



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29/6/2022

Αριθμός απόφασης: 1593

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 31/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ , κατοίκου , επί της οδού , Τ.Κ., κατά της με αριθμό /.... /30-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της με αριθμό /.... /30-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015, της με αριθμό /.... /30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 –

31/12/2015, της με αριθμό /.... /30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015 και της με αριθμό /.... /30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Δ' Θεσσαλονίκης.

7. Τα με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/27-5-2022 και ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/30-5-2022 υπομνήματα του προσφεύγοντα.

8. Την με αριθμό 14/30-5-2022 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ..

9. Την με αριθμό 7/31-5-2022 απόφαση παράτασης της προθεσμίας εξέτασης της υπόθεσης.

10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 31/01/2022 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:

1. Με την με αριθμό /.... /30-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 2.613,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ύψους 1.306,50 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 201,00 €, ήτοι συνολικό ποσό **4.120,50 €**.

2. Με την με αριθμό /.... /30-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 2.311,50 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 ύψους 467,48 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.778,98 €**.

3. Με την με αριθμό /.... /30-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας Φ.Π.Α. που εξέπεσε ή δεν απέδωσε με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, ήτοι συνολικό ποσό $2.311,50 \times 50\% = 1.155,75 \text{ €}$.

4. Με την με αριθμό /.... /30-12-2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος

πρόστιμο ποσού **4.020,00 €** (10.050,00 X 40%), διότι έλαβε είκοσι τέσσερα (24) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 10.050,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 2.311,50 €, από την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 15 παρ.2 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2013.

5. Με την με αριθμό /..... /**30-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **250,00 €**, διότι δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ.πρωτ. /3-12-2021 έγγραφο αίτημα και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση του αιτήματος αυτού, τα τηρούμενα βιβλία και τα φορολογικά στοιχεία του φορολογικού έτους 2015, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. γ' του Ν.4174/2013.

Δυνάμει της με αρ. /02-12-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα «Κατασκευή φωτεινών πινακίδων – επιγραφών και παρόμοιων ειδών», ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2015. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. /26-11-2021 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οποίο η επιχείρηση «..... - ΑΦΜ» εξέδωσε μεγάλο αριθμό εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Μία εκ των συναλλασσόμενων με την παραπάνω επιχείρηση ήταν η επιχείρηση του προσφεύγοντος στο φορολογικό έτος 2015.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και κατόπιν επεξεργασίας των διαθέσιμων στοιχείων που είχε ο έλεγχος στην κατοχή του, καθώς ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του άρθρου 14 του ΚΦΔ για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, προέκυψε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ» στο φορολογικό έτος 2015 είκοσι τέσσερα (24) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 10.050,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 2.311,50 €. Για τις ως άνω παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμό .../9-12-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 επί του οποίου ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε εντός της τεθείσας προθεσμίας, προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις του επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου και ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου και διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/27-5-2022 υπόμνημά του προσκόμισε για πρώτη φορά στην Υπηρεσία μας τα βιβλία και στοιχεία που του είχαν ζητηθεί με το με αρ.πρωτ. /3-12-2021 έγγραφο αίτημα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης. Στη

συνέχεια, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, λόγω των νέων προσκομισθέντων στοιχείων, με την με αριθμό 14/30-5-2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. και παράλληλα δόθηκε η με αριθμό 7/31-5-2022 παράταση της προθεσμίας εξέτασης της υπόθεσης από την Υπηρεσία μας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.4587/2018. Ακολούθως, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, με το με αρ. πρωτ./17-6-2022 έγγραφό του απέστειλε τις από 16/6/2022 Πρόσθετες Ελεγκτικές Επαληθεύσεις, βάσει της ως άνω απόφασης αναπομπής της Υπηρεσίας μας, σύμφωνα με τις οποίες, από τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία δεν προκύπτει διαφοροποίηση στα αποτελέσματα του αρχικού ελέγχου και τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «..... - ΑΦΜ» κρίνονται εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι :

- Τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία δεν προσκομίστηκαν εγκαίρως στον έλεγχο λόγω ανωτέρας βίας.
- Οι επίδικες συναλλαγές ήταν πραγματικές, αφορούσαν εργασίες που υλοποιήθηκαν και η αντισυμβαλλόμενη εταιρία ήταν υπαρκτή.
- Πλημμέλειες του ελέγχου ως προς την απόδειξη της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων. Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας ελέγχου.
- Με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/30-5-2022 υπόμνημά του επικουρικά ζητά να κριθούν τα τιμολόγια εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ενώ παράλληλα επικαλείται την εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης ως προς το πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

Ως προς την παράβαση της μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων

Επειδή, στο άρθρο 14 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι : «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και καταλόγων προμηθευτών, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις

