



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 12/5/2022

Αριθμός απόφασης: 1111

**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@aaade.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 13/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στην προέκταση στον, κατά της με αριθμό//...//**13-12-2021** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015, της με αριθμό//...//**13-12-2021** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021 και της με αριθμό//...//**13-12-2021** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου

54 του Ν.4174/2013 χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 19/01/2022 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

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

Επί της από 13/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/.../13-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου Ε.Λ.Π. φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο ύψους **109.160,00 €** (272.900,00 X 40%), διότι εξέδωσε στη φορολογική περίοδο 1/1/2015 - 16/10/2015 τριάντα οκτώ (38) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 272.900,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9 του Ν.4308/2014, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.

2. Με την με αριθμό/.../13-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο ύψους **2.000,00 €** (500,00 € X 4, λόγω υποτροπής στην ίδια παράβαση για τέταρτη (4^η) φορά εντός πενταετίας, σχετικές οι υπ' αριθμ./2019 και ../2020 Πράξεις Επιβολής Προστίμου), για τη μη ανταπόκριση στην με αρ. πρωτ./02.09.2021 Πρόσκληση της φορολογικής αρχής για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων της φορολογικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 της παρ. 1, περ. δ', της παρ. 2 περ. δ' και της παρ. 3 του Ν.4174/2013

3. Με την με αριθμό/.../13-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο ύψους **100,00 €**, λόγω μη υποβολής καταστάσεων για διασταύρωση συναλλαγών χρήσης 2013, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 1 και της παρ. 1 του άρθρου 10 Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 της παρ. 1, περ. α' και της παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013

Δυνάμει της με αριθμό/6-8-2021 εντολής ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Λοιποί Φόροι, Τέλη Εισφορές & Έλεγχος Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Αμπελοκήπων, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρία με κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο εξορυκτικών μηχανημάτων & μηχανημάτων για κατασκευαστικά έργα και έργα πολιτικού μηχανικού» για τη φορολογική περίοδο 1/1/2012 – 31/12/2017. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η μη υποβολή και η ανακριβής υποβολή δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις περιόδους από 01/01/2012 έως 31/12/2017. Παράλληλα, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης απέστειλε με τα με Αριθμό Πρωτ./20.4.2021 και/09.06.2021 διαβιβαστικά, αντίγραφα φορολογικών στοιχείων, βιβλίων και εγγράφων, όπως αυτά κατασχέθηκαν από το Τμήμα Δ2 Προληπτικών Ελέγχων Αλεξανδρούπολης/Δ' Υποδιεύθυνση Κομοτηνής, υπεύθυνες δηλώσεις των εκπροσώπων, για φερόμενες συναλλαγές κατά την φορολογική περίοδο από 01/01/2015 έως 31/12/2015, με την υπόνοια της εικονικότητας των συναλλαγών μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και των ληπτών :

Α), Α.Φ.Μ., Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ

Β), Α.Φ.Μ., Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ

Γ), Α.Φ.Μ., Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρία ως προς τις φορολογικές της υποχρεώσεις :

Φορολογία Εισοδήματος :

- Για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 (χρήσεις 2012 και 2013) και τα φορολογικά έτη 2014, 2016, 2017 δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

- Για το φορολογικό έτος 2015 υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ' αριθμ./14.10.2015 ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την έννοια ότι στο έντυπο Ε3 με τα οικονομικά δεδομένα συμπεριέλαβε αγορές ύψους 1.824.104,83 €, ενώ στη Κατάσταση Συναλλαγών εμφανίζει αγορές – δαπάνες ύψους 10.939,76 €.

Φ.Π.Α. :

- Για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2012 έως 31/12/2012 δεν υπέβαλε εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α..

- Στη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2013 έως 31/12/2013 υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., καθότι στις δηλώσεις εμφανίζει εκροές συνολικού ποσού 114.081,00 €, ενώ στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών εμφανίζεται από τρίτες επιχειρήσεις ως προμηθευτής με αξία πωλήσεων της προσφεύγουσας συνολικού ποσού 134.815,00 €.

- Στο φορολογικό έτος 2014 υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., με την έννοια ότι στις περιοδικές δηλώσεις εμφανίζονται φορολογητέες εκροές ύψους 64.938,75 € και φορολογητέες εισροές ύψους 13.813,83 €, ενώ στις Καταστάσεις Συναλλαγών (ΜΥΦ) εμφανίζονται πωλήσεις 865.554,85 € και δαπάνες 30,36 €.

