Τ.Π.Υ./2015 καθαρής αξίας 35.000,00 ευρώ, τα οποία δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, όπως ορίζεται με τις ανωτέρω διατάξεις, αλλά πληρώθηκαν τοις μετρητοίς σύμφωνα με τις αποδείξεις είσπραξης που προσκομίστηκαν στον έλεγχο. Συνεπώς, δεν δύναται ν' αποδειχθεί η καλή πίστη, όπως ισχυρίζεται με την ενδικοφανή προσφυγή της, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός αυτός απορρίπτεται.

Επειδή, με τη με αριθμό 2319/2021 απόφαση του Ανωτάτου Ακυρωτικού Δικαστηρίου επιλύθηκε το άκρως σημαντικό ζήτημα που αφορά στη διαχρονική εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν διοικητικές κυρώσεις για τις παραβάσεις αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, οι οποίες αφορούν στο διάστημα ισχύος του Ν.2523/1997.

Σημειώνεται ότι τα πρόστιμα για αποδοχή εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων ανέρχονταν αρχικώς, υπό το καθεστώς ισχύος του Ν. 2523/1997, σε ποσοστό 200% της καθαρής αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου, εφόσον η αξία αυτή υπερέβαινε το ποσό των 1.200 ευρώ. Ακολούθως, με το άρθρο 55 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), το οποίο ίσχυσε για παραβάσεις που τελέστηκαν από τη δημοσίευση του νόμου αυτού (26.7.2013) και μετά, το εν λόγω πρόστιμο περιορίστηκε σε ποσοστό 50% της καθαρής αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου. Εν συνεχεία, με το άρθρο 3 παρ. 4 (περ. α' και β') του ν.4337/2015 καταργήθηκαν οι διατάξεις της 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. από 1.2.2016 και έπειτα, ενώ, με το άρθρο 7 παρ. 6 του ιδίου νόμου καταργήθηκαν και οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997. Περαιτέρω, με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του παραπάνω νόμου 4337/2015 ορίστηκε ότι για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν.4174/2013 και κατά την κατάθεση του ν.4337/2015 (17.10.2015) δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, επιβάλλεται πρόστιμο που ανέρχεται σε ποσοστό 40% της καθαρής αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου.

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

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

Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης αποτελεί γενική αρχή του ημεδαπού φορολογικού δικαίου με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1 Σ.) και περί αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδαφ. δ' Σ.), σύμφωνα με την οποία το Δικαστήριο οφείλει να εφαρμόζει τον ευμενέστερο για τους φορολογούμενους νόμο, που προβλέπει κύρωση για ορισμένη φορολογική παράβαση, ενώψει της συγκεκριμένης περίπτωσης και κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της διοικητικής παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το διοικητικό δικαστήριο. Ωστόσο η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο όσον αφορά την προβλεπόμενη διοικητική παράβαση ή κύρωση είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιαδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των διοικητικών κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (πρβλ. ΣτΕ 7μ. 1438/2018, 351, 352, 1389, 2691/2019, ΣτΕ 2221/2018, 2734/2020, πρβλ. ΣτΕ 1582/2020).

Το ΣτΕ εν προκειμένω έκρινε, κατά πλειοψηφία, μειοψηφησάντων δύο μελών της 7μελούς συνθέσεως του Δικαστηρίου, ότι: (α) η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η και παρ. 2 περ. ε του ν.4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν.4337/2015, το οποίο κατήργησε το πρόστιμο που συνδεόταν με την καθαρή αξία εκάστου φορολογικού στοιχείου (αρχικά 200% και ακολούθως 50%) και προέβλεπε μόνο κατ' αποκοπή πρόστιμο ίσο με 2.500 ευρώ ανά χρήση – φορολογική περίοδο, είναι συγκρίσιμη τόσο με τις προγενέστερες διατάξεις του Ν.2523/1997 (αρ. 5) και του Ν.4174/2013 (αρ. 55 παρ. 2), που προέβλεπαν αντίστοιχα τα άνω πρόστιμα όσο και με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 που προέβλεπε πρόστιμο 40% της καθαρής αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου, (β) η εν λόγω νεότερη ρύθμιση δεν συνδέεται με τη θέσπιση νέου, ουσιαδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, (γ) η θεσπισθείσα με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 νέα ρύθμιση περί των ποινικών αδικημάτων και κυρώσεων για την επίμαχη δεν αποτελεί στοιχείο συναφές με το ζήτημα της αναδρομικής εφαρμογής της διοικητικής κύρωσης, εφόσον, άλλωστε, δεν

μεταβάλλει επί το αυστηρότερον το καθεστώς της ποινικής ευθύνης για την προαναφερόμενη παράβαση η δε πρόβλεψη παραλλήλως ποινικών και διοικητικών κυρώσεων για την επίμαχη παράβαση ουδόλως εμποδίζει την ενεργοποίηση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης και (δ) η κατάργηση του προστίμου για αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων απορρέει από την εκ μέρους του νομοθέτη εκτίμηση της πρόβλεψης των ποινικών παραβάσεων και κυρώσεων ως προσφορότερης και αποτελεσματικότερης, έναντι των οικείων διοικητικών κυρώσεων.