της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή, στο άρθρο 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν.4254/2014 και ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζονταν : «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: ... δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:... δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα. 3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου. ».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 61 του Ν.4174/2013 ορίζεται «Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής. 2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Γενικό Γραμματέα και: α) υποβάλλεται εγγράφως, β) περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογουμένου, γ) φέρει την υπογραφή του φορολογουμένου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία»

Επειδή, η ανωτέρα βία αποτελεί γενική αρχή του δικαίου και εφαρμόζεται και όταν δεν την προβλέπει σχετικά ο νόμος (πρβλ. Σ.τ.Ε. 2097/1979 Ολομ.,361/1992 Ολομ., ΣτΕ 2049/1992 210/1994, 2840/2000, 1862/2014 ΔΕΦ ΑΘ). Σύμφωνα με την νομολογία ανωτέρα βία συνιστά κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο δεν μπορούσε να αποτραπεί ακόμη και με μέτρα εξαιρετικής επιμέλειας και σύνεσης.(ΣτΕ 1609/2002).

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων εντός της τεθείσας προθεσμίας των πέντε (5) ημερών που προβλέπεται στο

άρθρο 14 παρ.1 του ν.4174/2013 και του καταλογίστηκε πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν.4174/2013.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται λόγους ανωτέρας βίας και συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι η ελέγκτρια της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επικοινωνήσε με το λογιστή της επιχείρησής του και του ζήτησε να προσκομίσει τα αιτηθέντα με το με αρ.πρωτ. /3-12-2021 έγγραφο αίτημα, ωστόσο το λογιστικό γραφείο λειτουργούσε με μειωμένο προσωπικό, λόγω κρουσμάτων κορωνοϊού, ενώ νόσησε και ο ίδιος ο λογιστής του και εξαιτίας της επικείμενης παραγραφής του ελεγχόμενου έτους ήταν αδύνατο να ζητήσει ο προσφεύγων παράταση για την προσκόμιση των στοιχείων. Ωστόσο, δεν τεκμηριώνονται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, καθώς δεν προσκομίζονται αποδεικτικά στοιχεία, ήτοι ιατρικές γνωματεύσεις δημόσιων φορέων, εισαγωγές νοσοκομείων κλπ. που θα αποδείκνυαν τους λόγους ανωτέρας βίας και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί αυτοί τυγχάνουν απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη απόδειξης της εικονικότητας και την έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε', ως ίσχυε έως την 2/2016 (καταργήθηκε με την περίπτωση α' της [παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015](#)), δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*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 Φορολογικής Διοίκησης. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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*».

Επειδή στο Ν.4308/2013 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «*Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε*

περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν, να αποδείξει 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο. Στε 506/2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015 «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 όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή

εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 19/10/2021 έκθεση ελέγχου προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς τη συναλλαγή, στηριζόμενος στις διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των στοιχείων. Συγκεκριμένα η εκδότρια επιχείρηση :

- ✓ Δεν βρέθηκε να λειτουργεί στην δηλωθείσα έδρα της, ενώ από ερωτήσεις περιοίκων ο έλεγχος πληροφορήθηκε ότι εδώ και πολλά χρόνια δεν λειτουργεί καμία επιχείρηση.
 - ✓ Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση του ελέγχου για προσκόμιση των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης και την παροχή εξηγήσεων.
 - ✓ Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών τρίτων προκύπτει ότι η εκδότρια πραγματοποίησε ελάχιστες αγορές. Από το σύστημα VIES δεν προκύπτουν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ενώ από έρευνα στο σύστημα ICIS (τελωνείων), δεν προκύπτουν αγορές από τρίτες χώρες. Από την τελευταία δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε για τη χρήση 2008 δεν προκύπτουν αποθέματα εμπορευμάτων.
- Συγκεκριμένα για το επίμαχο φορολογικό έτος 2015, από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών τρίτων, προκύπτουν αγορές 2.206,00 € και πωλήσεις 175.680,49 €.
- ✓ Για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2010 -2019 η εκδότρια δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις αγορών, ενώ υπέβαλε μόνο συγκεντρωτικές καταστάσεις πωλήσεων, ως εξής :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ
2015	190	171.634,49
2016	600	429.970,05
2017	784	422.333,75
2018	728	504.411,96
2019	395	492.873,83

- ✓ Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό στις ελεγχόμενες χρήσεις (2010 -2019).
- ✓ Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό ώστε να προβεί στην πώληση τόσο μεγάλου όγκου εμπορευμάτων και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία *«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.»* ΣΤΕ 1404/2015.