- Στο φορολογικό έτος 2015 υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., με την έννοια ότι δεν δηλώνονται ούτε εκροές ούτε εισροές (μηδενικές), ενώ από τις Καταστάσεις Συναλλαγών (ΜΥΦ) εμφανίζονται πωλήσεις 2.103.610,18 € και αγορές-δαπάνες 10.951,41 €.

- Στο φορολογικό έτος 2016 υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., με την έννοια ότι δεν δηλώνονται ούτε εκροές ούτε εισροές (μηδενικές), ενώ από τις Καταστάσεις Συναλλαγών (ΜΥΦ) εμφανίζονται πωλήσεις 1.512.905,48 € και αγορές-δαπάνες 38.097,09 €.

- Στο φορολογικό έτος 2017 υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., με την έννοια ότι δεν δηλώνονται ούτε εκροές ούτε εισροές (μηδενικές), ενώ από τις Καταστάσεις Συναλλαγών (ΜΥΦ) εμφανίζονται πωλήσεις 1.409.608,87 € και αγορές-δαπάνες 4.850,66 €.

Παράλληλα ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα στοιχεία που απέστειλε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για τις ως άνω λήπτριες επιχειρήσεις, και με κάθε διαθέσιμο στοιχείο που είχε ο έλεγχος στην κατοχή του, καθώς η προσφεύγουσα εταιρία δε ανταποκρίθηκε στο αίτημα για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε, στο φορολογικό έτος 2015, εικονικά φορολογικά στοιχεία (ΔΑ- ΤΙΜ, ΤΠΥ) σε πενήντα πέντε (55) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 587.180,00 € προς τις επιχειρήσεις «..... – Α.Φ.Μ.», «..... , Α.Φ.Μ.» και - Α.Φ.Μ.», για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθ. .../21-10-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση σε Ακρόαση (άρθρα 28 & 62 του Ν. 4174/2013 και άρθρο 6 του Ν. 2690/1999) με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων, επί του οποίου η προσφεύγουσα κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. ηλεκτρονικά το από 12/11/2021 υπόμνημα με τις απόψεις της επί των πορισμάτων του ελέγχου. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη :

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου κατά το έτος 2021 για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τις χρήσεις 2012-2014 έχει υποπέσει στην πενταετή παραγραφή. Ο έλεγχος είχε πλήρη στοιχεία εντός της πενταετίας. Ουδέν συμπληρωματικό στοιχείο μετά την πενταετία επικαλείται. Δεκτός από τις κριθείσες από το ΣτΕ ως αντισυνταγματικές οι παρατάσεις της προθεσμίας παραγραφής
2. Πλημμελής η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των συναλλαγών. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του κρίσιμα στοιχεία, που αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές της ήταν πραγματικές.
3. Εφαρμογή της ευνοϊκότερης ρύθμισης ως προς το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015, καθώς δυνάμει των άρθρων 3§4 και 7§9 του ν.4337/2015 καταργήθηκαν από 1/12/2015 οι παραβάσεις για εικονικά φορολογικά στοιχεία. Επικαλείται την 2319/2021 απόφαση ΣτΕ.

Ως προς την παραγραφή

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....».

Επειδή στις παρ. 1 και 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας....

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.».

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση

που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία (ΣΤΕ 1623/2016).

Επειδή στην παρ. 1 του αρ. 36 του Ν. 4174/2013 ορίζεται : «*Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης*».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του αρ. 68 του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), ως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2015 : «*2. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους.*».

Επειδή εν προκειμένω, η υπ' αρ./2021 πράξη επιβολής προστίμου αφορά στο οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), κατά το οποίο δεν υποβλήθηκε δήλωση φορολογίας εισοδήματος και ως εκ τούτου, το δικαίωμα του δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 5 του ν. 2238/94, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του ν. 2523/97, παραγράφεται μετά την πάροδο 15ετίας, ήτοι στις 31/12/2029.

