



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17/5/2022

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

Αριθμός απόφασης: 1159

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζα 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

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 (ΦΕΚ Α' 170). όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την από **27/1/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** κατά α) της με αριθ. ... - **27/12/2021** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 φορ. έτους 2015, β) της με αριθ. ... - **27/12/2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015, γ) της με αριθ. ...- **27/12/2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2015 και δ) της με αριθ. ... - **27/12/2021** πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 79 του ν.4472/2017 φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **27/1/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** 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 τη με αριθ. ... - **27/12/2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες χερσαίων μεταφορών επιβατών, πρόστιμο συνολικού ύψους 33.894,00€, λόγω λήψης από 1/1/2015 έως και τις 16/10/2015 σαράντα τριών (43) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 84.735,00€ έκδοσης του ...με **ΑΦΜ:...**, παράβασης που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. β' του Ν.4337/2015, δη πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι 84.735,00€ X 40%.
- Με τη με αριθ. ... - **27/12/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 14.579,92€, πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 3.644,98€ δη σύνολο φόρου **18.224,90€**, λόγω προσθήκης στα φορολογητέα κέρδη της (ως λογιστικής διαφοράς) της αξίας εξήντα τεσσάρων (64) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας **179.735,00€** πλέον ΦΠΑ ποσού 41.341,35€ έκδοσης του ...με **ΑΦΜ:...**
- Με τη με αριθ. ...- **27/12/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ προς έκπτωση της προσφεύγουσας από 30.979,95€ σε 8.715,95€ και καταλογίστηκε σε βάρος της διαφορά κύριου φόρου 19.079,35€, και πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 5.723,80€ δη σύνολο φόρου **24.803,15€**, κατόπιν μη αναγνώρισης από τον φόρο εισροών του ΦΠΑ των παραπάνω εξήντα τεσσάρων εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Με τη με αριθ. ... - **27/12/2021** πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 79 του ν.4472/2017 για το φορολογικό έτος 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **9.746,68€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των προαναφερθέντων ληφθέντων σαράντα τριών (43) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 84.735,00€ πλέον ΦΠΑ 19.493,35€, έκδοσης του «...» με **ΑΦΜ:...**, στη φορ. περίοδο 1/1/2015 – 16/10/2015, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εκτέστηκε.

Οι παραπάνω προσαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από **27/12/2021** εκθέσεις μερικού

ελέγχου ΕΛΠ Ν.4308/2014 & Ν.4174/2013, εισοδήματος Ν.4172/2013 & Ν.4174/2013, ΦΠΑ Ν.2859/2000, και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 55 του Ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017 της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αριθ. ...**2021** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ... **19/8/2021** δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισ. ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης ...- **25/8/2021**), και η συνημμένη του από **19/8/2021** έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/14 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της ίδιας ελεγκτικής αρχής, για τον εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων ... με **ΑΦΜ:....** Μεταξύ των ληπτών εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εν λόγω ατομική επιχείρηση, περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη αιτιολογίας. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές. Μη νόμιμη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Καλοπιστίας της ως λήπτριας.
2. Κατάργηση προστίμου του αρθ. 7 παρ.3 και 5 του Ν.4337/2015, λόγω εφαρμογής των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του αρθ. 3 παρ.4 του Ν.4337/2015, που δεν προβλέπουν πλέον πρόστιμο για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.
3. Κατάργηση προστίμου του αρ. 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017, λόγω εφαρμογής των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του Ν.4337/2015, που δεν προβλέπουν πλέον επιβολή κυρώσεων για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 του Ν.4174/2013, υπό την αρχική του μορφή: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α)...., β)...., γ)...., δ)...., 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 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 [...]».

Σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 4^α ν.4337/2015, το οποίο κατά το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «4.α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται».

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 9 ν.4337/2015, όπως αυτή τροποποιήθηκε αρχικά με την παρ. 3 του άρθρου 51 του ν.4342/2015 και αντικαταστάθηκε στη συνέχεια, από τότε που ίσχυσε, με την παρ. 1 του άρθρου 22 της από 24/12/2015 Π.Ν.Π. που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν.4366/2016: «9. Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. Α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 01-02-2016».

