



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 06/11/2024

Αριθμός απόφασης: 2959

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58).

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

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009)».

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 01/04/2021 και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του....., με Α.Φ.Μ....., κατοίκου,, επί της οδού....., κατά των:

Α) Με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου, άρθρου 7 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Β) Με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2014 – 31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Γ) Με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Δ) Με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου, άρθρου 55 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τους με αριθμό πρωτ.Πρόσθετους Λόγους Ενδικοφανούς Προσφυγής.
6. Την απόέκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.
7. Την με αριθμόαπόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή ως απαράδεκτη λόγω εκπρόθεσμης υποβολής.
8. Την με αριθ. καταχώρησης δικαστική προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της υπ' αριθ.....Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και ειδικότερα κατά των μεκαιπροσβαλλόμενων με αυτήν πράξεων.
9. Την με αριθμόαπόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου
- Τμήμα Διακοπών επί της με αριθμό προσφυγής, με την οποία δέχεται την εν λόγω δικαστική προσφυγή, ακυρώνει την υπ' αριθ. /01-09-2021 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας - **κατά το μέρος που στρέφεται κατά των με αριθμόκαιαυτή να αποφανθεί επί των μη εξετασθέντων ζητημάτων που τέθηκαν με την συγκεκριμένη ενδικοφανή προσφυγή.**
10. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 01/04/2021 και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του....., με Α.Φ.Μ.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 με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 5.759,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 2.879,50 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 590,28 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού **9.228,78 €**.

Με την με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου, άρθρου 7, παρ.3 & 5 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **8.860,00 €** επειδή διαπιστώθηκε ότι έλαβε πενήντα πέντε (55) εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ.5 περ. ε' του ν.4174/2013, φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 22.150,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του ΚΦΔ και του άρθρου 5 των ΕΛΠ (22.150,00 € * 40% = 8.860,00 €).

Κατά των ως άνω, μεταξύ άλλων προσβαλλόμενων πράξεων, ο προσφεύγων άσκησε την υπό κρίση με αριθμό πρωτ.....ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αριθ.Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, ως απαράδεκτη, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013.

Κατά της ανωτέρω αναφερόμενης απορριπτικής απόφασης της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθ. καταχώρησης δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, το οποίο με την υπ' αριθ. Απόφασή του δέχτηκε την εν λόγω δικαστική προσφυγή, ακύρωσε την υπ' αριθ.Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, κατά το μέρος που στρεφόταν κατά των με αριθμό

.....καικαταλογιστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, και ανέπεμψε την υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να αποφανθεί επί των μη εξετασθέντων ζητημάτων που τέθηκαν με την ανωτέρω ενδικοφανή προσφυγή.

Οι με αριθμόκαιπροσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες εξετάζονται με την παρούσα απόφαση, εδράζονται στις από 08/10/2020 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2015, συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμόεντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Στο πλαίσιο του ανωτέρω ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 15/09/2020 το υπ' αριθμ. πρωτ.Σημείωμα Διαπιστώσεων (άρθρου 28 παρ.1 του ν.4174/2013) μαζί με τις Πράξεις Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προσδιορισμού προστίμων, στο οποίο δεν ανταποκρίθηκε.

Σύντομο ιστορικό:

Από τον έλεγχο που έγινε στα βιβλία και στοιχεία χρήσης 2014 του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα «.....», διαπιστώθηκε ότι έχει καταχωρίσει και έχει συμπεριλάβει στις δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α., δαπάνες αξίας 22.150,00 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 5.094,50 € του εκδότη Α.Φ.Μ....., που έχει κριθεί εκδότης εικονικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου για τις χρήσεις 2014, 2015 και 2016.

Ο έλεγχος απέρριψε τις δαπάνες, ως αναλυτικά φαίνονται στον παρακάτω πίνακα, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά εξόφλησης, και καταλόγισε παραβάσεις για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων χρήσης 2014.