Επειδή περαιτέρω, ο χρόνος παραγραφής για το φορολογικό έτος 2015 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της υπ' αρ./2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, διότι η προθεσμία υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του οικείου έτους έληξε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013, στις 30/6/2016 το νωρίτερο, πριν από οποιαδήποτε χορηγηθείσα παράταση. Συνεπώς νόμιμα και εντός του χρόνου παραγραφής (ήτοι έως την 31/12/2021) εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη απόδειξης της εικονικότητας των επίδικων στοιχείων, της πλημμελούς αιτιολογίας και την καλοπιστία του εκδότη.

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε', ως ίσχυε τη φορολογική περίοδο 1/1/2014 – 01/02/2016 (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 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 ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, καθώς η οικεία έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από την ως άνω έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, η εικονικότητα των ως άνω επίμαχων φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση της προσφεύγουσας, αποδεικνύεται από τα ακόλουθα:

- Από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής συμπεριφοράς της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε αντικειμενική αδυναμία πώλησης των αγαθών που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία διότι, δεν υπήρξαν εκ μέρους της προσφεύγουσας ανάλογες αγορές. Η αξία των πραγματοποιηθεισών δαπανών – αγορών είναι δυσανάλογη σε σχέση με την αξία των φερόμενων πωλήσεων βάσει των εκδοθέντων στοιχείων.
- Η μεταφορά του είδους «κουβάς φορτωτή» με το ΦΙΧ της προσφεύγουσας είναι πρακτικά αδύνατη, λόγω του βάρους και του όγκου του αντικειμένου.
- Σε πολλά φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου ως απαραίτητη προϋπόθεση για τη μεταφορά των ανταλλακτικών που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.
- Στα Τ.Π.Υ. που έχουν να κάνουν με εργασίες μεταλλικών κατασκευών δεν αναγράφεται ο τόπος εκτέλεσής τους.
- Διαπιστώθηκε αντικειμενική αδυναμία εκτέλεσης του μεγάλου όγκου εργασιών, λόγω έλλειψης εξειδικευμένου και ικανού σε αριθμό προσωπικού. Το μέγεθος, των επικαλούμενων ως εκτελούμενων εργασιών από την ελεγχόμενη, στο σύνολο του είναι τόσο μεγάλο, που απαιτεί

αντικειμενικά τη συνδρομή προσωπικού και όχι ενός μεμονωμένου ατόμου (εργάτη συναρμολογητή) για να εκτελεστούν.

- Δεν επέδειξε στοιχεία περί απασχόλησης άλλου προσωπικού πλην των δύο υπαλλήλων (έναν υπάλληλο γραφείου και έναν εργάτη), όπως προκύπτει από τα επίσημα στοιχεία του Ε.Φ.Κ.Α.

- Η ελεγχόμενη επιχείρηση στερούνταν ηλεκτροδότησης. Από επιτόπιο έλεγχο κλιμακίου ελεγκτών του ΙΚΑ – ΕΤΑΜ διαπιστώθηκε ότι ο χώρος των γραφείων ήταν κενός και ότι το μηχανοστάσιο λειτουργούσε με γεννήτρια, ενώ τόσο από τις Καταστάσεις Εξόδων, όσο και από τα στοιχεία που διαβιβάζουν στη Α.Α.Δ.Ε. οι εταιρείες ενέργειας, δεν προκύπτουν δαπάνες ηλεκτροδότησης.

- Από τις ΜΥΦ και από τα στοιχεία που διαβιβάζουν στην Α.Α.Δ.Ε. οι εταιρείες ενέργειας και ύδρευσης δεν προκύπτει καμία πραγματοποιηθείσα δαπάνη που να αφορά σε λογαριασμούς ηλεκτρικού ρεύματος (Δ.Ε.Η.) και ύδατος (Ε.Υ.Α.Θ.), πλην ελαχίστων δαπανών, όπως αυτές αναλύθηκαν παραπάνω.

- Υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ με αξίες εκροών πολύ μικρότερες από αυτές που προκύπτουν από τις υποβληθείσες Καταστάσεις Συναλλαγών (ΜΥΦ), τόσο από την ίδια, όσο και από τρίτες πελάτισσες επιχειρήσεις.

- Υπέβαλε εκπρόθεσμα, στο τελευταίο έτος παραγραφής (14/10/2021), ανακριβή δήλωση εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, με την έννοια ότι συμπεριέλαβε αγορές πολύ μεγαλύτερες από αυτές που προκύπτουν στις υποβληθείσες Καταστάσεις Συναλλαγών τόσο από την ίδια, όσο και από τους πελάτες της ελεγχόμενης.

- Δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία με αποτέλεσμα να αφαιρέσει από τον έλεγχο τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις και αντιπαραβολές.

- Δεν προκύπτει ο τρόπος εξόφλησης των τιμολογίων. Ένα μόνο πολύ μικρό μέρος, της τάξεως των 27.000 ευρώ, έναντι συνόλου 587.180 ευρώ, φέρεται να εισπράττεται με μετρητά και με μια τραπεζική μεταφορά, ενώ το μεγαλύτερο μέρος παραμένει ανεξόφλητο έως και σήμερα. Σε μια περίπτωση προσκομίσθηκαν φωτοτυπίες πινακίων παράδοσης τριών (3) επιταγών, οι οποίες όμως στη τηρούμενη από τη λήπτρια καρτέλα προμηθευτή εμφανίζονται ως ανεξόφλητες και σε μια άλλη περίπτωση προσκομίσθηκαν από τη λήπτρια επιχείρηση φωτοτυπίες μόνο της εμπρόσθιας πλευράς των επιταγών, οι οποίες εκδόθηκαν από πελάτες της λήπτριας σε διαταγή της ίδιας, και ως εκ τούτου δεν αποδείχθηκε η παράδοση στην προσφεύγουσα.

- Ουδέν στοιχείο προσκομίσθηκε από την προσφεύγουσα προς απόδειξη των ισχυρισμών της και αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

- Οι λήπτριες εταιρίες δεν απέδειξαν ότι συναλλάχθηκαν πραγματικά με την προσφεύγουσα. Στους ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. δεν παρείχαν πληροφορίες και στοιχεία για τη φύση και τη σκοπιμότητα των συναλλαγών, ούτε και με ποιο τρόπο συναλλάχθηκαν.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την πλήρη εικονικότητα των συναλλαγών διότι με τα στοιχεία που διαθέτει ο έλεγχος θα μπορούσε να θεμελιωθεί η ύπαρξη μερικώς εικονικής συναλλαγής. Ωστόσο, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων απέδειξε την εικονικότητα των συναλλαγών στο σύνολό τους διότι :

Σχετικά με τις συναλλαγές της με τη λήπτρια “..... – Α.Φ.Μ.”, η προσφεύγουσα εξέδωσε δέκα επτά (17) φορολογικά στοιχεία (ΤΔΑ & ΤΠΥ) καθαρής αξίας 103.300,00 ευρώ για την πώληση ανταλλακτικών, επισκευές και διάφορες κατασκευές. Η προσφεύγουσα δεν διέθετε τις ανάλογες των πωλήσεων αγορές, ενώ στις περιπτώσεις που αφορούν σε κατασκευαστικές εργασίες δεν προσδιορίζεται ο τόπος που εκτελέσθηκαν οι εργασίες, παρά δίδεται μια γενική και αόριστη περιγραφή των εργασιών. Ο εκπρόσωπος της λήπτριας επιχείρησης στο υπόμνημα που κατέθεσε στην υπηρεσία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. δεν ανέφερε τίποτα για τις συναλλαγές που αφορούσαν στο έτος 2015. Επίσης δεν παρασχέθηκαν πληροφορίες για λεπτομέρειες των συναλλαγών αν και το Κλιμάκιο Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. είχε διατυπώσει ερωτήσεις για την σκοπιμότητα και τη χρήση των ειδών και υπηρεσιών που περιγράφονται στα ληφθέντα στοιχεία. Τέλος, στο έγγραφο υπόμνημα του εκπροσώπου της λήπτριας επιχείρησης αναγράφονται στοιχεία για πέντε (5) πληρωμές προς την εκδότριααν και κατασχέθηκαν από το Κλιμάκιο Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. συνολικά εννέα (9) αποδείξεις είσπραξης μετρητών, οι οποίες δεν έφεραν αύξοντα αριθμό και ήταν ισόποσες των αντίστοιχων τιμολογίων. Παρότι, ζητήθηκαν από το Κλιμάκιο Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. τα αποδεικτικά πληρωμής και κινήσεις τραπεζικού λογαριασμού από τα οποία να αποδεικνύεται η εκταμίευση ποσών προς την αντισυμβαλλόμενη (εκδότρια), εντούτοις προσκομίσθηκε μόνο μία τραπεζική απόδειξη συναλλαγής αξίας 5.000 ευρώ με αιτιολογία «μεταφορά πίστωσης σε άλλη τράπεζα» και ονοματεπώνυμο δικαιούχου «.....».

