



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18.04.2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 796

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας: 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aae.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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).
2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ:

- α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2014,
- β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2015,
- γ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2019,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2014, την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2015 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την υπ' αριθ. απόφαση της Υπηρεσίας μας περί αναστολής της προθεσμίας εξέτασης της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής, κατ' εφαρμογή της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 68 του Ν. 4587/2018 (ΦΕΚ Α' 218/24-12-2018), το οποίο τροποποιεί την παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Α'170).
7. Το υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς και του υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικού υπομνήματος του προσφεύγοντος και μετά την 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. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με αντικείμενο εργασιών τις εργασίες εκσκαφών και μετακινήσεις γαιών πρόστιμο ποσού 55.989,80 €, λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 139.974,50 €, πλέον Φ.Π.Α. 32.194,14 €, εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 136.763,10 €, λόγω λήψης επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 341.907,76 €, πλέον Φ.Π.Α. 78.638,78 €, εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 για το φορολογικό έτος 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 500,00 €, λόγω μη ανταπόκρισης στην με αριθμό πρόσκληση να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία του άρθρου 3 του ν. 4308/2014.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από εκθέσεων μερικού ελέγχου ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, σε

εκτέλεση των υπ' αριθ. και εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ σχετικά με την προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ήτοι άκυρης και παράνομης συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου λόγω παράλειψης κοινοποίησης της εντολής ελέγχου.
- 2) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ήτοι μη επίδοσης σημειώματος διαπιστώσεων και γνωστοποίησης της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων.
- 3) Παράλειψη κατασχέσεως των βιβλίων και στοιχείων που προσκομίστηκαν στην φορολογική αρχή.
- 4) Αναιτιολόγητη η έκθεση ελέγχου.
- 5) Παράνομη η μη αναγνώριση και αποδοχή των αποδείξεων πληρωμής της «.....» κατά τη διάρκεια της τραπεζικής αργίας των Capital Control.
- 6) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου. Καλή της πίστη ως λήπτριας.
- 7) Ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς βάσει του άρθρου 3 ν. 4337/2015 με τον οποίο καταργούνται τα πρόστιμα του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 3 Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α)....., β)....., γ)....., δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου».

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 5 του ΚΦΔ, όπως αυτή αντικαταστάθηκε από την παρ. 8 του άρθρου 39 Ν. 4223/2013: «Με τη διάταξη αυτή επιλύεται το πρόβλημα της αβεβαιότητας που δημιουργούσε η έως σήμερα νομολογιακή προσέγγιση σύμφωνα με την οποία το φορολογούμενο νομικό πρόσωπο μπορούσε να αμφισβητεί το σύννομο της επίδοσης, αν και αυτή γινόταν στη δηλωθείσα από το ίδιο διεύθυνση έδρας ή εγκατάστασης, είτε κατά την εγγραφή του στο Μητρώο είτε κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσής του, επικαλούμενο τη μεταβολή

της, την οποία ποτέ δεν είχε γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση. Με την ίδια επίσης διάταξη επιλύεται το χρόνιο πρόβλημα της αδυναμίας διεξαγωγής φορολογικών ελέγχων, λόγω της υποβολής παραίτησης εκ μέρους των μελών της διοίκησης νομικών προσώπων, με απώτερο σκοπό την πρόκληση ακυροτήτων ή την παρακώλυση της διενέργειας του φορολογικού ελέγχου, με αποτέλεσμα την υποβολή δικαστικών αιτήσεων για διορισμό νέας διοίκησης εκ μέρους του Ελληνικού Δημοσίου και την εκ νέου παραίτηση των κατά τα προηγούμενα διορισθέντων κ.λπ.».

Επειδή, με το άρθρο 10 παρ. 3α Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «3α. Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής ή έναρξής του με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής.

Ειδικά ο φορολογούμενος, που είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας, για τη μεταβολή καθεστώτος Φ.Π.Α. στο οποίο υπάγεται, υποβάλλει δήλωση μετάταξης εντός της ίδιας ανωτέρω προθεσμίας, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000). Η υποχρέωση ενημέρωσης για μεταβολές στα στοιχεία φορολογούμενου φυσικού προσώπου, που δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητά του, δεν υπόκειται σε προθεσμία.

Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές των στοιχείων του μέχρι τον χρόνο ενημέρωσής της».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων τα Διοικητικά Δικαστήρια, κατά πάγια νομολογία τους, έχουν κρίνει σύνομη την επίδοση πράξεων στην τελευταία δηλωθείσα στην Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας του ν.π., μη κάνοντας αποδεκτές μεταβολές που δεν δηλώθηκαν σ' αυτήν (ΔΠρΑθ 12609/2017, ΔΕφΑθ 2088/2019, ΔΕφΘεσ 2376/2019).