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν.4366/2016: «Με την προτεινόμενη ρύθμιση παρατείνεται η προθεσμία της έναρξης ισχύος της κατάργησης της παρ. 1 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170), προκειμένου να παρασχεθεί επαρκής χρόνος για να γίνουν οι απαραίτητες προσαρμογές των λοιπών διατάξεων του Ν.4174/2013, συνεπεία της κατάργησης της ανωτέρω διάταξης, προς αποφυγή νομοθετικών κενών».

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013(ΚΦΔ), όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «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, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία

αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. 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 εκδύσαντα 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».

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1142/2016, με την οποία κοινοποιήθηκαν για ενημέρωση και ομοιόμορφη εφαρμογή, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις του άρθρου 66 (Εγκλήματα Φοροδιαφυγής) του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε ως νέο άρθρο στον ΚΦΔ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4337/2015: «6. Ως προς την έννοια δε της φοροδιαφυγής στον ΚΦΔ, μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ΚΦΔ (σχετ. οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 3 και της παρ. 9 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και αντικαταστάθηκαν μεταγενεστέρως), ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ, για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής».

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι στις περιπτώσεις που μετά την 01/02/2016 ανακύπτει το ζήτημα της φοροδιαφυγής στο πλαίσιο του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ως προς το σκέλος της έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου ή προστίμων για την έννοια της λαμβάνονται υπόψη τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ). Εξ αντιδιαστολής, για το χρονικό διάστημα από 17/10/2015 έως 01/02/2016 η έννοια της φοροδιαφυγής δίνεται από τη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 1 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 7 και 10 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, κατ' αρχήν, η φορολογική αρχή να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει βιβλία και 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 αντισυμβαλλομένου 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 και 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). Τέλος, είναι αυτονόητο ότι, στην περίπτωση που αποδεικνύεται η μη πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, δεν τίθεται καν ζήτημα καλής πίστης του λήπτη, ανεξαρτήτως του αν ο εκδότης ήταν πρόσωπο φορολογικώς ή συναλλακτικώς ανύπαρκτο (βλ. ΣτΕ 1404/2015, 505-6/2012).

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 34 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου,

διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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, ερειδόμενη επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, συνταχθείσας από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων 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 εν λόγω έκθεσης, 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, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές, ο προσδιορισμός του προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015, του φόρου εισοδήματος, του ΦΠΑ και του προστίμου ΦΠΑ για το φορ. έτος 2015, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπειριστικώς στις από **27/12/2021** εκθέσεις μερικού

ελέγχου ΕΛΠ Ν.4308/2014 & Ν.4174/2013, εισοδήματος Ν.4172/2013 & Ν.4174/2013, ΦΠΑ Ν.2859/2000, και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 55 του Ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017 της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, ερειδόμενες στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα του με αρ. πρωτ. ... **19/8/2021** δελτίου πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης για την προσφεύγουσα και της από **19/8/2021** έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/14 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της ίδιας ελεγκτικής αρχής, για τον εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων ... με **ΑΦΜ:....** Ενδεικτικά, διαπιστώθηκαν τα εξής:

1. Για τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων ... με **ΑΦΜ:....**, έδρα το ...ς και αντικείμενο το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων (scrap) τα εξής:

- Δεν είχε πραγματική υπόσταση και δεν είχε την δυνατότητα, να πραγματοποιήσει οποιεσδήποτε συναλλαγές, είτε αγορές, είτε πωλήσεις.
- Δεν ανταποκρίθηκε στις με αριθμό .../2020, .../2020, .../8-3-2021 έγγραφες προσκλήσεις να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), αποστερώντας από την φορολογική αρχή τη δυνατότητα να προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση βάσει αυτών.
- Στερείτο έδρας από αρχές Αυγούστου του 2014, ενώ δεν διέθετε υποκαταστήματα.
- Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο αγορών και πωλήσεων εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως του.
- Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ο οποίος ήταν απαραίτητος για την αγορά και πώληση των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως του.
- Ουδέποτε αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε προς διάφορες επιχειρήσεις, δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές από τρίτες χώρες ούτε και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ούτε διέθετε τα ανάλογα αποθέματα προκειμένου να προβεί σε πωλήσεις εμπορευμάτων προς διάφορες ημεδαπές επιχειρήσεις.
- Δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.
- Το μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε φέρεται να εξοφλήθηκαν με μετρητά και συγκεκριμένα μέσω ταχυδρομικών επιταγών των ΕΛΤΑ. Όπως διαπιστώθηκε κατά το χρόνο έκδοσης των ταχυδρομικών επιταγών από τις λήπτριες επιχειρήσεις ήταν παρών κατόπιν πληρεξουσίου η σύντροφος του, Μετά από κάθε κατάθεση ταχυδρομικής επιταγής ακολουθούσε ανάληψη των χρημάτων και σε κάποιες περιπτώσεις εκ νέου κατάθεση και ανάληψη. Οι επιταγές κατατίθεντο σε τακτά χρονικά διαστήματα (1 – 2 φορές την εβδομάδα) και έφθαναν ή και ξεπερνούσαν τις 10 ανά ημέρα. Κατά την κατάθεση των επιταγών στο ταχυδρομικό κατάστημα, παρόντες ήταν ο αποστολέας αλλά και ο παραλήπτης των επιταγών, ο οποίος εισέπραττε άμεσα τα χρήματα.
- Κρατείται στις φυλακές από 22-1-2016 και ήδη απ' το έτος 2015 είχε εκδοθεί ένταλμα σύλληψης του.

- Στην πλειονότητα τους οι λήπτριες επιχειρήσεις δεν τον γνωρίζουν αλλά αναφέρονται γενικά και αόριστα στην οικογένεια ...που είναι γνωστή στην Αλεξάνδρεια.
- Οι δηλωθείσες φερόμενες αγορές του, κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, έγιναν από δύο προμηθευτές τον ...και τον Για τον πρώτο (κύριο προμηθευτή του) διαπιστώθηκε ότι είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος και για τον δεύτερο ότι είναι για εικονική ατομική επιχείρηση και ότι ο ίδιος ο ... ως φυσικό πρόσωπο είναι ανύπαρκτος. Ως εκτούτου, όλες οι αγορές του ... κρίθηκαν εικονικές και καταλογίσθηκαν αντίστοιχες παραβάσεις.

2. Αναφορικά με τις υπό κρίση συναλλαγές με την προσφεύγουσα:

- Η προσφεύγουσα, όπως προέκυψε από τα προσκομισθέντα παραστατικά, τις εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της (διπλογραφικού συστήματος) και τις υποβληθείσες καταστάσεις ΜΥΦ, έλαβε και καταχώρησε τα κάτωθι εξήντα τέσσερα (64) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης ...με **ΑΦΜ:....**:

ΑΑ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	02/04/2015	TIMA-1	400,00	92,00	492,00
2	04/04/2015	TIMA-2	400,00	92,00	492,00
3	07/04/2015	TIMA-3	480,00	110,40	590,40
4	10/04/2015	TIMA-5	300,00	69,00	369,00
5	12/04/2015	TIMA-6	300,00	69,00	369,00
6	14/04/2015	TIMA-7	250,00	57,50	307,50
7	16/04/2015	TIMA-8	800,00	184,00	984,00
8	17/04/2015	TIMA-9	500,00	115,00	615,00
9	21/04/2015	TIMA-10	2.780,00	639,40	3.419,40
10	22/04/2015	TIMA-11	400,00	94,30	494,30
11	23/04/2015	TIMA-13	360,00	82,80	442,80
12	24/04/2015	TIMA-14	1.000,00	230,00	1.230,00
13	27/04/2015	TIMA-15	1.060,00	243,80	1.303,80
14	29/04/2015	TIMA-16	995,00	228,85	1.223,85
15	04/05/2015	TIMA-17	500,00	115,00	615,00
16	06/05/2015	TIMA-18	2.000,00	460,00	2.460,00
17	11/05/2015	TIMA-19	2.000,00	460,00	2.460,00
18	13/05/2015	TIMA-20	480,00	110,40	590,40
19	14/05/2015	TIMA-21	1.000,00	230,00	1.230,00
20	18/05/2015	TIMA-22	900,00	207,00	1.107,00
21	20/05/2015	TIMA-23	780,00	179,40	959,40
22	22/05/2015	TIMA-24	1.200,00	276,00	1.476,00
23	25/05/2015	TIMA-25	480,00	110,40	590,40
24	27/05/2015	TIMA-26	430,00	98,90	528,90
25	28/05/2015	TIMA-27	780,00	179,40	959,40
26	29/05/2015	TIMA-28	1.200,00	276,00	1.476,00
27	30/05/2015	TIMA-29	600,00	138,00	738,00
28	30/05/2015	TIMA-30	4.000,00	920,00	4.920,00
29	01/06/2015	TIMA-31	3.420,00	786,60	4.206,60
30	03/06/2015	TIMA-32	8.350,00	1.920,50	10.270,50
31	05/06/2015	TIMA-33	9.200,00	2.116,00	11.316,00
32	06/06/2015	TIMA-34	5.100,00	1.173,00	6.273,00
33	08/06/2015	TIMA-35	3.200,00	736,00	3.936,00
34	10/06/2015	TIMA-36	3.180,00	731,40	3.911,40
35	12/06/2015	TIMA-37	5.140,00	1.182,20	6.322,20
36	14/06/2015	TIMA-38	5.800,00	1.334,00	7.134,00
37	20/06/2015	TIMA-40	3.710,00	855,30	4.565,30
38	22/06/2015	TIMA-42	4.620,00	1.062,60	5.682,60
39	24/06/2015	TIMA-43	4.500,00	1.035,00	5.535,00
40	04/08/2015	TIM232	340,00	78,20	418,20
41	01/10/2015	TΔΑ246	400,00	92,00	492,00
42	06/10/2015	TΔΑ249	1.000,00	230,00	1.230,00
43	08/10/2015	TIM250	400,00	92,00	492,00
44	05/11/2015	TΔΑΑ48	3.050,00	701,50	3.751,50

45	12/11/2015	TΔAA49	4.150,00	954,50	5.104,50
46	16/11/2015	TIMA50	10.890,00	2.504,70	13.394,70
47	02/12/2015	TIM274	400,00	92,00	492,00
48	04/12/2015	TIM275	7.280,00	1.674,40	8.954,40
49	07/12/2015	TIM276	5.930,00	1.363,90	7.293,90
50	08/12/2015	TIM277	4.600,00	1.058,00	5.658,00
51	10/12/2015	TIM278	400,00	92,00	492,00
52	11/12/2015	TIM279	4.000,00	920,00	4.920,00
53	12/12/2015	TIM280	400,00	92,00	492,00
54	17/12/2015	TIM284	400,00	92,00	492,00
55	18/12/2015	TΔA286	9.530,00	2.191,90	11.721,90
56	19/12/2015	TIM287	2.500,00	575,00	3.075,00
57	21/12/2015	TIMT288	8.400,00	1.932,00	10.332,00
58	22/12/2015	TIM290	8.190,00	1.883,70	10.073,70
59	24/12/2015	TΔA292	400,00	92,00	492,00
60	24/12/2015	TIM293	4.070,00	936,10	5.006,10
61	25/12/2015	TIM294	3.640,00	837,20	4.477,20
62	28/12/2015	TIM296	8.400,00	1.932,00	10.332,00
63	30/12/2015	TIM298	5.200,00	1.196,00	6.396,00
64	31/12/2015	TIM300	3.170,00	729,10	3.899,10
Σύνολα			179.735,00	41.343,35	221.078,35

- Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία αφορούσαν επαναλαμβανόμενες αγορές (μεγάλων ποσοτήτων) μεταχειρισμένων ανταλλακτικών αυτοκινήτων / λεωφορείων (όπως καθισμάτων λεωφορείων, air condition και ανταλλακτικών, μηχανών, λάστιχων, ζαντολάστιχων, ψυγείων νερού και λαδιού, προφυλακτήρων). Καταχωρήθηκαν ως πάγια στοιχεία στους λογαριασμούς 13-00-01-0057 Αυτοκίνητα-Λεωφορεία αγορές 23% και 13-00-01-2057 Αυτοκίνητα Λεωφορεία Ανταλλακτικά αγορές 23%, στα βιβλία της προσφεύγουσας.
- Η προσφεύγουσα, για τα ανωτέρω αγορασθέντα είδη, που θεώρησε πάγια και όχι ανταλλακτικά παγίων, προέβη σε υπολογισμό αποσβέσεων ποσού 50.275,58€, όπως προκύπτει από το μητρώο παγίων έτους 2015. Τις εν λόγω διενεργηθείσες αποσβέσεις εξέπεσε από ακαθάριστα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα του υπό κρίση φορ. έτους.
- Συμπεριέλαβε τις αξίες των φορολογικών στοιχείων στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ έτους 2015 στις φορολογητέες εισροές/αγορές επενδυτικών αγαθών και εξέπεσε τον φόρο εισροών που τους αναλογούσε.
- Συμπεριέλαβε τα φορολογικά στοιχεία στις υποβληθείσες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων εξόδων (ΜΥΦ) έτους 2015.
- Τα ανταλλακτικά δε θα μπορούσαν να παραδοθούν στην προσφεύγουσα από τον ..., γιατί ήταν φυγόδικος, δεν είχε τη δυνατότητα άσκησης οποιασδήποτε επαγγελματικής δραστηριότητας, δε διέθετε δικά του μεταφορικά μέσα, ούτε συναλλάχθηκε κατά την ελεγχόμενη περίοδο με επιχειρήσεις με αντικείμενο δραστηριότητας οδικές μεταφορές, ώστε να είναι σε θέση να παραδώσει τα αντίστοιχα ανταλλακτικά στην έδρα της προσφεύγουσας. Σε κανένα από τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου, με το οποίο πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες μεταφορές των πωληθέντων ειδών και ούτε προσκομίσθηκε κάποιο παραστατικό μεταφοράς είτε απ' τον εκδότη είτε απ' τον λήπτη των τιμολογίων.

- Σχετικά με τις εξοφλήσεις των φερόμενων συναλλαγών, όπως αυτές προκύπτουν τόσο από τις προσκομισθείσες αποδείξεις είσπραξης του ..., όσο και από τις εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία διπλογραφικού συστήματος της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι α) η προσφεύγουσα εξόφλησε φορολογικά στοιχεία που είχαν εκδοθεί ως και την 28.06.2015, για αγορές άνω των 500,00€ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά το διάστημα ισχύος της τραπεζικής αργίας 28/06/2015 - 19/07/2015 (ΦΕΚ 65Α΄/28.06.2015), καθώς στα τηρούμενα βιβλία της βρέθηκαν καταχωρήσεις εγγραφών εξόφλησης τους «τοις μετρητοίς», με πίστωση του ταμείου, αναγραφή αριθμού απόδειξης είσπραξης και αιτιολογία την εξόφληση ενός ή και περισσοτέρων τιμολογίων, β) για τα φορολογικά στοιχεία με ημερομηνία έκδοσης ως 31.12.2015 στα οποία η καθαρή τους αξία ανερχόταν σε ποσά κάτω των 500,00€, η προσφεύγουσα πραγματοποίησε εγγραφές εξόφλησης των αντίστοιχων τιμολογίων, με ή χωρίς την αναγραφή αντίστοιχου αριθμού απόδειξης είσπραξης, γ) για τα φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας άνω των 500,00€, τα οποία εκδόθηκαν μετά την 01/07/2015 και ως τις 31/12/2015 δεν πραγματοποιήθηκε καμία εξόφληση. Συνεπώς η προσφεύγουσα κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015, δεν πραγματοποίησε καμιά εξόφληση των συναλλαγών της με τον ..., με τη χρήση του Τραπεζικού συστήματος, παρά εκμεταλλευόμενη την τραπεζική αργία, εμφάνισε εξοφλήσεις παραστατικών μεγάλης αξίας, «τοις μετρητοίς», προκειμένου να προσδώσει αληθοφάνεια στις εν λόγω συναλλαγές.