Οι υπόλοιπες πληρωμές αφορούσαν σε φωτοαντίγραφα πρόσοψης επιταγών πελατών με δικαιούχο την λήπτρια επιχείρηση (δεν προσκομίσθηκε η πίσω πλευρά των επιταγών) και αντίστοιχες αποδείξεις είσπραξης της

Επίσης οι αγορές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα από επιχειρήσεις που εμπορεύονται χρώματα, σιδηρικά και υδραυλικά υλικά ανέρχεται μόλις στο ποσό των 1.376,23 ευρώ. Ακόμα και με την παραδοχή ότι, η προσφεύγουσα δεν πραγματοποίησε καμία άλλη πώληση οικοδομικών υλικών (μεταλλικοί σωλήνες, κοιλοδοκοί, σίδερα), προς άλλες τρίτες επιχειρήσεις, οι πωλήσεις προς την εμπλεκόμενη λήπτρια επιχείρηση «..... – Α.Φ.Μ.» ανέρχονται σε καθαρή αξία στο ποσό των 53.000 ευρώ, με την αναλογία αγορών προς πωλήσεις να ανέρχεται στο ανορθόδοξο ποσοστό της τάξεως του 2,6%.

Σχετικά με τις συναλλαγές της με τη λήπτρια «..... - ΑΦΜ», η προσφεύγουσα εξέδωσε δεκαπέντε (15) φορολογικά στοιχεία (ΤΙΜ - ΤΔΑ_ ΤΠΥ) καθαρής αξίας 125.000,00 ευρώ για την πώληση ανταλλακτικών (υδραυλικές μπουκάλες, αντλίες, ψυγεία,

σούστες, άξονες) και τμημάτων (χωματουργικές καρότσες, κουβούκλια, προφυλακτήρες, πατωσιά) μεγάλων φορτηγών που χρησιμοποιούνται σε χωματουργικές εργασίες, καθώς και για επισκευές σε ΦΙΧ ιδιοκτησίας της λήπτριας επιχείρησης.

Η προσφεύγουσα δεν διέθετε τις ανάλογες των πωλήσεων αγορές, ούτε και το ανάλογο προσωπικό για τις επισκευές των ΦΙΧ της λήπτριας. Ο εκπρόσωπος της λήπτριας επιχείρησης με την υπεύθυνη δήλωσή του, μετά από σχετική κλήση του κλιμακίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., δεν παρείχε στοιχεία για τον τρόπο που συναλλάχθηκε με την προσφεύγουσα επί σειρά ετών, με το πρόσωπο που επικοινωνούσε, πώς δίνονταν οι παραγγελίες, πώς κλείνονταν τα ραντεβού για την μεταφορά των οχημάτων της στην έδρα της προσφεύγουσας, με δεδομένο ότι πρόκειται για οχήματα βαρέως τύπου, τα οποία έπρεπε να διανύσουν την απόσταση Αλεξανδρούπολη – Θεσσαλονίκη.

Αξίζει δε προσοχής το γεγονός ότι ο εκπρόσωπος της λήπτριας επιχείρησης αναφέρει ότι, οι μεταφορές των εμπορευμάτων πραγματοποιούνταν με μεταφορικά μέσα της προσφεύγουσας επιχείρησης, το οποίο έρχεται σε ευθεία αντίφαση με το γεγονός ότι στη πλειονότητά των φορολογικών στοιχείων αναγράφεται το ΦΙΧ ιδιοκτησίας της λήπτριας επιχείρησης.

Σχετικά με τις συναλλαγές της με τη λήπτρια «..... - ΑΦΜ», η προσφεύγουσα εξέδωσε είκοσι τρία (23) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 358.880,00 ευρώ που αφορούν στην πώληση ανταλλακτικών δομικών μηχανημάτων (φορτωτής, εκσκαφέας - τσάπα, οδοστρωτήρας). Η προσφεύγουσα δεν διέθετε τις ανάλογες των πωλήσεων αγορές. Στα τιμολόγια είτε δεν αναγράφεται το μεταφορικό μέσο, είτε αναγράφεται το ίδιο μεταφορικό μέσο την ίδια ημέρα για μεταφορά ανταλλακτικών για δομικά μηχανήματα από την Θεσσαλονίκη στην Αλεξανδρούπολη, ενώ το ανταλλακτικό δομικού μηχανήματος βαρέως τύπου (κουβάς μεταλλικός φορτωτή CAT 980 G) φαίνεται να μεταφέρεται με το με αριθμό κυκλοφορίας ΦΙΧ ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας, που λόγω του όγκου του και του βάρους του ήταν αδύνατη η μεταφορά του με το μεταφορικό αυτό μέσο.