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές και ότι σε κάθε περίπτωση η κρίση της φορολογικής αρχής στηρίχτηκε αποκλειστικά στη φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας επιχείρησης και ότι ο ίδιος τελούσε με καλή πίστη. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/27-5-2022 υπόμνημά του προσκόμισε για πρώτη φορά στην Υπηρεσία μας τα βιβλία και στοιχεία που του είχαν ζητηθεί με το με αρ.πρωτ. /3-12-2021 έγγραφο αίτημα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα οποία διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης συνημμένα με την με αριθμό 14/30-5-2022 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ.. Συγκεκριμένα, προσκόμισε εκτυπώσεις του βιβλίου Εσόδων – Εξόδων φορολογικού έτους 2015, αντίγραφα των είκοσι τεσσάρων (24)

ληφθέντων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης και αντίγραφα δέκα εννέα (19) τιμολογίων που εξέδωσε ο προσφεύγων για τις ίδιες υπηρεσίες σε πελάτες του.

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, η εξέδωσε 24 φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) προς τον προσφεύγοντα και συγκεκριμένα δεκαεπτά (17) φορολογικά στοιχεία στο α' τρίμηνο του 2015 και πέντε (5) φορολογικά στοιχεία στο β' τρίμηνο του 2015 για την τοποθέτηση ψηφιακών εκτυπώσεων, σταντ προβολής και τελαρωμένου μουσαμά, χωρίς να απασχολεί προσωπικό, χωρίς να εμφανίζει αγορές και χωρίς να αναγράφεται ο τόπος παροχής υπηρεσίας. Ο προσφεύγων εξέδωσε φορολογικά στοιχεία προς πελάτες του για ακόμη μεγαλύτερο διάστημα, ήτοι από 5/1/2015 έως 7/8/2015. Από την αντιστοίχιση των ληφθέντων τιμολογίων με τα εκδοθέντα από τον προσφεύγοντα τιμολόγια, σε οκτώ περιπτώσεις προκύπτει ελάχιστο μικτό κέρδος, γεγονός που αντίκειται στην κοινή λογική. Περαιτέρω, τα ΤΠΥ που εξέδωσε η είναι αξίας κάτω των πεντακοσίων ευρώ και εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς, γεγονός που δεν μπορεί να αποδειχτεί. Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί πραγματικών συναλλαγών δεν γίνεται αποδεκτός ως αναπόδεικτος.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον

συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους, διότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει τις εργασίες που αναγράφονται στα στοιχεία αυτά. Λαμβάνοντας δε υπόψη αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία του προσφεύγοντος δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση της εκδότριας των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι ο όγκος των επίμαχων συναλλαγών, και το ύψος της αξίας τους προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων κ.λ.π., στα πλαίσια των οποίων είναι αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στον προσφεύγοντα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο προσφεύγων δεν ενήργησε καλόπιστα και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος. Περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν υπέδειξε κάποιο τρίτο πρόσωπο, το οποίο παρείχε πραγματικά τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια και ως εκ τούτου δεν γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης ρύθμισης στο πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015.

Επειδή με την υπ' αριθμ. 8650/2020 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (ΙΔ' Τμήματος), είχε τεθεί προδικαστικό ερώτημα στο Συμβούλιο της Επικρατείας ως προς το ζήτημα της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης για παραβάσεις αποδοχής εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων που διαπράχθηκαν υπό το καθεστώς του ν.2523/1997.

Επειδή, με την απόφαση του ΣΤΕ 2319/2021 ως προς την αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης για παραβάσεις αποδοχής εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων που διαπράχθηκαν υπό το καθεστώς του ν.2523/1997 κρίθηκαν τα εξής: «12. Επειδή, περαιτέρω, με τα άρθρα 3 και 7 του ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015), οι διατάξεις του οποίου ισχύουν, σύμφωνα με το άρθρο 23 αυτού, από τη δημοσίευσή του στην ΕτΚ εκτός αν

ορίζεται διαφορετικά σ' αυτές, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του ΚΦΔ περί προστίμων και θεσπίσθηκαν μεταβατικές διατάξεις σχετικά με την εφαρμογή των αντίστοιχων ρυθμίσεων. Ειδικότερα, η παρ. 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 4337/2015, «προκειμένου να εναρμονισθεί με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» (βλ. αιτιολογική έκθεση), ως εξής «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.», το δε άρθρο 54 του ΚΦΔ, μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 4337/2015 προς την «αναγκαία νομοτεχνική διόρθωση [...] λόγω εφαρμογής από 1.1.2015 των διατάξεων του ν. 4308/2014» (βλ. αιτιολογική έκθεση) διαμορφώθηκε ως εξής: «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: [...] ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις [...] η' της παραγράφου 1 [η εν λόγω ρύθμιση διατηρήθηκε και μετά τις τροποποιήσεις της περ. ε' με τα άρθρα 73 του ν. 4446/2016 (Α' 240) και 33 παρ. 1 του ν. 4465/2017 (Α' 47)] [...] 3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.».