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	17/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00
2	16/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00
3	15/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00
4	14/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00
5	13/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00
6	11/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00
7	10/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00
8	09/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00
9	09/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00
10	08/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00
11	07/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00
12	06/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00
13	05/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00
14	04/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00
15	03/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00
16	01/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00
17	22/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00
18	21/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00
19	20/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00
20	19/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00
21	18/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00
22	24/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00
23	23/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00
24	26/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00
25	25/10/2014	.....		400,00	92,00	492,00

26	03/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
27	11/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
28	14/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
29	02/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
30	01/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
31	30/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
32	29/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
33	28/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
34	26/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
35	09/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
36	10/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
37	11/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
38	13/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
39	05/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
40	19/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
41	08/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
42	27/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
43	12/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
44	18/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
45	20/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
46	21/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
47	16/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
48	15/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
49	16/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
50	04/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
51	22/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
52	23/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
53	24/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
54	25/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
55	07/09/2014	.....		405,00	93,15	498,15
			ΣΥΝΟΛΟ	22.150,00	5.094,50	27.244,50

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

- Αρχή της εφαρμογής αναδρομικά της επεικέστερης διάταξης, επιβλήθηκαν διπλά πρόστιμα για την ίδια παράβαση, ενώ έπρεπε να επιβληθεί ένα, αντίστοιχα ανά πεδίο φορολογίας, και δη το πιο επεικές – Παράβαση νόμου.
- Δεν είναι εικονικά τα φερόμενα τιμολόγια για τον λήπτη, πραγματικές συναλλαγές και καλή πίστη αυτού – Παραβίαση νόμου.
- Εσφαλμένη αιτιολογία, όχι πλήρης, ειδική και επαρκής – Παραβίαση νόμου.
- Η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή είναι εμπρόθεσμη καθώς στις 10/03/2021 και στις 23/03/2021 παρέλαβε κάποια από τα έγγραφα του φακέλου, ενώ δεν έχει παραλάβει ακόμη το σύνολο των αιτηθέντων στοιχείων. Η προθεσμία των τριάντα (30) ημερών του άρθρου 63 παρ.1 του ν.4174/2013 άρχεται από τότε που ο αιτών έλαβε πλήρη γνώση της πράξης, δηλαδή όλη την αιτιολογία της.

Επειδή, αναφορικά με το εμπρόθεσμο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, αυτό κρίθηκε με την με αριθμό Απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου,

με την οποία έγιναν δεκτοί οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος και προς τούτο εξετάζεται η υπό κρίση υπόθεση στην ουσία της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4174/2013:

«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.

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

3. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που

αναγράφεται στο στοιχείο.....».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣΤΕ** «..... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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, σύμφωνα με την απόφαση **ΣΤΕ 1404/2015**: «...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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο...».

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο).....».

Επειδή, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η συναλασσόμενη οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο (ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 1313/2013).

Επειδή, εν προκειμένω, ο εκδότηςμε Α.Φ.Μ.κρίθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων εξ ολοκλήρου, για τους κάτωθι λόγους:

«1. Καταλληλότητα επαγγελματικών εγκαταστάσεων.

Ο έλεγχος δεν δύναται να διενεργήσει αυτοψία στην επαγγελματική εγκατάσταση καθώς έχει γίνει διακοπή των εργασιών. Ωστόσο διαπιστώθηκε ότι ως έδρα της παραπάνω δραστηριότητας της έχει δηλωθεί επαγγελματική εγκατάσταση στην οδό Καρτεράς Ηρακλείου. Από το πληροφοριακό σύστημα περιουσίας της υπηρεσίας μας διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος δεν έχει υποβάλει ποτέ δήλωση περιουσιακής κατάστασης Ε9, άρα δεν έχει ακίνητα στην κατοχή του και συνεπώς η έδρα δεν βρίσκεται σε ιδιόκτητο χώρο. Επίσης στο μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών (έντυπο Ε3) με αρ...../14 που υποβλήθηκε για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 01/01/2013-31/12/2013) δεν είναι συμπληρωμένος ο πίνακας Ε, όπου απεικονίζονται τα ενοίκια που καταβλήθηκαν, συνεπώς δεν εκμισθώθηκε χώρος για την άσκηση της ατομικής του δραστηριότητας. Τέλος από την ηλεκτρονική υπηρεσία προβολής δηλώσεων πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας δεν εντοπίστηκαν μισθωτήρια που να έχουν υποβληθεί ηλεκτρονικά ούτε έχει καταχωρηθεί προγενέστερο μισθωτήριο συμβόλαιο στο σύστημα NeoTaxis της υπηρεσίας μας.

2. Ανυπαρξία ή ακαταλληλότητα μεταφορικών μέσων ή μεταφορά μέσω τρίτων.