Περαιτέρω, όπως έχει κριθεί νομολογιακώς (ΔΠρΘεσ 596/2022, ΣτΕ 251/2020), ο νόμιμος εκπρόσωπος του ν.π. μπορεί, εντός του πλαισίου της γενικής προς εκπροσώπηση του ν.π. εξουσίας του, να ορίσει κάποιο άλλο πρόσωπο ως αρμόδιο για την παραλαβή εγγράφων, στην περίπτωση δε αυτή ο εξουσιοδοτηθείς μπορεί να παραλαμβάνει τα έγγραφα σαν να ήταν ο ίδιος ο νόμιμος εκπρόσωπος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, και συγκεκριμένα κατόπιν προσκομίσεως του υπ' αριθ. πληρεξουσίου, κοινοποιήθηκαν στον, με την ιδιότητα του ειδικού πληρεξουσίου, αντιπροσώπου και αντικλήτου της προσφεύγουσας εταιρείας «.....» (νομίμως εκπροσωπούμενης από την διαχειρίστριά της,) η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου, τα υπ' αριθ. και σημειώματα διαπιστώσεων μετά των προσωρινών προσδιορισμών προστίμων και η υπ' αριθ. γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Σημειώνεται ότι κατά τον χρόνο κοινοποίησής των ανωτέρω εγγράφων στις δεν είχε γνωστοποιηθεί στην Φορολογική Διοίκηση η αλλαγή που είχε συντελεσθεί ως προς την εκπροσώπηση της προσφεύγουσας εταιρείας με την αποχώρηση της και την είσοδο του Κυριακίδη Κυριάκου, και που δηλώθηκε στο Τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας στις με

την υπ' αριθ. οικεία δήλωση. Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα δεν δύναται να επικαλεστεί την εν λόγω μεταβολή και οι συντελεσθείσες κοινοποιήσεις των προαναφερθέντων εγγράφων να είναι καθόλα νόμιμες.

Περαιτέρω, το πρόσωπο που εξουσιοδότησε ο νόμιμος εκπρόσωπός της προσφεύγουσας εταιρείας κατέθεσε το υπ' αριθ. πρωτ. υπόμνημα, συνεπώς το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης τηρήθηκε απόλυτα.

Ακόμη, παρά τον ισχυρισμό ότι δεν έλαβε γνώση της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (άρθρα 397 και 398 παρ. 1 Ν.4512/2018) και υπαγωγής στις ευεργετικές ρυθμίσεις, η προσφεύγουσα εταιρεία, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας (βλ. σελ. 36), συνταχθείσα την, υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος ν.π. για το φορολογικό έτος 2016 βάσει των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 Ν.4512/2018.

Σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία ουδεμία βλάβη υπέστη.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί απορρίπτοντας ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 24 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον

ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία της στη φορολογική αρχή. Για τον λόγο αυτό, άλλωστε, εκδόθηκε σε βάρος της και η προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως προς τον τέταρτο, πέμπτο και έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του ν. 4174/2013, ως ίσχυε από 01.01.2014 έως 16.10.2015, οριζόταν ότι: «... 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. ...»

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, ως ισχύει από 17.10.2015 ορίζεται ότι: «... 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.»

Επειδή, με το άρθρο 10 παρ. 8 του Κ.Φ.Α.Σ. (υποπαράγραφος Ε.1. της παρ. Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012) ορίζεται ότι: «8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσον 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, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη

εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «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... 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».

Επειδή, σύμφωνα 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, σύμφωνα 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 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 εμπειριστатωμένα 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, 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 βάσει άλλης εκθέσεως 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. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εν λόγω εκθέσεως, 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, 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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες εκθέσεις της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας και της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής αναφορικά με τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με την εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., η εν λόγω ανώνυμη εταιρία, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τους αντισυμβαλλομένους της. Ειδικότερα:

- Το αντικείμενο δραστηριότητάς της (κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια, υπηρεσίες εγκατάστασης άλλων μηχανημάτων, χονδρικό εμπόριο επίπλων γραφείου, ειδών οικιακής χρήσης κ.λπ.) είχε μεγάλο εύρος, έτσι ώστε να μπορεί να απευθύνεται σε όσο το δυνατό μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερόμενων ληπτών – επιχειρήσεων.
- Από τις πραγματοποιηθείσες αγορές της προκύπτει ότι δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει υπηρεσίες και να ενεργεί πωλήσεις μεγάλης αξίας, ως αυτές που φέρεται να διενεργεί.
- Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΔΗΛΕΔ Γ ΕΞ2019/..... έγγραφο της Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, διενήργησε μία πολύ μικρή- σε σχέση με τον όγκο των συναλλαγών της- εισαγωγή από την Κίνα.
- Βάσει των στοιχείων της ΥΕΔΔΕ, του Σώματος Επιθεώρησης Εργασίας και του ΕΦΚΑ

φερόταν να απασχολεί προσωπικό χωρίς να καταβάλει το σύνολο των ασφαλιστικών εισφορών. Το δε απασχολούμενο προσωπικό σε καμία περίπτωση δε μπορούσε να ανταποκριθεί στο ύψος των φερόμενων συναλλαγών της.

- Λάμβανε συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία από ουσιαστικά ανύπαρκτες οντότητες, έτσι ώστε να εμφανίζει εικονικές αγορές και στη συνέχεια εξέδιδε, περίπου ισοσκελισμένα δηλαδή με τα ίδια ποσά, εικονικά φορολογικά στοιχεία με σκοπό να παραπλανεί τις φορολογικές αρχές, δηλαδή να μη γίνονται αντιληπτές οι εικονικές πωλήσεις της.
- Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου της προέκυψε ότι γινόταν άμεσα αναλήψεις των χρηματικών ποσών που κατατίθεντο στους λογαριασμούς της, μη συνήθης επιχειρηματική τακτική (μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας), που παραπέμπει σε εικονικές συναλλαγές.
- Από τον έλεγχο αναζητήθηκε επίμονα ο νόμιμος εκπρόσωπος, πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλός της, κος αλλά απέφυγε να προσέλθει στη φορολογική αρχή ώστε να δώσει εξηγήσεις για τις δράσεις της επιχείρησης.

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, στην προκειμένη περίπτωση, το σύνολο των συναλλαγών της προσφεύγουσας με την «.....» ανέρχεται στο ποσό των 592.715,18 € εκ των οποίων το ποσό των 291.271,65 € φέρεται να αποπληρώθηκε ενώ για το ποσό των 301.443,53 ευρώ δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόφλησης ούτε η φορολογική αρχή εντόπισε τοιαύτα στοιχεία. Περαιτέρω, με το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφό της, προς την Τράπεζα και την Τράπεζα η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ ζήτησε τα πλήρη αντίγραφα των παραστατικών και λοιπών εγγράφων που σχετίζονται με τις ανωτέρω τραπεζικές συναλλαγές.

Η Τράπεζα ανταποκρίθηκε αποστέλλοντας στη φορολογική αρχή το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφό της, σύμφωνα με το οποίο στις ...-03-2015 και ώρα ... από τον κατατέθηκε στο λογαριασμό της «.....» το ποσό των 63.123,84 € σε μετρητά. Την ώρα της κατάθεσης ο ως άνω τραπεζικός λογαριασμός της «.....» έφερε χρηματικό υπόλοιπο 127,92 €. Εν συνεχεία την ίδια ημέρα (...-3-2015) και ώρα ... έγινε ανάληψη σε μετρητά του ποσού των 63.000,00 € από τον Μετά από αυτή την ανάληψη το χρηματικό υπόλοιπο της «.....» ανήλθε στο ποσό των 251,76 €. Όπως προκύπτει από την άρση του τραπεζικού απορρήτου της επιχείρησης «.....» οι δύο προαναφερθείσες συναλλαγές (κατάθεση και ανάληψη) πραγματοποιήθηκαν στο ίδιο κατάστημα της Τράπεζας στην περιοχή Αθηνών.

Σύμφωνα δε με το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφό της Τράπεζας, στις ...-03-2015 και ώρα ... μεταφέρθηκε από τον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στον λογαριασμό της «.....» το ποσό των 104.845,56 €. Την ώρα της κατάθεσης ο ως άνω τραπεζικός λογαριασμός της «.....» έφερε χρηματικό υπόλοιπο 214,24 €. Εν συνεχεία, την ίδια

ημέρα (...-3-2015) και ώρα ... έγινε ανάληψη σε μετρητά του ποσού 104.000,00 € από τον Μετά από αυτή την ανάληψη το χρηματικό υπόλοιπο της ανήλθε στο ποσό των 1.059,80 €. Όπως προκύπτει από την άρση του τραπεζικού απορρήτου της επιχείρησης οι δύο προαναφερθείσες συναλλαγές (μεταφορά και ανάληψη) πραγματοποιήθηκαν στο ίδιο κατάστημα της Τράπεζας, στην Καρδίτσα.