Τόσο από την επισυναπτόμενη Κартέλα Προμηθευτή, όσο και από τη φωτοτυπία μεταφοράς κεφαλαίου μέσω WEB BANKING της Τράπεζας, εμφανίζεται την 04/04/2016 να πραγματοποιείται μία και μοναδική πληρωμή ποσού 11.000 ευρώ, έναντι συναλλαγών συνολικής αξίας 619.723,28 ευρώ, για το χρονικό διάστημα από 16/3/2015 έως 10/10/2018. Το δε υπόλοιπο κατά την 10/10/2018 ανέρχεται στο ποσό των 729.869,78 ευρώ (μεταφέρεται από τη χρήση 2014 υπόλοιπο 110.146,50 €).

Επειδή οι αγορές που σχετίζονται με ανταλλακτικά μηχανοκίνητων οχημάτων και οικοδομικών υλικών ανέρχονται μόλις στο ποσό των 7.386,49 ευρώ (6.010,23 + 1376,26), έναντι συνολικών πωλήσεων που φέρεται να πραγματοποιήσει η προσφεύγουσα, βάσει των Καταστάσεων Συναλλαγών (ΜΥΦ) έτους 2015, ύψους 2.103.610,18 ευρώ, με την αναλογία αγορών προς πωλήσεις να ανέρχεται στο σχεδόν μηδενικό ποσοστό του **0,35%**. Το εν λόγω

ποσοστό έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι λόγω των ισχνών περιθωρίων κέρδους ήταν αδύνατο να ανταπεξέλθει στις υποχρεώσεις της απέναντι στους εργαζόμενους της και για το λόγο αυτό δεν τους ασφάλιζε.

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, ύστερα από πρόσκληση, τα βιβλία και στοιχεία της για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012 – 31/12/2017. Η παράλειψη της επίδειξης στον φορολογικό έλεγχο των βιβλίων όπου καταχωρούνται πρωτογενώς τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και των προβλεπόμενων από τον ΚΦΑΣ και ΕΛΠ παραστατικών, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα βιβλία, καθιστά ανέφικτο το φορολογικό έλεγχο. Η προσφεύγουσα αρνούμενη να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία μετέφερε το βάρος απόδειξης στη φορολογική αρχή. Ο δε ισχυρισμός ότι λόγω θανάτου του εκπροσώπου της προσφεύγουσας εταιρίας δεν ήταν ευχερής η προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων στον έλεγχο τυγχάνει απορριπτέος, καθότι τα μέλη της και άμεσοι συγγενείς του θανόντος είχαν το χρονικό περιθώριο να τα συλλέξουν και να τα προσκομίσουν, είτε με το υπόμνημά τους στον έλεγχο, είτε με την ενδικοφανή προσφυγή τους.

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων εξάντλησε κάθε στοιχείο που είχε στη διάθεσή του για να πραγματοποιήσει ελεγκτικές επαληθεύσεις (ΜΥΦ, ΕΛΕΝΧΙΣ, στοιχεία από τις λήπτριες επιχειρήσεις) προκειμένου να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οι υπό κρίση συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις εκθέσεις ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

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...../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 , 55Ακαι 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 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 κριθεί με την πρόσφατη Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας ΣΤΕ 2319/2021 και έχουν γίνει δεκτά από την Διοίκηση με την με αριθμό Ε...../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 με αριθμό/13-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 περ.β' του ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων 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 13/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, ως ακολούθως :

1. την **τροποποίηση** της/13-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

2. την **επικύρωση** :

- της με αριθμό/13-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021 και
- της με αριθμό/13-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1) Η με αριθμό/13-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
109.160,00 €	2.500,00 €

2) Η με αριθμό/13-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
2.000,00 €	2.000,00€

3) Η με αριθμό//.../13-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
100,00 €	100,00 €

Το 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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α/α ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.