Η ελεγχόμενη κατά την ελεγχόμενη χρήση 01/01/2013-31/12/2013 είχε στην κατοχή της δύο επιβατικά αυτοκίνητα. Το με αρ. κυκλοφορίαςτο οποίο βρίσκεται σε ακουσία ακινησία από 02/11/2015 και το με αρ. κυκλοφορίαςπου βρίσκεται σε ακουσία ακινησία από 20/12/2017.

Συνεπώς η ελεγχόμενη διαθέτει ιδιόκτητα μεταφορικά που είναι αντικειμενικά αδύνατο να εκτέλεσαν τις μεταφορές εμπορευμάτων (σίδηρο, τσιμέντο κ.α.) που αναφέρονται στα τιμολόγια. Σε κάποια Δ.Α. - Τιμολόγια αναγράφεται ο αρ. κυκλοφορίας φορτηγό το οποίο ανήκει στονμε ΑΦΜ....., με τον οποίο όμως δεν φαίνεται να υπάρχει καμία οικονομική συναλλαγή.

3. Ανυπαρξία ή ακαταλληλότητα τεχνικού εξοπλισμού.

Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου για την προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων συνεπώς δεν έχει στην διάθεση του ούτε παραστατικά για αγορά παγίων ούτε το μητρώο παγίων. Ο έλεγχος αναζήτησε επίσης από το Υπουργείο Υποδομών και Μεταφορών, από το Τμήμα Μητρώου Μηχανημάτων Έργου και Έγκρισης την τυχόν δήλωση μηχανημάτων έργων της ελεγχόμενης και έλαβε αρνητική απάντηση (αρ. εισερ.πρωτ.....).

4. Ανυπαρξία προσωπικού για την εκτέλεση των εργασιών.

Στα συμφωνητικά για την εκτέλεση των έργων που προσκομίστηκαν από τους αντισυμβαλλόμενους, αναφέρουν ότι η δαπάνη προσωπικού βαρύνει την ελεγχόμενη. Ο έλεγχος με το με

αρ.πρωτ.έγγραφο αναζήτησε από τον ΕΦΚΑ την καρτέλα εργοδότη και τις αναλυτικές ΑΠΔ που έχει καταθέσει η ελεγχόμενη. Ως απάντηση στο προαναφερθέν έγγραφο στάλθηκε το με αρ. πρωτ.....έγγραφο που αναφέρει ότι «ο συγκεκριμένος εργοδότης είναι αναπρόγραφος στο ΙΚΑ και επομένως δεν υπάρχει απασχόληση προσωπικού». Συνεπώς η ελεγχόμενη δεν διαθέτει προσωπικό για την εκτέλεση των εργασιών που περιγράφει στα τιμολόγια της.

5. Ανυπαρξία αγορών και δαπανών

Η ελεγχόμενη για τις χρήσεις 2014-2015-2016 έχει υποβάλει ΜΥΦ (συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών -προμηθευτών).

Για την χρήση 2014 στις υποβληθείσες καταστάσεις δεν έχουν καταχωρηθεί δαπάνες, έξοδα ούτε αγορές ενώ έχουν καταχωρηθεί έσοδα αξίας 1.616.341,90€ πλέον ΦΠΑ 371.773,83€. Από τη διασταύρωση που διενεργήθηκε με τις καταστάσεις εξόδων αντισυμβαλλομένων δεν προέκυψαν διαφορές.

5. Πληρωμή από πελάτες

Στις περισσότερες των περιπτώσεων οι πληρωμές γίνονται τοις μετρητοίς καθώς πρόκειται για φορολογικά παραστατικά καθαρής αξίας έως 500€. Για τις περιπτώσεις που οι αντισυμβαλλόμενοι ισχυρίστηκαν ότι εξόφλησαν τον ελεγχόμενο με επιταγές ο έλεγχος απέστειλε συστημένες επιστολές στις τράπεζες προκειμένου να αναζητηθούν όλες οι επιταγές πληρωμής του ελεγχόμενου από τους πελάτες του και να αναζητηθεί από τις Τράπεζες, αν πράγματι έχουν εισπραχθεί οι επιταγές και από ποιόν.