Περαιτέρω, την ...-05-2015 και ώρα ... μεταφέρθηκε από τον ανωτέρω τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στον λογαριασμό της «.....» το ποσό των 61.302,25 €. Την ώρα της κατάθεσης ο ως άνω τραπεζικός λογαριασμός της «.....» έφερε χρηματικό υπόλοιπο 255,64 €. Εν συνεχεία, την ίδια ημέρα (...-05-2015) και ώρα ... έγινε ανάληψη σε μετρητά του ποσού 60.000,00 € από τον Μετά από αυτή την ανάληψη το χρηματικό υπόλοιπο της «.....» ανήλθε στο ποσό των 1.557,89 €. Κατόπιν άρσης του τραπεζικού απορρήτου της «.....» διαπιστώθηκε ότι οι δύο προαναφερθείσες συναλλαγές (μεταφορά και ανάληψη) πραγματοποιήθηκαν στο ίδιο κατάστημα της Τράπεζας, στην Καρδίτσα.

Επιπροσθέτως, την ...-05-2015 και ώρα ... μεταφέρθηκε από τον ανωτέρω τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στον λογαριασμό της «.....» το ποσό των 50.000,00 €. Την ώρα της κατάθεσης ο ως άνω τραπεζικός λογαριασμός της «.....» έφερε χρηματικό υπόλοιπο 193,81 €. Εν συνεχεία, την ίδια ημέρα (...-05-2015) και ώρα ... έγινε ανάληψη σε μετρητά του ποσού 50.000,00 € από τον Μετά από αυτή την ανάληψη το χρηματικό υπόλοιπο της «.....» ανήλθε στο ποσό των 193,81 €. Κατόπιν άρσης του τραπεζικού απορρήτου της «.....» οι δύο προαναφερθείσες συναλλαγές (μεταφορά και ανάληψη) πραγματοποιήθηκαν στο ίδιο κατάστημα της Τράπεζας, στον Αττικής.

Όπως προκύπτει από το σύνολο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της επιχείρησης «.....» τα χρηματικά ποσά που κατατίθεντο σε αυτούς αναλαμβάνονταν άμεσα. Αυτό συνέβη και στην προκειμένη περίπτωση.

Από τα προαναφερθέντα στοιχεία που έλαβε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ από τις Τράπεζες και προκύπτει ότι τόσο ο εξουσιοδοτούμενος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας κος όσο και ο νόμιμος εκπρόσωπος της οντότητας «.....» κος βρίσκονταν την ίδια ώρα στα ίδια τραπεζικά καταστήματα τόσο στην Αττική όσο και στην Καρδίτσα και εντός ολίγων λεπτών διενεργούσαν κατάθεση – μεταφορά και ανάληψη σε μετρητά μεγάλων χρηματικών ποσών.

Επειδή, με την Ε. 2066/2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίζεται ότι: «Με την ΠΟΛ.1143/03-07-2015 εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι οι δαπάνες βάσει τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015, οι οποίες αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α'/28.06.2015) τραπεζικής αργίας, ήτοι τις 19.7.2015 (σχετική η από 18.7.2015 Π.Ν.Π. ΦΕΚ 84Α'), χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Λαμβάνοντας υπόψη τα προβλήματα που δημιουργήθηκαν κατά την εξόφληση των δαπανών των επιχειρήσεων κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας και ιδίως το γεγονός ότι οι δυσχέρειες που προκλήθηκαν στις επιχειρήσεις

