



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 5/5/2022

Αριθμός απόφασης: 1591

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **7.1.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ» , με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στην, κατά

- της υπ' αριθ./8.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014,
- της υπ' αριθ./8.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015,
- της υπ' αριθ./8.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2014,
- της υπ' αριθ.8.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2015,

- της υπ' αριθ. /8.12.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2014,
 - της υπ' αριθ. /8.12.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015,
 - της υπ' αριθ. /8.12.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 79 του ν.4472/2017, φορολογικού έτους 2014,
 - της υπ' αριθ. /8.12.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 79 του ν.4472/2017, φορολογικού έτους 2015,
- του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **7.1.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ», με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /8.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ύψους 18.554,16 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ν.4174/2013 ύψους 9.277,08 €.

Με την υπ' αριθ. /8.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ύψους 72.266,26 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ν.4174/2013 ύψους 36.133,13 €.

Με την υπ' αριθ. /8.12.2021 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2014, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ύψους 29.071,98 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 ύψους 14.536,00 €.

Με την υπ' αριθ. /8.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2015, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ύψους 64.614,84 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 ύψους 32.307,43 €.

Με την υπ' αριθ. /8.12.2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, φορολογικού έτους 2014 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 14.396,27 ευρώ (=28.792,55 Χ 50%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 4472/2017, λόγω μη απόδοσης ΦΠΑ κατόπιν λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. /8.12.2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 26.063,60 € (=52.127,20 Χ 50%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 4472/2017, λόγω μη απόδοσης ΦΠΑ κατόπιν λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. / 8.12.2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 50.074,00 ευρώ (=125.185,00 X 40%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω λήψης εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων κατά παράβαση των ως άνω διατάξεων και των διατάξεων των άρθρων 2, 10 του ν. 4093/12.

Με την υπ' αριθ. / 8.12.2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 90.656,00 ευρώ (=226.640,00 X 40%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω λήψης εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 8.12.2021 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ, και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία, με δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών μηχανικών πλυντηρίων, βάσει της αρ. / 10.3.2021 εντολής ελέγχου, κατόπιν του με αρ. πρωτ. / 2020 Πληροφοριακού Δελτίου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ η οποία αφορά τον έλεγχο στην επιχείρηση του (ΑΦΜ).

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ και όπως προκύπτει από την ανωτέρω έκθεση ελέγχου των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ για την επιχείρηση του , η εν λόγω επιχείρηση ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, λόγω:

α) Μη καταλληλότητας επαγγελματικών εγκαταστάσεων.

β) Ανυπαρξίας μεταφορικών μέσων και μη χρήσης μεταφορικών υπηρεσιών τρίτων για να εξυπηρετήσει το μεταφορικό έργο που απαιτούσαν οι εργασίες που τιμολόγησε (π.χ. πέτρα, πλακάκια, ράφια, ντουλάπες, κ.α.).

γ) Ανυπαρξίας απασχολούμενου προσωπικού για την εκτέλεση των εργασιών

δ) Μη ύπαρξης υπερβολικών συμφωνητικών για εκχώρηση τεχνικών έργων σε τρίτους προκειμένου να δύναται να εκτελεστούν ομαλά και αποτελεσματικά τα έργα (που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία) σύμφωνα με τους κανόνες της τεχνικής επιστήμης δεδομένου ότι, δεν διέθετε τον απαραίτητο πάγιο και τεχνικό εξοπλισμό

ε) Δυσαναλογίας μεταξύ αγορών-δαπανών και πωλήσεων, δηλαδή ο όγκος των αγορών-δαπανών σε καμιά περίπτωση δεν δικαιολογεί τις πωλήσεις (δαπάνες χρήσης 2014 202,00 € έναντι εσόδων 475.795,98 € και δαπάνες χρήσης 2015 851,37 € έναντι εσόδων 589.504,95 €)

στ) Του γεγονότος ότι όλα τα τιμολόγια που εξέδωσε ο στις χρήσεις 2014 και 2015 έχουν κριθεί κατόπιν σχετικών εκθέσεων ελέγχου ως εικονικά από τη Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ. Σύμφωνα με τις παραπάνω διαπιστώσεις το σύνολο των φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε ο στα φορολογικά έτη 2014 και 2015, ήταν εικονικά, μεταξύ των οποίων και 17 φορολογικά στοιχεία στο φορολογικό έτος 2014 συνολικής καθαρής αξίας ύψους 125.185,00 € και 50 φορολογικά στοιχεία στο φορολογικό έτος 2015 συνολικής καθαρής αξίας ύψους 258.140,00 €, ΦΠΑ 59.372,20 € (εκ των οποίων 44 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ύψους 226.640,00 €, μέχρι τις 16.10.2015, ΦΠΑ 52.127,20 €), που έλαβε η προσφεύγουσα.