Περαιτέρω, με το μεν άρθρο 3 παρ. 4 του ως άνω ν. 4337/2015 καταργήθηκαν οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, στο δε άρθρο 7 παρ. 3, 5, 6 και 9 του ίδιου αυτού νόμου ορίζονται τα ακόλουθα: «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 [...] λήψη εικονικών στοιχείων [...] ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της

αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. στ) [...] 4. [...] 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α' 170). 6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α' 179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. 7. [...] 9. [όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 22 παρ. 1 της από 24/12/2015 ΠΝΠ (Α' 182), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 4366/2016 (Α' 18)] Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 1.2.2016». Στο σχετικό με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 μέρος της αιτιολογικής έκθεσης του νόμου αυτού αναφέρεται ότι «καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 λόγω εισαγωγής του Δεκάτου Τρίτου Κεφαλαίου του Κώδικα», στο δε σχετικό με το άρθρο 7 μέρος της αυτής αιτιολογικής έκθεσης αναφέρεται ότι «Με τις προτεινόμενες διατάξεις των παραγράφων 1 έως 6 θεσπίζονται αναγκαίες μεταβατικές διατάξεις, συνεπεία της τροποποίησης των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013 και της κατάργησης του άρθρου 5 [προφανώς νοείται του ν. 2523/1997], καθώς και των περιπτώσεων α', β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. [4174/2013, αντί του από προφανή παραδρομή μνημονευόμενου ν. 2523/1997], ώστε να προβλέπεται η επιβολή των ίδιων κυρώσεων και για τις υποθέσεις για τις οποίες είχαν επιβληθεί οι κυρώσεις των άρθρων 5 του ν. 2523/1997, 55 παρ. 2 περ. α', β' και γ', 58 και 59 του ν. 4174/2013 και οι οποίες εκκρεμούν κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος σχεδίου νόμου. [...]

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. [...]

Δ ι ά τ α ύ τ α

Απαντά ως ακολούθως στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα:

Με βάση την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και την αντίστοιχη της ΕΣΔΑ) η 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 *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.».

Επειδή ακολούθως, εκδόθηκε η με αριθμό Ε.2042/10-5-2022 Εγκύκλιος του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατόπιν έκδοσης της υπ'αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας.» όπου ορίζεται :

«3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ.β' της παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ που ομοίως καταργήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.4337/2015, καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων, αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ.η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα

από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ. 1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ.β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, των διατάξεων των περ. β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

4. Για παραβάσεις που διαπράττονται από την 17.10.2015 και εντεύθεν δεν επιβάλλεται το πρόστιμο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 του παρόντος.

5. Διευκρινίζεται ότι, τα ανωτέρω αναφερόμενα δε θίγουν τις υποχρεώσεις των ελεγκτικών οργάνων ως προς την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στην περίπτωση διαπίστωσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. διατ. αρθ. 66 παρ. 5 , 55Α και 68 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.)».

Επειδή στο άρθρο 54 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. ... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1».

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/30-5-2022 υπόμνημά του ζητά την εφαρμογή της ευμενέστερης διάταξης ως προς την επιβολή του προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015.

Λαμβάνοντας υπόψη όσα έχουν προσφάτως κριθεί με την Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας ΣΤΕ 2319/2021 και έχουν γίνει δεκτά από την Διοίκηση με την με αριθμό Ε.2042/10-5-2022 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, στην υπό κρίση περίπτωση, για την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, αλλά ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτής (Ν.2523/1997, Ν.4174/2013 ή Ν.4337/2015) και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της οικείας καταλογιστικής πράξης, 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 η προσβαλλόμενη με αριθ./.... /30-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7 §§3&5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 31/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ , ως ακολούθως :

1) την τροποποίηση της με αριθμό /.... /30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 7 §§3&5 ν. 4337/2015 χρήσης 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης.

2) την επικύρωση :

α) της με αριθμό /.... /30-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,

β) της με αριθμό /.... /30-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015,

γ) της με αριθμό /.... /30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 και

δ) της με αριθμό /.... /30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης

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

1. Η με αριθμό /.... /30-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	4.120,50 €	4.120,50 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

2. Η με αριθμό /.... /30-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	2.778,98 €	2.778,98 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

3. Η με αριθμό /... /30-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	1.155,75 €	1.155,75 €

4. Η με αριθμό /... /30-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	250,00 €	250,00 €

5. Η με αριθμό /... /30-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	4.020,00 €	2.500,00 €

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.