κατά την εξόφληση των υποχρεώσεών τους αφορούν ομοίως και τα τιμολόγια ή άλλα στοιχεία δαπανών τα οποία εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια ισχύος της τραπεζικής αργίας, ήτοι αυτά που εκδόθηκαν και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1143/2015 σχετικά με την έκπτωση των δαπανών που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και τα οποία εξοφλήθηκαν χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. (65Α/28.06.2015) τραπεζικής αργίας και κάθε παράτασής της, ισχύουν και για τα τιμολόγια και γενικά τα στοιχεία που εκδόθηκαν καθ' όλη τη διάρκεια της υπόψη αργίας (ήτοι και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015). Δεδομένου ότι η εξόφληση των δαπανών με τραπεζικό μέσο πληρωμής ήταν πρακτικά δυσχερής καθ' όλη τη διάρκεια της τραπεζικής αργίας οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων όταν η εξόφληση των τιμολογίων και γενικά των στοιχείων που εκδόθηκαν την περίοδο αυτή (28.6.2015 έως και 19.7.2015) έγινε με μετρητά μέχρι και τη λήξη της τραπεζικής αργίας. Τα ανωτέρω τελούν υπό την επιφύλαξη του ελέγχου, κατά τον οποίο θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να διαπιστώνεται η τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων για την έκπτωση των υπόψη δαπανών.»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν υπήρχε η δυνατότητα εξόφλησης των συναλλαγών της με την «.....» με τραπεζικό μέσω πληρωμής λόγω της τραπεζικής αργίας από06.2015 έως και08.2015. Ωστόσο, η τραπεζική αργία σύμφωνα με την Ε. 2066/2020 καταλάμβανε την περίοδο από 28.06.2015 έως και την 19.07.2015, η δε προσφεύγουσα δεν συνυπέβαλε δια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής στοιχεία που να αποδεικνύουν την εξόφληση με μετρητά συγκεκριμένων τιμολογίων κατά την εν λόγω περίοδο.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε νέα στοιχεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της, ήτοι την πραγματοποίηση των συναλλαγών με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., 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).

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αοριστίας και έλλειψης αιτιολογίας, πραγματικών συναλλαγών και καλοπιστίας της ως λήπτριας αναφορικά με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό 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 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. [...]».

Τέλος, με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 προστέθηκε νέο δωδέκατο κεφάλαιο «Εγκλήματα φοροδιαφυγής - ποινικές κυρώσεις» (άρθρα 66-71) στον ν. 4174/2013.

Στο άρθρο 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» ορίζεται ότι: «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος [...] αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή [...] ιδίως [...] υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, γ) [...] 3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους

ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση. 4. Επιβάλλεται κάθειρξη αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας, ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς. 5. [...] όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά 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 συμμέτοχος. Ειδικά, όποιος [...] 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 συμμέτοχος. [...] 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. [...] 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. [...]

στο άρθρο 70 ορίζεται ότι «1. [...] 2. Αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων για εγκλήματα των άρθρων 17, 18 και 19 του ν. 2523/1997 που εκδόθηκαν για ποσά μικρότερα από τα οριζόμενα στο άρθρο 66 και δεν έχουν εκτελεστεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν εκτελούνται. Αν άρχισε η εκτέλεσή τους, διακόπτεται. Εκκρεμείς μηνυτήριες αναφορές για εγκλήματα που προβλέπονται στο πρώτο εδάφιο δεν εισάγονται για συζήτηση και οι σχετικές δικογραφίες τίθενται στο αρχείο με πράξη του αρμόδιου εισαγγελέα.»

στο δε άρθρο 71 ορίζεται ότι «1. Τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν. 2523/1997, όπως ισχύουν, καταργούνται. Όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν. 2523/1997 (άρθρα 17 έως 21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες ρυθμίσεις των διατάξεων του παρόντος Κεφαλαίου (άρθρα 66-70) 2. [...]

Στο σχετικό μέρος της αιτιολογικής έκθεσης αναφέρεται ότι «Οι προτεινόμενες διατάξεις καλύπτουν όλο το φάσμα των σοβαρών περιπτώσεων της φοροδιαφυγής, εξορθολογίζοντας το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο με τον επαναπροσδιορισμό των προϋποθέσεων στοιχειοθέτησης των σχετικών εγκλημάτων. Με τις προτεινόμενες διατάξεις του άρθρου 66 προσδιορίζονται τα ποινικά αδικήματα

που σχετίζονται με τη φοροδιαφυγή. Συγκεκριμένα στην παράγραφο 1 [...] περιγράφονται οι αντικειμενικές υποστάσεις των εγκλημάτων φοροδιαφυγής που σχετίζονται με τον φόρο εισοδήματος, [...] τον φόρο προστιθέμενης αξίας [...] Στην παράγραφο 5 [...] τυποποιείται το έγκλημα της έκδοσης και αποδοχής πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ανεξάρτητα από το αν ο υπαίτιος διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου [...]

13. Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή κολαζόταν, υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997, το μεν ως διοικητική, με πρόστιμο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' αυτού (προκειμένου για στοιχεία αξίας άνω του τιθέμενου με αυτό ελάχιστου ορίου, όπως εν προκειμένω, βλ. έκθεση ελέγχου), το δε ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 19 του ίδιου νόμου. Ακολούθως, ο νομοθέτης προέβλεψε, με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013, τον κολασμό της εν λόγω παράβασης ως διοικητικής, με (μειωμένο σε σχέση με εκείνο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997) πρόστιμο αποσκοπώντας στον εξορθολογισμό των προστίμων και τη βελτίωση της εισπραξιμότητας αυτών, ενώ επιφυλάχθηκε να αξιολογήσει τις (τότε υφιστάμενες) ποινικές διατάξεις (βλ. ομιλία εισηγητή σχεδίου νόμου καθώς και ομιλία Υφυπουργού Οικονομικών στη συνεδρίαση Γ/25-7-2013 της Βουλής). Οι διοικητικές παραβάσεις της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, σύμφωνα με τα άρθρα 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 είναι συγκρίσιμες/ανάλογες, όπως επιβεβαιώνεται άλλωστε από τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 (μετέπειτα 72) παρ. 30, 32, 34 και 48 του ν. 4174/2013 (πρβλ. και ΣΤΕ 2734/2020). Παράλληλα, ο νομοθέτης προέβλεψε στο άρθρο 54 (παρ. 1 περ. η' σε συνδυασμό με παρ. 2 περ. ε', προστεθείσα με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 9 του ν. 4254/2014) του ν. 4174/2013 κατ' αποκοπήν πρόστιμο για τη διαδικαστική παράβαση της μη συμμόρφωσης προς τις απορρέουσες από το άρθρο 13 του ίδιου νόμου υποχρεώσεις τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως τέτοια νοείται ασφαλώς και η περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή.

Στη συνέχεια, με τις διατάξεις του ν. 4337/2015, δίχως οι τελευταίες να συνοδεύονται από θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου σχετικών ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, η αυτή, μη μεταβληθείσα κατά τα στοιχεία που τη συγκροτούν, περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή αντιμετωπίστηκε ως παράβαση διοικητική, για την οποία καταργήθηκε η πρόβλεψη επιβολής του διοικητικού προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 (και καταργήθηκε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997 με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015), διατηρήθηκε ωστόσο η πρόβλεψη επιβολής του κατ' αποκοπήν διοικητικού προστίμου της παρ. 1 περ. η' (αντικατασταθείσας με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 4337/2015) σε συνδυασμό προς την παρ. 2 περ. ε' του άρθρου 54 ν. 4174/2013, το οποίο τυποποιεί «μία ενιαία διαδικαστική παράβαση ... η οποία σχετίζεται με την τήρηση των υποχρεώσεων από τη λογιστική νομοθεσία» (βλ. αιτιολογική έκθεση άρθρου 3 ν. 4337/2015) και, όπως προαναφέρεται, καλύπτει και την παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή (βλ. και άρθρα 3, 5, 8-9 ν. 4308/2014).

Κατά την αληθή έννοια της τελευταίας, άλλωστε, ενόψει και της στενής ερμηνείας των διατάξεων που θεσπίζουν διοικητικές κυρώσεις (ΣτΕ 7μ. 380/2019 με παραπομπές σε νομολογία ΕΔΔΑ και Γενικού Δικαστηρίου ΕΕ), επιβάλλεται πρόστιμο 2.500 ευρώ ανά διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (όπως συνάγεται άλλωστε και από την πρόβλεψη, στην παράγραφο 3 αυτού, περί υποτροπής της «ίδιας» παράβασης, η οποία δεν θα ήταν νοητή αν αφορούσε στην παράβαση της λήψης ενός εκάστου εικονικού φορολογικού στοιχείου). Παράλληλα, η ίδια παράβαση εξακολούθησε να κολάζεται ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, το οποίο (άρθρο 66), κατά τη ρητή διατύπωση του άρθρου 71 του ν. 4174/2013, περιέχει ρυθμίσεις αντίστοιχες προς εκείνες των άρθρων 17-19 του ν. 2523/1997. Εξάλλου, η ως άνω (διαδικαστική, πρβλ. ΣτΕ 7μ. 2402/2010, ΣτΕ 4390/2012 κ.ά.) παράβαση είναι ικανή να οδηγήσει σε (ουσιαστική) παράβαση φοροδιαφυγής (ιδίως, στη φορολογία εισοδήματος ή προστιθέμενης αξίας), η οποία επισύρει διαχρονικά διοικητικές και ποινικές κυρώσεις [υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997: διοικητική κύρωση του πρόσθετου φόρου των άρθρων 1 και 2 αυτού και ποινικές κυρώσεις των άρθρων 17 και 18 του ίδιου νόμου αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος και προστιθέμενης αξίας, αντίστοιχα, υπό το καθεστώς του ν. 4174/2013: διοικητική κύρωση του προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ (βλ. και άρθρο 72 παρ. 17 αυτού, όπως ίσχυε πριν και μετά το άρθρο 49 του ν. 4509/2017, Α' 201) και τις αυτές ποινικές κυρώσεις, υπό το καθεστώς του ν. 4337/2015: διοικητική κύρωση του προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 και του προστεθέντος με το άρθρο 3 παρ. 8 του ν. 4337/2015 άρθρου 58Α αυτού επί ΦΠΑ και ποινικές κυρώσεις του άρθρου 66 παρ. 1-4 του ΚΦΔ].

14. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στις σκέψεις 5 και 6 και όσα εκτέθηκαν στην προηγούμενη σκέψη, σε υπόθεση όπως η παρούσα, βρίσκει πεδίο εφαρμογής η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης για την παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, δεδομένου 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 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 συγκρίσιμη 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 (και 5) του ν. 4337/2015 για (τέτοια) παράβαση αναγόμενη στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997, βάσει της οποίας έχει επιβληθεί από τη φορολογική Διοίκηση το επίδικο πρόστιμο, (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 παράβαση (άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013) δεν αποτελεί στοιχείο συναφές με το ανωτέρω ζήτημα. Η ως άνω ρύθμιση δεν μεταβάλλει επί το αυστηρότερον το καθεστώς της ποινικής ευθύνης για την προαναφερόμενη παράβαση (πρβλ. ΑΠ 130, 1087/2017, 1302, 1584/2019, 742/2020 για τον επεικέστερο, κατά το

άρθρο 2 παρ. 1 του Ποινικού Κώδικα, χαρακτηρά της διάταξης του άρθρου 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, έναντι της διάταξης του άρθρου 19 παρ. 1 και 4 του ν. 2523/1997), με συνέπεια να μην ανακύπτει ζήτημα εξέτασης της συνδρομής της ειδικής περίπτωσης που μνημονεύεται στη σκέψη 6 (in fine). Εξάλλου, για την κατάργηση της διάταξης του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (και εκείνης του άρθρου 5 του ν. 2523/1997) και τον κολασμό της διοικητικής παράβασης της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή με το κατ' αποκοπήν (χαμηλό) πρόστιμο του άρθρου 54, ο νομοθέτης έλαβε υπόψη του, ενόψει και της ανάγκης αποτελεσματικής πρόληψης και καταστολής των σχετικών παραβάσεων, καθώς και της θεμελιώδους αρχής της αναλογικότητας των κυρώσεων (διοικητικών και ποινικών), την ενδεχόμενη γένεση συντρέχουσας ποινικής ευθύνης για τέτοια παράβαση, καθώς και την παράλληλη -και διαχρονική στη νομοθεσία- πρόβλεψη διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για (ουσιαστική) παράβαση φοροδιαφυγής, συνδεόμενη με την παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή. Η πρόβλεψη παραλλήλως ποινικών και διοικητικών κυρώσεων για την επίμαχη παράβαση ουδόλως εμποδίζει την ενεργοποίηση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης για την παράβαση αυτή, αλλά, αντίθετα, μάλιστα, την επιρρωνύει, στο μέτρο που η εν λόγω αρχή συναρτάται με την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας. Ειδικότερα, εν προκειμένω, η κατάργηση, με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, του προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013 «λόγω της εισαγωγής» του (δωδέκατου και όχι δέκατου τρίτου) κεφαλαίου περί εγκλημάτων φοροδιαφυγής - ποινικών κυρώσεων δεν οφείλεται σε αδυναμία σύγκρισης μεταξύ της (ουσιαστικής) παράβασης της φοροδιαφυγής και της (διαδικαστικής) παράβασης της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, όπως υποστηρίζει το Δημόσιο (βλ. ισχυρισμούς υπομνήματός του στη σκέψη 4). Αντίθετα, η κατάργηση των διατάξεων του άρθρου 55 παρ. 2 ΚΦΔ με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 (και του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015) «λόγω της εισαγωγής» «εξορθολογισμένου» και «επαναπροσδιορισθέντος» συστήματος ποινικών κυρώσεων απηχεί διαφορετική εκτίμηση της προσφορότητας και αναγκαιότητας των προβλεπόμενων από το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς διοικητικών παραβάσεων και κυρώσεων, απορρέουσα από την εκ μέρους του νομοθέτη εκτίμηση της πρόβλεψης των ποινικών παραβάσεων και κυρώσεων ως προσφορότερης και αποτελεσματικότερης (βλ. ομιλία εισηγητή σχεδίου νόμου καθώς και ομιλίες Υπουργού Οικονομικών και Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών στη συνεδρίαση Ζ/15.10.2015 της Βουλής, κατά τις οποίες με τις τροποποιήσεις που επιφέρει ο ν. 4337/2015 εξυπηρετούνται «η ορθολογικοποίηση των προστίμων με στόχο την αύξηση της εισπραξιμότητας» και «η ενίσχυση του θεσμικού πλαισίου καταπολέμησης της φοροδιαφυγής»). Μειοψήφησαν οι Σύμβουλοι Αγ. Σδράκα και Φ. Γιαννακού, οι οποίες υποστήριξαν ότι η κατάργηση των διατάξεων των άρθρων 5 του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) με τα άρθρα 7 παρ. 6 και 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, αντίστοιχα, δεν οφείλεται στην αξιολόγηση των εν λόγω παραβάσεων (της εκδόσεως και λήψεως πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων) με επιεικέστερα κριτήρια ούτε στη μεταβολή των αντιλήψεων του νομοθέτη για τη μη αναγκαιότητα του κολασμού τους, αλλά στην