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις ανωτέρω αγορές και δαπάνες με προμηθευτή τον καθώς δεν αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και επιπρόσθετα η εξόφληση τους δεν έγινε με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Επιπλέον για δώδεκα από αυτές τις συναλλαγές που έχουν καταχωριστεί στα λογιστικά αρχεία δεν προσκομίσθηκαν τα δικαιολογητικά. Το σύνολο λογιστικών διαφορών ανήλθε στο ποσό των 125.185,00 € αναφορικά με τις δαπάνες του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 για το φορολογικό έτος 2014. Το σύνολο λογιστικών διαφορών ανήλθε στο ποσό των 258.140,00 € αναφορικά με τις δαπάνες του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 για το φορολογικό έτος 2015.

Κατόπιν των ανωτέρω, όσον αφορά τον ΦΠΑ, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για τα ως άνω ποσά για έκπτωση του ΦΠΑ εισροών τα αντίστοιχα ποσά ΦΠΑ ύψους 28.792,55 € για το φορολογικό έτος 2014 και 59.372,20 € για το φορολογικό έτος 2015. Περαιτέρω, δε, από τον έλεγχο στα τηρούμενα βιβλία και στα παραστατικά διαπιστώθηκαν λάθη στα ποσά που μεταφέρθηκαν στις αντίστοιχες δηλώσεις Φ.Π.Α. βάσει των οποίων προέκυψαν διαφορές ύψους 279,43 € στο φορολογικό έτος 2014 και 5.147,19 € φορολογικό έτος 2015. Συνεπώς, σύμφωνα με τον έλεγχο διαπιστώθηκαν διαφορές συνολικού πόσου ύψους 29.071,98 € για το φορολογικό έτος 2014, και 64.519,39 € για το φορολογικό έτος 2015.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Παραγραφή χρήσης 2014.
2. Εσφαλμένη κρίση της Φορολογικής Αρχής για την εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων. Τα υπό κρίση παραστατικά ανταποκρίνονται σε υπηρεσίες και αγαθά που πραγματικά παρασχέθηκαν. Τα σχετικά τιμολόγια έχουν εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής, γεγονός που αποδεικνύει την καλόπιστη συναλλαγή του με τον συγκεκριμένο εκδότη.
3. Εφαρμογή του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων, σύμφωνα με την υπ' αριθ./2021 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.3 του ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«3.α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

Σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ.27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 , όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις

χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

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

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 και 5 του αρθ.66 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 'Εγκλήματα φοροδιαφυγής' ορίζεται ότι: «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: 5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

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

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 3 του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ): «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ): «6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης, μερικά ή ολικά, και τα φορολογικά στοιχεία αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω, που αφορούν αγорές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, καθώς επίσης και το ποσό που αποδίδεται από τον αντιπρόσωπο στον εντολέα, επίσης πρόσωπο που παράγει τα ως άνω αγροτικά προϊόντα, για τις διενεργηθείσες πωλήσεις των προϊόντων αυτών, για λογαριασμό του, με βάση την εκκαθάριση της παραγράφου 7 του άρθρου 6, μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας. Από την ως άνω υποχρέωση εξαιρούνται τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

Κατ' εξαίρεση, των αναφερομένων στα προηγούμενα εδάφια, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων.

8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 το ν. 4308/2014: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.»

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, σύμφωνα με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017: «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, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013, όπως ήταν σε ισχύ κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, η επιχείρηση του ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, λόγω:

α) Μη καταλληλότητας επαγγελματικών εγκαταστάσεων

β) Ανυπαρξίας μεταφορικών μέσων και μη χρήσης μεταφορικών υπηρεσιών τρίτων για να εξυπηρετήσει το μεταφορικό έργο που απαιτούσαν οι εργασίες που τιμολόγησε (π.χ. πέτρα, πλακάκια, ράφια, ντουλάπες, κ.α.).