Συγκεκριμένα στάλθηκαν τα εξής έγγραφα:

στην τα με αρ. πρωτ.....και....., στην Τράπεζα τα έγγραφα με αρ. πρωτ.....και....., στην με αρ. πρωτ.και....., στην το με αρ.πρωτ/.....και

Από τις απαντήσεις των τραπεζών διαπιστώθηκε ότι ο τελικός αποδέκτης των χρημάτων δεν είναι ο ίδιος με τον φερόμενο εκδότη των τιμολογίων. Έτσι εμφανίζονται τρίτα πρόσωπα να εισπράττουν ως τελικοί αποδέκτες χωρίς να υπάρχει εμφανής εμπορική σχέση που να τους συνδέει.»

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο καθώς δεν διέθετε επαγγελματική δραστηριότητα στη διεύθυνση που δήλωνε, δεν διέθετε εγκαταστάσεις και αποθηκευτικούς χώρους, δεν απασχολούσε προσωπικό, δεν διέθετε μεταφορικά μέσα και εν γένει υλικοτεχνική υποδομή, δεν πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων και πρώτων υλών ενώ δήλωσε έσοδα αξίας 1.616.341,90 € για το φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι πραγματικές καθώς ο ίδιος προμηθεύτηκε τα αναγραφόμενα υλικά (πέτρα κτιρίων) και τα χρησιμοποίησε στα έργα που παρέδωσε. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει αντίγραφα συμβάσεων έργου και αντίγραφα εσόδων (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών), για εργασίες πέτρινων κατασκευών.

Επειδή, για τα πενήντα πέντε (55) φορολογικά στοιχεία έκδοσης τουμε Α.Φ.Μ. και λήπτη τον προσφεύγοντα, συνολικής καθαρής αξίας 22.150,00 €, τα οποία εκδόθηκαν από 01/09/2014 έως 26/10/2014, με συνολική αξία εκάστου μικρότερη

των 500,00 €, δεν προσκομίζεται καμία απόδειξη είσπραξης του εκδότη, ούτε σημειώνεται πάνω στα παραστατικά πώλησης η πληρωμή τοις μετρητοίς ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν διασφάλισε ούτε δημιούργησε αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) ώστε να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών με τον ως άνω εκδότη, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 15 του ν.4308/2014.

Δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. ν.4174/2013:

«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 τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. ν.4174/2013:

«Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ΚΔΔ (ν. 2690/1999):

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 3 και 5 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015):

«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. [...]

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 τη με αρ2319/2021 απόφαση του ΣτΕ - Αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης για παραβάσεις αποδοχής εικονικών, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικών στοιχείων που διαπράχθηκαν υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997»:

«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, ουσιαδώς 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 αντιμετωπίσθηκε 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].

.....

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.»

Επειδή, περαιτέρω, με το υπ' αριθμ2642/2017 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, κατόπιν των ως άνω, για τη παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτών (Ν. 2523/1997, 4174/2013 ή 4337/2015) αλλά και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης των οικείων καταλογιστικών πράξεων, επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο των 2.500 ευρώ, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο, ως εκ τούτου η με αρ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 του ν.4337/2015 θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου (με εξαίρεση την επιβολή προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2015 με την υπ' αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου, βάσει του ανωτέρου σκεπτικού), όπως αυτές καταγράφονται στις από 08/10/2020 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και προστίμου άρθρου 7 του ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **01/04/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής....., με **Α.Φ.Μ.....**, (εξεταζόμενης βάσει της με αριθμόΑπόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου – μόνο κατά το μέρος που στρέφεται κατά των με αριθμόκαικαταλογιστικών πράξεων) και ειδικότερα:

Α) Την επικύρωση της μεΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, φορολογικού έτους 2014.

Β) Την τροποποίηση της με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 του ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, φορολογικού έτους 2014.

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

Α) Η με αριθμό/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου		7.364,21	29.514,21	29.514,21	22.150,00
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	1.249,92			5.759,00
	Χρεωστικό ποσό		4.509,08	4.509,08	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			2.879,50	2.879,50	2.879,50
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			590,28	590,28	590,28
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Διαφορά συμψηφισμού		13,00	13,00	13,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		612,92	612,92	612,92	
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών για καταβολή			9.228,78	9.228,78	9.228,78

Β) Η με αριθμόΠ.Ε.Π., Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54, παρ.2, περ. ε' του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014

Καταλογιζόμενο ποσό **2.500,00 €**

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
α/α
ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ**

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.