



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29.04.2022

Αριθμός απόφασης: 1479

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 30.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στη του Δήμου του , κατά της υπ' αριθ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **30.12.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης 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 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 3.613,95 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 06.12.2021 έκθεσης ελέγχου επιβολής προστίμου άρθρου 7 Ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Πρόκειται για ανώνυμη εταιρεία, με ημερομηνία έναρξης εργασιών την 12.09.2000, με κύρια δραστηριότητα «υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων διαμερισμάτων με παροχή υπηρεσιών περιποίησης πελατών» και με έδρα στη του Δήμου του

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης εκδόθηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία η με αριθ. /2021 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, συνεπεία της Οριστικής Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της ίδιας Υπηρεσίας για την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. Σύμφωνα με το πόρισμα της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου, η επιχείρηση «.....» έχει κριθεί ως εικονική για το σύνολο των στοιχείων που εξέδωσε κατά τη χρήση 2015. Από τον έλεγχο αυτό προέκυψε ότι μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως είναι και η προσφεύγουσα.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα έλαβε κατά τη χρήση 2015 από την οντότητα «.....», ενενήντα τέσσερα (94) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 36.139,43 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 8.312,14 ευρώ, τα οποία έχουν κριθεί εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ. /2021 εντολής στα βιβλία που προσκομίστηκαν, στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ΜΥΦ της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι τα εν λόγω τιμολόγια έχουν συμπεριληφθεί στα βιβλία και τις δηλώσεις της για το φορολογικό έτος 2015. Ωστόσο, τα φορολογικά αυτά στοιχεία δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο λόγω καταστροφής τους από πλημμύρα στο χώρο όπου φυλάσσονταν (σύμφωνα την υπ' αριθ. πρωτ. /2020 σχετική βεβαίωση του Αρχηγείου Πυροσβεστικού Σώματος). Από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης εκδόθηκε το με αριθ. /2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων του αρ. 28 του ν.4174/2013, το οποίο επιδόθηκε την 15.11.2021 στον Πρόεδρο Δ.Σ. και Διευθύνοντα Σύμβουλο της επιχείρησης, κ. Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε υπόμνημα με τις απόψεις της επί του σημειώματος διαπιστώσεων εντός της οριζόμενης προθεσμίας των 20 ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος και ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση της υπ' αριθ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015, ποσού 3.613,95 ευρώ. Το πρόστιμο προσδιορίστηκε στο 10% της αξίας των στοιχείων (άνευ Φ.Π.Α.) και αφορά τα στοιχεία που εκδόθηκαν μέχρι την 16.10.2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. ε' του ν.4337/2015.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Εφαρμογή του άρθρου 3 παρ. 4 του ν.4337/2015 ως ευνοϊκότερη διάταξη, με την οποία επήλθε κατάργηση των επιβαλλόμενων προστίμων για την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.
2. 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 ιδίου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, στην Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης για την εκδότρια των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., αναφέρονταν μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

«Ο έλεγχος προκειμένου να συλλέξει πληροφορίες αναζήτησε στοιχεία (φορολογικά παραστατικά, τρόπο εξόφλησης, συμφωνητικά κ.α.) από τους αντισυμβαλλόμενους.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει των στοιχείων που συγκεντρώθηκαν διαπιστώθηκαν τα εξής:

Καταλληλότητα επαγγελματικών εγκαταστάσεων.

Διαπιστώθηκε ότι ως έδρα της παραπάνω ελεγχόμενης, έχει δηλωθεί επαγγελματική εγκατάσταση στην οδό Επίσης δηλώνει υποκατάστημα στην και αποθήκη στην διεύθυνση -

Από το πληροφοριακό σύστημα της περιουσίας της υπηρεσίας μας διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος δεν έχει ακίνητα στην κατοχή του και συνεπώς η έδρα δεν βρίσκεται σε ιδιόκτητο χώρο, ούτε ανήκει στη σύζυγο (..... ΑΦΜ), ούτε περιλαμβάνεται στο έντυπο Ε3 το σύνολο των ενοικίων. Διενεργήθηκε αυτοψία στην έδρα και διαπιστώθηκε ένα μικρό κατάστημα (κλειστό) με ταμπέλα το όνομα του ελεγχόμενου και δραστηριότητα είδη καθαριότητας. Στη συνέχεια στην που έχει δηλωθεί σαν υποκατάστημα διαπιστώσαμε ότι δεν υπάρχει. Τέλος αναζητώντας την αποθήκη στην οδό διαπιστώσαμε μια άδεια αποθήκη, επικοινωνώντας με την ιδιοκτήτρια της αποθήκης ΑΦΜμας ενημέρωσε ότι ο ελεγχόμενος είχε ενοικιάσει την αποθήκη για λίγους μήνες πολύ παλιά από τη χρήση 2015 και έκτοτε παραμένει αποθήκη για χρήση της

Ανυπαρξία αγορών και δαπανών

Η ελεγχόμενη για τη χρήση 2015 έχει υποβάλει ΜΥΦ (συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών).