γ) Ανυπαρξίας απασχολούμενου προσωπικού για την εκτέλεση των εργασιών

δ) Μη ύπαρξης υπεργολαβικών συμφωνητικών για εκχώρηση τεχνικών έργων σε τρίτους προκειμένου να δύναται να εκτελεστούν ομαλά και αποτελεσματικά τα έργα (που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία) σύμφωνα με τους κανόνες της τεχνικής επιστήμης δεδομένου ότι, δεν διέθετε τον απαραίτητο πάγιο και τεχνικό εξοπλισμό

ε) Δυσαναλογίας μεταξύ αγορών-δαπανών και πωλήσεων, δηλαδή ο όγκος των αγορών-δαπανών σε καμιά περίπτωση δεν δικαιολογεί τις πωλήσεις (δαπάνες χρήσης 2014 202,00 € έναντι εσόδων 475.795,98 € και δαπάνες χρήσης 2015 851,37 € έναντι εσόδων 589.504,95 €)

στ) Του γεγονότος ότι όλα τα τιμολόγια που εξέδωσε ο στις χρήσεις 2014 και 2015 έχουν κριθεί κατόπιν σχετικών εκθέσεων ελέγχου ως εικονικά από τη Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

Ως εκ τούτου, το σύνολο των φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε ο στα φορολογικά έτη 2014 και 2015, ήταν εικονικά, μεταξύ των οποίων και 17 φορολογικά στοιχεία στο φορολογικό έτος 2014 συνολικής καθαρής αξίας ύψους 125.185,00 € και 50 φορολογικά στοιχεία στο φορολογικό έτος 2015 συνολικής καθαρής αξίας ύψους 258.140,00 €, ΦΠΑ 59.372,20 € (εκ των οποίων 44 παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας ύψους 226.640,00 €, μέχρι τις 16.10.2015, ΦΠΑ 52.127,20 €), που έλαβε η προσφεύγουσα.

Επειδή, εν προκειμένω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή στην παραπάνω έκθεση ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης και την έκδοση των σχετικών προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με την παραπάνω έκθεση ελέγχου η εξόφληση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων δεν έγινε με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Η προσφεύγουσα προβάλλει με την παρούσα προσφυγή τον ισχυρισμό ότι τα υπό κρίση τιμολόγια έχουν εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής, γεγονός που αποδεικνύει την καλόπιστη συναλλαγή της με τον συγκεκριμένο εκδότη, χωρίς όμως να προσκομίζονται σχετικά αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).».

Επειδή, υφίσταται σε κάθε περίπτωση φοροδιαφυγή λόγω της ανωτέρω εικονικότητας των συναλλαγών, όπως αυτή ορίζεται στις προαναφερθείσες διατάξεις και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 66 του Ν.4646/2019 ο χρόνος παραγραφής είναι δεκαετής. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν εντός του έτους 2021, και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, με τη με αριθμό 2319/2021 απόφαση του Ανωτάτου Ακυρωτικού Δικαστηρίου επιλύθηκε το άκρως σημαντικό ζήτημα που αφορά στη διαχρονική εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν διοικητικές κυρώσεις για τις παραβάσεις αποδοχής εικονικών φορολογικών

στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, οι οποίες αφορούν στο διάστημα ισχύος του Ν.2523/1997.

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

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

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

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

προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (πρβλ. ΣτΕ 7μ. 1438/2018, 351, 352, 1389, 2691/2019, ΣτΕ 2221/2018, 2734/2020, πρβλ. ΣτΕ 1582/2020).

Το ΣτΕ εν προκειμένω έκρινε, κατά πλειοψηφία, μειοψηφησάντων δύο μελών της 7μελούς συνθέσεως του Δικαστηρίου, ότι: (α) η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η και παρ. 2 περ. ε του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το πρόστιμο που συνδεόταν με την καθαρή αξία εκάστου φορολογικού στοιχείου (αρχικά 200% και ακολούθως 50%) και προέβλεπε μόνο κατ' αποκοπή πρόστιμο ίσο με 2.500 ευρώ ανά χρήση – φορολογική περίοδο, είναι συγκρίσιμη τόσο με τις προγενέστερες διατάξεις του Ν. 2523/1997 (αρ. 5) και του Ν. 4174/2013 (αρ. 55 παρ. 2), που προέβλεπαν αντίστοιχα τα άνω πρόστιμα όσο και με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 που προέβλεπε πρόστιμο 40% της καθαρής αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου, (β) η εν λόγω νεότερη ρύθμιση δεν συνδέεται με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, (γ) η θεσπισθείσα με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 νέα ρύθμιση περί των ποινικών αδικημάτων και κυρώσεων για την επίμαχη δεν αποτελεί στοιχείο συναφές με το ζήτημα της αναδρομικής εφαρμογής της διοικητικής κύρωσης, εφόσον, άλλωστε, δεν μεταβάλλει επί το αυστηρότερον το καθεστώς της ποινικής ευθύνης για την προαναφερόμενη παράβαση η δε πρόβλεψη παραλλήλως ποινικών και διοικητικών κυρώσεων για την επίμαχη παράβαση ουδόλως εμποδίζει την ενεργοποίηση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης και (δ) η κατάργηση του προστίμου για αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων απορρέει από την εκ μέρους του νομοθέτη εκτίμηση της πρόβλεψης των ποινικών παραβάσεων και κυρώσεων ως προσφορότερης και αποτελεσματικότερης, έναντι των οικείων διοικητικών κυρώσεων.

