



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/03/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 701

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **16/11/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των υπ' αριθμόν:

-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ οικονομικού έτους 2011,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010,
-/2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7, παρ. 3 του Ν. 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ οικονομικού έτους 2011,
-/2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 79 του Ν. 4472/2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 12/10/2021 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 16/11/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜκαι μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στη Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ στάλθηκε το υπ' αριθμόν/2021 Δελτίο Πληροφοριών από την Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, στην οποία αντίστοιχα, είχε σταλεί το υπ' αριθμόν/2020 διαβιβαστικό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας όπου επισυναπτόταν η με αριθμό υπόθεσης/...../2015 και με ημερομηνία σύνταξης 18/02/2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου. Παράλληλα, έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί στη Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ:

- η από 22/12/2015 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Ηπείρου και Δυτ. Μακεδονίας και Β. Ιονίων Νήσων, με αριθμό υπόθεσης/.....,
- η από 17/06/2020 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας, με αριθμό υπόθεσης/...../.....

Σύμφωνα με τις εν λόγω Εκθέσεις Ελέγχου, ο προσφεύγων υπέβαλε αίτηση συμμετοχής στη δράση "Digi-Lodge" με τίτλο επενδυτικού σχεδίου «Σχέδιο εξοπλισμού της τουριστικής μονάδας και αξιοποίησης των σύγχρονων τεχνολογιών Πληροφορικής και Επικοινωνιών με στόχο τον εκσυγχρονισμό και την προβολή της καθώς και την αναβάθμιση των παρεχόμενων υπηρεσιών». Για την υλοποίηση του σχεδίου συνεργάστηκε, μεταξύ άλλων, με τον προμηθευτή με Α.Φ.Μ.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκε ότι ο με Α.Φ.Μ., φέρεται να παρέχει υπηρεσίες σχετικές με εγκαταστάσεις ηλεκτρονικών συστημάτων σε πλήθος επιχειρήσεων και ηλεκτρολογικές εργασίες, χωρίς να έχει κάποιο πτυχίο και τις απαιτούμενες γνώσεις. Παράλληλα, φέρεται να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας και σε διάφορες περιοχές, χωρίς να απασχολεί υπαλλήλους/τεχνικούς, ενώ από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ), προκύπτουν ελάχιστες αγορές υλικών ή αγαθών συγκριτικά με τις πωλήσεις και υπηρεσίες που παρέχει.

Επιπρόσθετα, διαπιστώθηκε ότι οι πληρωμές από τις λήπτριες επιχειρήσεις-δικαιούχους των επιχορηγήσεων, προς εξόφληση των τιμολογίων του με Α.Φ.Μ., πραγματοποιήθηκαν με ανακύκλωση των ιδίων χρημάτων του τελευταίου, δηλαδή με ανάληψη μετρητών από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του και στη συνέχεια με κατάθεση των ιδίων χρημάτων σε δικούς του πάλι τραπεζικούς λογαριασμούς, με φερόμενους όμως ως καταθέτες τις λήπτριες επιχειρήσεις.

Συγκεκριμένα, όσον αφορά στον προσφεύγοντα, ο οποίος έλαβε πέντε (5) τιμολόγια από τον ανωτέρω προμηθευτή, συνολικής καθαρής αξίας 23.350,00 € και όλα με ημερομηνία έκδοσης 24/08/2010, αυτά εξοφλήθηκαν με τρεις (3) επιταγές της τράπεζας Eurobank. Ωστόσο, διαπιστώθηκε ότι έγιναν διαδοχικές καταθέσεις και εξοφλήσεις των επιταγών στις 26/08/2010, δηλαδή έγινε αρχικά μία κατάθεση 9.000,00 € από λογαριασμό του προμηθευτή σε λογαριασμό του προσφεύγοντος, με αυτά τα χρήματα εξοφλήθηκε η πρώτη επιταγή και στη συνέχεια επανακατατέθηκε το εν λόγω ποσό για την εξόφληση της δεύτερης επιταγής κ.ο.κ.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ εξέδωσε την υπ' αριθμόν/2021 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, στα πλαίσια της οποίας απεστάλη στον προσφεύγοντα η υπ' αριθμόν/2021 Γνωστοποίηση για υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων και Πρόσκληση για προσκόμιση στοιχείων. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε σχετικά μέσω του λογιστή του, προσκομίζοντας αντίγραφα των επίμαχων τιμολογίων, συμφωνητικών με τον ανωτέρω προμηθευτή και στοιχεία εξόφλησης.