Για τη χρήση 2015 στις υποβληθείσες καταστάσεις έχουν καταχωρηθεί αγορές και δαπάνες αξίες 23.622,00 € και στις αντίστοιχες καταστάσεις εσόδων αντισυμβαλλόμενων 16.291,50€, ενώ στο Ε3 του ελεγχόμενου έχουν καταχωρηθεί αγορές 570.660,26 και δαπάνες 23.340,93€.

Στις αντίστοιχες καταστάσεις εσόδων χρήσης 2015 έχουν καταχωρηθεί 483.642,56€ και των αντισυμβαλλόμενων 488.010,84€.

Διαπιστώνουμε ότι ο ελεγχόμενος με αγορές και δαπάνες χρήσης 2015 αξίας 16.291,50€ πραγματοποίησε πωλήσεις για τη χρήση 2015 αξίας 615.677,22€.

Πληρωμή από πελάτες

Σε όλες των περιπτώσεων οι πληρωμές γίνονται τοις μετρητοίς καθώς πρόκειται για φορολογικά παραστατικά καθαρής αξίας έως 500,00€.

Ανυπαρξία προσωπικού για την εκτέλεση των εργασιών

Η ελεγχόμενη δεν εμφανίζει δαπάνες μισθοδοσίας στο Ε3 χρήσης 2015.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Από τα παραπάνω αναλυτικά αναφερόμενα, ο έλεγχος κρίνει:

Ότι η ελεγχόμενη συστάθηκε εμφανίζοντας μεν φορολογική εικόνα ενεργής επιχείρησης πλην όμως δημιουργήθηκε αποκλειστικά για την έκδοση, διακίνηση και εμπορία κατ' εξακολούθηση και κατά σύστημα φορολογικών στοιχείων, με σκοπό την παράνομη ωφέλεια και τον προσπορισμό του συνόλου του ΦΠΑ που δεν απέδιδε στο Δημόσιο. Συνεπώς η ελεγχόμενη είναι επιχείρηση που συστάθηκε εμφανίζοντας μεν φορολογική εικόνα ενεργής επιχείρησης, η ανυπαρξία αγορών για είδη που εμφανίζεται ότι εμπορευόταν, η ανυπαρξία προσωπικού, η έκδοση φορολογικών στοιχείων πάντα μικρότερης των 500,00€ για να μην αποδεικνύεται η εξόφληση αποδεικνύουν ότι μοναδικός σκοπός της ελεγχόμενης, είναι η έκδοση ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων και η διακίνησή τους προς διάφορους λήπτες (επιχειρήσεις) ώστε να αποκτήσουν οικονομικό όφελος σε βάρος του Ελληνικού Δημοσίου (ελάχιστη ή μηδενική καταβολή ΦΠΑ και μείωση φορολογητέων εσόδων).»

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 ενενήντα τέσσερα (94) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 36.139,43 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 8.312,14 ευρώ.

Επειδή, εν προκειμένω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης έκρινε τα ανωτέρω τιμολόγια εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

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, στο πλαίσιο εξέτασης σχετικού λόγου προσφυγής, υπέβαλε στο Συμβούλιο της Επικρατείας προδικαστικό ερώτημα αναφορικά με το εάν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης 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, ουσιαστικώς διαφορετικού, κανονιστικού πλαισίου υποχρεώσεων του διοικουμένου.

Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης αποτελεί γενική αρχή του ημεδαπού φορολογικού δικαίου με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1 Σ.) και περί αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδαφ. δ' Σ.), σύμφωνα με την οποία το Δικαστήριο οφείλει να εφαρμόζει τον ευμενέστερο για τους φορολογούμενους νόμο, που προβλέπει κύρωση για ορισμένη φορολογική παράβαση, ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης και κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της διοικητικής παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το διοικητικό δικαστήριο. Ωστόσο η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο όσον αφορά την προβλεπόμενη διοικητική παράβαση ή κύρωση είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιαστικώς 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, ουσιαστών 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 δραστηκά τα επιβαλλόμενα πρόστιμα για τις παραβάσεις αυτές, δεδομένου ότι το επιβλητέο, κατά την κρίση του ΣτΕ, πρόστιμο των 2.500 ευρώ, επιβαλλόμενο άπαξ, ανά φορολογικό έτος κρίνεται αντικειμενικά επιεικές εν σχέσει με τη φύση της οικείας παράβασης.

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

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

Τέλος πρέπει να υπομνηστεί ότι η Αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης δεν λαμβάνεται υπόψη αυτεπαγγέλτως αλλά μόνο κατόπιν προβολής (με το

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

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

Επειδή, περαιτέρω, με το υπ' 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: ... 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. ...»

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, επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.7 παρ.3 περ. ε' του ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 10% 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. ε' 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 στην από 06.12.2021 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **30.12.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα την τροποποίηση της υπ' αριθ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Η με αριθμό /2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015.

Καταλογιζόμενο ποσό: 2.500,00 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.