Επειδή, με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών και την καλοπιστία της ως λήπτριας (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ελλιπούς αιτιολογίας, πραγματικών συναλλαγών, αντιστροφής του βάρους της απόδειξης και καλοπιστίας της ως λήπτριας, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

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

Επειδή, σύμφωνα με την με αρ. **E2042 – 10/5/2022** εγκύκλιο 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: «...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 εν προκειμένω η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή 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 γίνει δεκτά με την πρόσφατη Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας **ΣΤΕ 2319/2021** 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. ... - 27/12/2021 πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 7 §§3&5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ως ίσχυσε μέχρι 25/7/2013 ορίζεται ότι: «1.Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2δ του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 ως ίσχυσε από 26/7/2013 έως 16/10/2015 οριζόταν ότι: «δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο 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.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2017 ορίζεται ότι: «4.α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται. β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 7 του Ν.4337/2017 ορίζεται ότι: «Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή, σε περίπτωση λήψης εικονικών στοιχείων κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 επιβαλλόταν πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ενώ κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 55 παρ. 2δ' του Ν.4174/2013 επιβαλλόταν πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Στη συνέχεια, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017 εξακολουθεί να επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε. Επομένως η κύρωση που προβλέπεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 και αντίστοιχης του άρθρου 55 παρ. 2δ' του Ν.4174/2013 το οποίο καταργήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 4β' του Ν.4337/2015.

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 και του άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017 με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του Ν.4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν

πρόστιμο επιβάλλεται από 17-10-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερη ευνοϊκή. Στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου νόμου (παρ. 8 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015), η βούληση δε του Νομοθέτη για να επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο και μετά την κατάργησή του με τον Ν.4337/2015, για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως 17/10/2015, επιβεβαιώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί κατάργησης προστίμου του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017, λόγω εφαρμογής των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του Ν.4337/2015, που δεν προβλέπουν πλέον ανάλογο πρόστιμο απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **27/1/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** και συγκεκριμένα:

- την **επικύρωση** της με αριθ. ... - **27/12/2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015, της με αριθ. ...- **27/12/2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2015 και της με αριθ. ... - **27/12/2021** πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 79 του ν.4472/2017 φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης
- την **τροποποίηση** της με αριθ. ... - **27/12/2021** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης

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

Φορ. περίοδος 1/1 - 31/12/2015

- Η με αριθ. ... - **27/12/2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ
Πρόστιμο αρ. 7 παρ.3 του Ν.4337/2015	33.894,00	0,00
Πρόστιμο αρ. 54 παρ. 1η' και παρ. 2ε' του Ν.4174/2013		2.500,00
Καταλογιζόμενο ποσό	33.894,00	2.500,00

- Η με αριθ. ... - **27/12/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	14.579,92
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	3.644,98
Καταλογιζόμενο ποσό	18.224,90

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου και προστίμου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι

σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013

- Η με αριθ. ...- **27/12/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου ΦΠΑ

	Ποσό
Υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση που δεν αναγνωρίζεται	22.264,00
ΦΠΑ	19.079,35
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013	5.723,80
Καταλογιζόμενο ποσό	24.803,15

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου και προστίμου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013

- Η με αριθ. ... - **27/12/2021** πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 79 του ν.4472/2017

	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 79 του Ν.4472/2017	9.746,68

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.