Η Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ:

- επεξεργαζόμενη τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία,
- λαμβάνοντας υπόψη τα ευρήματα των προαναφερθέντων ελέγχων στον προμηθευτή με Α.Φ.Μ. και
- διενεργώντας αναζήτηση στο διαδίκτυο και εντοπίζοντας ότι στην ιστοσελίδα του προσφεύγοντος, αναφέρεται πως η κατασκευή του ιστοτόπου έγινε από την εταιρεία, η οποία δεν έχει κάποια σχέση με τον με Α.Φ.Μ.,

έκρινε ότι τα πέντε (5) επίμαχα τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων από αυτόν, συνολικής καθαρής αξίας 23.350,00 €, τυγχάνουν εικονικά. Αποτέλεσμα της εν λόγω κρίσης του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ ήταν:

- να καταλογιστεί το ποσό των **23.350,00 €** ως λογιστική διαφορά για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος (σχετ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος),
- να μην αναγνωριστεί η έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών που αναλογεί στο ποσό των 23.350,00 €, ήτοι ποσό **5.323,90 €** (σχετ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.),
- να επιβληθεί πρόστιμο Φ.Π.Α. 50% επί του εκπεσθέντος Φ.Π.Α. εισροών ύψους **2.685,25 €**, σύμφωνα με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017, λόγω έκπτωσης Φ.Π.Α. εικονικών τιμολογίων (σχετ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 79 του Ν. 4472/2017) και
- να επιβληθεί πρόστιμο ύψους **2.335,00 €** (= 23.350,00 € * 10%), σύμφωνα με το άρθρο 7, παρ. 3 του Ν. 4337/2015, λόγω λήψης εικονικών τιμολογίων, η οποία λήψη δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου έτους (σχετ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7, παρ. 3 του Ν. 4337/2015).

Σημειώνεται ότι ο λόγος για τον οποίο επιβλήθηκε πρόστιμο με συντελεστή 10% (αντί 40%) ήταν ότι ο προσφεύγων είχε ελεγχθεί για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) και κατά το παρελθόν, όπου, σύμφωνα με την από 09/02/2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, είχαν καταλογιστεί λογιστικές διαφορές ύψους 118.130,99 €, με αποτέλεσμα η δηλωθείσα από τον ίδιο ζημιά ύψους 54.941,87 € να μετατραπεί σε φορολογητέα κέρδη ύψους 63.189,12 €. Δηλαδή, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι, κατά τη στιγμή της λήψης των επίμαχων τιμολογίων (πριν τη διενέργεια του πρώτου φορολογικού ελέγχου), ο προσφεύγων δεν ήταν υπόχρεος σε καταβολή φόρου εισοδήματος, ενώ ακόμη και χωρίς τα επίμαχα τιμολόγια, το αποτέλεσμα της χρήσης θα διαμορφωνόταν σε **-31.591,87 €** (= -54.941,87 + 23.350,00), ήτοι θα ήταν και πάλι ζημιογόνο.

Ο προσφεύγων υπέβαλε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητώντας την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό όσον αφορά στη διαχειριστική χρήση 2010.

2ος λόγος: Μη εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών και επίδικων τιμολογίων δεδομένου ότι οι τιμολογηθείσες υπηρεσίες παρασχέθηκαν πραγματικά.

3ος λόγος: Ακόμη και αν ήθελε κριθεί ότι στοιχειοθετείται η εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων, οι τιμολογηθείσες υπηρεσίες παρασχέθηκαν πραγματικά, άρα η εικονικότητα ανάγεται μόνο στο πρόσωπο του εκδότη.

4ος λόγος: Παράβαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης, καθόσον με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 καταργήθηκε ουσιαστικά η επιβολή διοικητικών προστίμων για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

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

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9, παρ. 5 του Ν. 2523/1997, οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 84 του Ν. 2238/1994:

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

...

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

...

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 68, παρ. 2 του Ν. 2238/1994 «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα

έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Ν. 2859/2000:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) **αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 49, παρ. 3 του Ν. 2859/2000 «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις, προκύπτει ότι, όσον αφορά στον Φ.Π.Α., καθώς και στο ειδικό πρόστιμο του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017, σε περίπτωση περιέλευσης συμπληρωματικών στοιχείων σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής, πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δύναται να εκδοθεί μόνο εφόσον έχει ήδη εκδοθεί αρχική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εντός της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής.

Επειδή εν προκειμένω, η χρήση 2010 έχει ήδη ελεγχθεί στο παρελθόν με την υπ' αριθμόν/2015 εντολή ελέγχου και έχει εκδοθεί αρχική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού.

Επειδή εν προκειμένω, σε γνώση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ περιήλθαν συμπληρωματικά στοιχεία για τον προσφεύγοντα και συγκεκριμένα το υπ' αριθμόν/2021 Δελτίο Πληροφοριών από την Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, στην οποία αντίστοιχα, είχε σταλεί το υπ' αριθμόν/2020 διαβιβαστικό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής

Μακεδονίας όπου επισυναπτόταν η με αριθμό υπόθεσης/...../2015 και με ημερομηνία σύνταξης 18/02/2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου.