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

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

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

Για τις εν λόγω παραβάσεις και ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτών (Ν. 2523/1997, 4174/2013 ή 4337/2015) και ανεξαρτήτως του

χρόνου έκδοσης των οικείων καταλογιστικών πράξεων επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο των 2.500 ευρώ, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο, πρόστιμο το οποίο, βεβαίως, όπως προκύπτει από τις σκέψεις της νομολογίας αυτής, θα επιβάλλεται και επί παραβάσεων που διαπράττονται από την έναρξη ισχύος του Ν. 4337/2015 και μετά.

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

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

Επειδή, περαιτέρω, με το υπ' αριθ. **2642/2017** πρακτικό ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., το οποίο γνωμοδότησε, στα πλαίσια ερωτήματος που τέθηκε ενώπιόν του, ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο έκρινε άλλο νομικό ζήτημα, επισήμανε μεταξύ άλλων, τα εξής: «Είναι αληθές ότι οι αποφάσεις του ΣτΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και προκειμένου επί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοίκησης σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95, παρ. 5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας – Κ.Δ.Δ.), 1 Ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τουτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς

όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣΤΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δε συνάδει με το κράτος δικαίου και πάντως συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣΤΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015: «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) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, 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) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.....

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).»

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

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση για τη διαπιστωθείσα παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.7 παρ.3 του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει την αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης ως προς την επιβολή και το ύψος του προστίμου επικαλούμενη την ως άνω πρόσφατη νομολογία (ΣΤΕ 2319/2021).

Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη όσα έχουν γίνει δεκτά με την πρόσφατη Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας ΣΤΕ 2319/2021, για την παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015, αλλά ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτών (Ν. 2523/1997, 4174/2013 ή 4337/2015) και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης των οικείων καταλογιστικών πράξεων, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και η επιβολή προστίμου ύψους 2.500,00 ευρώ, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο.

Ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 θα πρέπει να τροποποιηθούν επί το ευνοϊκότερο σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 8.12.2021 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **7.1.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... & ΣΙΑ ΟΕ» , με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα:

- Την επικύρωση της υπ' αριθ. /8.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014,
- Την επικύρωση της υπ' αριθ. /8.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015,
- Την επικύρωση της υπ' αριθ. /8.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2014,
- Την επικύρωση της υπ' αριθ. /8.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2015,
- Την τροποποίηση της υπ' αριθ. /8.12.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2014,
- Την τροποποίηση της υπ' αριθ. /8.12.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015,
- Την επικύρωση της υπ' αριθ. /8.12.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 79 του ν.4472/2017, φορολογικού έτους 2014, και
- Την επικύρωση της υπ' αριθ. /8.12.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 79 του ν.4472/2017, φορολογικού έτους 2015,

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

- Η υπ' αριθ. /8.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014

Διαφορά φόρου	18.554,16 €
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4174/2013	9.277,08 €
Σύνολο για Καταβολή	27.831,24 €

- Η υπ' αριθ. /8.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015

Διαφορά φόρου	72.266,26 €
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4174/2013	36.133,13 €
Σύνολο για Καταβολή	108.399,39 €

- Η υπ' αριθ. /8.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2014,

Διαφορά φόρου	29.071,98 €
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4174/2013	14.536,00 €
Σύνολο για Καταβολή	43.607,98 €

- Η υπ' αριθ. /8.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2015

Διαφορά φόρου	64.614,84 €
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4174/2013	32.307,43 €
Σύνολο για Καταβολή	96.922,27 €

- Η υπ' αριθ. /8.12.2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2014
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. ή και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 2.500,00 €

- Η υπ' αριθ. /8.12.2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. ή και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 2.500,00 €

- Η υπ' αριθ. /8.12.2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 79 του ν.4472/2017, φορολογικού έτους 2014
Πρόστιμο του άρθρου 79 του ν.4472/2017 14.396,27 € (=28.792,55 X 50%)

- Η υπ' αριθ. /8.12.2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 79 του ν.4472/2017, φορολογικού έτους 2015
Πρόστιμο του άρθρου 79 του ν.4472/2017 26.063,60 € (=52.127,20 X 50%)

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.