Με βάση τις ανωτέρω σκέψεις το ΣτΕ έκρινε ότι σύμφωνα με την Αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η και παρ. 2 περ. ε του ν.4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν.4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ του ν.4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν.4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν.2523/1997) και προβλέπει το άνω κατ' αποκοπήν πρόστιμο, εφαρμόζεται (από το διοικητικό δικαστήριο κατόπιν παραδεκτής προβολής σχετικού λόγου ένδικης προσφυγής (βλ. ΣτΕ 7μ. 1438/2018, 351/2019) *ratione temporis* και για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β του ν. 2523/1997.

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

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

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

Τέλος πρέπει να υπομνηστεί ότι η Αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης δεν λαμβάνεται υπόψη αυτεπαγγέλτως αλλά μόνο κατόπιν προβολής (με το δικόγραφο της προσφυγής ή με δικόγραφο προσθέτων λόγων προσφυγής) αντίστοιχου λόγου από τον προσφεύγοντα, ο οποίος βαρύνεται να επικαλεσθεί την εν λόγω αρχή κατά τρόπο ειδικό και ορισμένο, προσδιορίζοντας τη νεότερη ρύθμιση, η οποία άγει, κατά τους ισχυρισμούς του, σε ελαφρύτερη γι' αυτόν κύρωση, ενόψει των συνθηκών της περίπτωσης του. Συμπερασματικά, η ανωτέρω απόφαση του ΣτΕ επέλυσε, καθόλα ορθά και με συνέπεια στην προηγούμενη νομολογία του, ένα ιδιαίτερα σημαντικό νομικό ζήτημα, το οποίο έχει ευρύτερες συνέπειες για πλήθος φορολογουμένων. Επισημαίνεται ότι το ΣτΕ δεν παρείχε κάποιου είδους αμνηστία ούτε απάλλαξε τους παραβάτες από τις σχετικές διοικητικές κυρώσεις για αποδοχή

εικονικών φορολογικών στοιχείων, αλλά, η τοιαύτη επιλογή ήταν αποκλειστικά «νομοθετική», το δε Ανώτατο Δικαστήριο προέβη σε άρτια και ορθή νομική ερμηνεία και εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης κρίνοντας υπέρ της συγκρισιμότητας των διαδοχικών ρυθμίσεων (ως προϋπόθεση εφαρμογής της ηπιότερης εξ αυτών), προτάσσοντας το σκοπό του ιδίου του νομοθέτη για, επί το επιεικότερον, εξορθολογισμό των προβλεπόμενων για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων κυρώσεων, με περιορισμό της διοικητικής κύρωσης στο ποσό των € 2.500,00 και παράλληλη διατήρηση της αντίστοιχης ποινικής ευθύνης (δια του εισαχθέντος με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 Δωδέκατου Κεφαλαίου στον Κ.Φ.Δ. – βλ. άρθρα 66-71 αυτού), οι οποίες συνολικά κρίθηκαν προσφορότερες και παρίστανται σαφώς ευνοϊκότερες για τον φορολογούμενο, σε περιπτώσεις δε εικονικότητας ως προς το πρόσωπο για πραγματική συναλλαγή, σημειωτέον ότι δεν υφίστανται ούτε ποινικές κυρώσεις, με αποτέλεσμα να επιβάλλεται μόνον η διοικητική κύρωση (αρ. 54 παρ. 2ε ΚΦΔ) ύψους € 2.500,00.

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

Επειδή, περαιτέρω, με το υπ' αριθ. **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: ... δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου...»

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 εικονικές ως προς το πρόσωπο, επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.7 παρ.3 περ. δ' του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 20% της αξίας κάθε στοιχείου.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει 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 ευρώ, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο.

Ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ του ν.4337/2015 θα πρέπει να τροποποιηθεί επί το ευνοϊκότερο σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 25.11.2021 εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **22.12.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα:

- Την επικύρωση της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά
- Την επικύρωση της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Εποβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015 έως 31.12.2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά
- Την τροποποίηση της υπ' αριθ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά και
- Την επικύρωση της υπ' αριθ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά

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

- Η με αριθμό/2021 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015
-

Εισόδημα	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη	183.928,48	248.260,69	248.260,69	64.332,21
Χρεωστικό ποσό φόρου	28.304,33	49.533,96	49.533,96	21.229,63
Προκαταβολή φόρου	42.813,17	42.813,17	42.813,17	0,00
Τέλος επιτηδεύματος (αρ.31 ν.3986/2011)	1.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00
Πρόστιμο αρ.58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας		10.614,82	10.614,82	10.614,82
Σύνολο για καταβολή	72.117,50	103.961,95	103.961,95	31.844,45

- Η με αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Εποβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015 έως 31.12.2015

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	607.335,85	607.335,85	607.335,85	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	1.224.604,55	1.174.442,55	1.174.442,55	50.162,00
Φόρος εκροών	122.730,37	122.730,37	122.730,37	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	164.252,13	152.714,87	152.714,87	11.537,26
Πιστωτικό υπόλοιπο	41.521,76	40.086,13	40.086,13	1.435,63
Χρεωστικό υπόλοιπο		10.101,63	10.101,63	10.101,63
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		3.030,49	3.030,49	3.030,49
Σύνολο για καταβολή		13.132,12	13.132,12	13.132,12
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	41.521,76	40.086,13	40.086,13	1.435,63

- Η με αριθμό/2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015

Καταλογιζόμενο ποσό: **2.500,00 ευρώ**

- Η με αριθμό/2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015

Καταλογιζόμενο ποσό: **5.768,63 ευρώ**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη 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.