ουσιώδη μεταβολή των αντιλήψεών του ως προς τον ενδεδειγμένο τρόπο αντιμετώπισής τους και στη θέσπιση ενός νέου συστήματος κυρώσεων που κατατείνει σε διαφορετικούς σκοπούς. Ειδικότερα, όπως αναφέρεται και στην οικεία αιτιολογική έκθεση, η εν λόγω κατάργηση ήταν συνέπεια της εισαγωγής του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και της καθιέρωσης με αυτό ενός νέου συστήματος ποινικών κυρώσεων για τα αδικήματα φοροδιαφυγής. Συνακόλουθα, η προβλεπόμενη από τον ν. 4337/2015 κατάργηση του αναλογικού διοικητικού προστίμου για τις επίμαχες παραβάσεις είναι αρρήκτως συνδεδεμένη με την αντίστοιχη μεταβολή ως προς τις επιβλητέες ποινικές κυρώσεις. Δηλαδή, με τον ν. 4337/2015 εισάγεται ένα εντελώς νέο, ουσιωδώς διαφορετικό καθεστώς διοικητικής και ποινικής αντιμετώπισης των επίμαχων παραβάσεων, το οποίο, ιδωμένο στο σύνολό του, δεν είναι, κατά τη μειοψηφούσα γνώμη, συγκρίσιμο με το προηγούμενο καθεστώς, καθιστώντας μη εφαρμόσιμη εν προκειμένω την αρχή της επιεικέστερης κύρωσης. Και τούτο διότι η εφαρμογή της αρχής της επιεικέστερης κύρωσης στην προκείμενη περίπτωση αφενός αντιστρατεύεται το γράμμα του νόμου (βλ. άρθρο 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015) και αφετέρου έχει ως αποτέλεσμα να οδηγεί σε απαλλαγή από τις διοικητικές κυρώσεις του ν. 2523/1997 και του ν. 4174/2013, χωρίς, όμως, την εφαρμογή των αντίστοιχων ποινικών διατάξεων του ν. 4337/2015, οι οποίες δεν εφαρμόζονται κατά χρόνον στις επίμαχες παραβάσεις, τούτο δε είναι αντίθετο, κατά τα ανωτέρω, προς τους σκοπούς του νόμου, ο οποίος δημιουργεί ένα καινούργιο πλέγμα διοικητικής και ποινικής αντιμετώπισης των παραβάσεων της εκδόσεως ή λήψεως εικονικού φορολογικού στοιχείου κατά τρόπο μη συγκρίσιμο προς το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (πρβλ. ΣτΕ 459/2013 Ολομ.).

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. Όμως, κατά τη γνώμη των Συμβούλων Αγ. Σδράκα και Φρ. Γιαννακού, ενόψει της διατυπωθείσας στην προηγούμενη σκέψη γνώμης της μειοψηφίας, δεν τίθεται ζήτημα ασυμφωνίας της διατάξεως του άρθρου 7 παρ. 3 ν. 4337/2015 με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας.

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, περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. 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, τούτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣΤΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δε συνάδει με το κράτος δικαίου και πάντως συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣΤΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, 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 για ανύπαρκτες συναλλαγές, 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, 4174/2013 ή 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 ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και οι προσβαλλόμενες πράξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015 των φορολογικών ετών 2014 και 2015 θα πρέπει να τροποποιηθούν σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: και ειδικότερα:

- την τροποποίηση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2014 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2015 και
- την επικύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ.

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 7 ν. 4337/2015	55.989,80€	
Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013		2.500,00€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 7 ν. 4337/2015	136.763,10€	
Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013		2.500,00€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019

Πρόστιμο	500,00€
----------	---------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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