Επειδή όπως έχει κριθεί με την ΣτΕ 1492/2019 «Εξάλλου, συμπληρωματικά, κατά τ' ανωτέρω, στοιχεία μπορεί, μεταξύ άλλων, να είναι έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της Τελωνειακής Διεύθυνσης Ελέγχου Οικονομικού Εγκλήματος (Τ.Ε.Δ.Ε.Ο.), αρμόδιας, μεταξύ άλλων, κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 3 του π.δ. 89/1991 (39 Α'), να διεξάγει έρευνες για παράνομες πράξεις που αφορούν την εθνική οικονομία (πρβλ. ΣτΕ 876/2002), καθώς και οποιαδήποτε άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται η εικονικότητα τιμολογίων που είχε εκδώσει ο φορολογούμενος και στα οποία είχε στηριχθεί ο αρχικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματός του».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, τόσο το υπ' αριθμόν/2021 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ όσο και το υπ' αριθμόν/2020 διαβιβαστικό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας όπου επισυναπτόταν η με αριθμό υπόθεσης/...../2015 και με ημερομηνία σύνταξης 18/02/2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου, ήταν συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής (Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ) μετά την πάροδο της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής, με αποτέλεσμα την επέκταση της περιόδου παραγραφής σε δέκα (10) έτη.

Επειδή συνεπώς, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων στη φορολογία εισοδήματος και στον Κ.Β.Σ. αλλά και στον Φ.Π.Α. (συμπεριλαμβανομένου του ειδικού προστίμου Φ.Π.Α.) για τη χρήση 2010 παραγράφηκε στις 31/12/2021.

Επειδή εν προκειμένω, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στις 12/10/2021, οι οποίες, σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα έγγραφα, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 18/10/2021, ήτοι προ της ως άνω ημερομηνίας της παραγραφής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους 2ο και 3ο ως άνω λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18, παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

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 νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα

φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

Επειδή 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, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή** (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως 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 βάσει ελέγχου που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε Μακεδονίας και τη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η προμηθεύτρια επιχείρηση του προσφεύγοντος, με Α.Φ.Μ., αν και πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές** όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια και τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, ο προσφεύγων (ως ο λήπτης των φορολογικών στοιχείων) βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού και του φερομένου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφονται στα τιμολόγια.

Επειδή ο προσφεύγων, ο οποίος κλήθηκε να αποδείξει ότι οι υπηρεσίες και τα αγαθά που φέρεται να έλαβε από την ανωτέρω προμηθεύτρια επιχείρηση όντως παρασχέθηκαν, προσκόμισε, μεταξύ άλλων, την από 29/11/2011 Βεβαίωση Ολοκλήρωσης Εργασιών από την εταιρεία, στην οποία εκχωρήθηκαν αρμοδιότητες διαχείρισης για πράξεις του Επιχειρησιακού Σχεδίου «Ψηφιακή Σύγκλιση» της προγραμματικής περιόδου 2007-2013, βάσει της υπ' αριθμόν 8629-A1-25.5.2009 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

Επειδή στην από 22/12/2015 Πληροφοριακή Έκθεση Έρευνας-Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. (σελ. 4) αναφέρεται ότι «δυνάμει της με αριθμό/...../2015 εντολής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, στις 16/10/2015 πραγματοποιήσαμε επιτόπιο έλεγχο-έρευνα στις εγκαταστάσεις του υποκαταστήματος της ελεγχόμενης επιχείρησης στον και επιβεβαιώθηκε η εγκατάσταση και θέση σε λειτουργία των αγορασθέντων παγίων περιουσιακών στοιχείων».

Επειδή στην οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ (σελ. 11) αναφέρεται ότι «τα τυπικά δικαιολογητικά τα οποία ορίζει ο νόμος υφίστανται για την τεκμηρίωση της πραγματοποίησης της συναλλαγής, ωστόσο από τον έλεγχο των πληρωμών οι οποίες έλαβαν χώρα προκύπτει η εικονικότητα των τραπεζικών πληρωμών».

Επειδή συνεπώς, από τα ανωτέρω συνάγεται το συμπέρασμα ότι η φορολογική αρχή δεν αμφισβητεί τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές όντως πραγματοποιήθηκαν, έστω και από διαφορετικό προμηθευτή.

Επειδή με το άρθρο 31 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:

....

14. Οι εκπώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.

....

18. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπώσεις του παρόντος άρθρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις».

Επειδή με το υπ' αριθ. πρωτ. 1078820/1526/Α0012/29.8.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Έκπτωση δαπανών), διευκρινίζεται ότι για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων), ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.), και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία.

Επειδή με την ΠΟΛ 1071/2015, με την οποία έγινε εν μέρει δεκτή η υπ' αριθμόν 170/2014 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ, διευκρινίστηκε ότι «ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω

εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστewς λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου».

Επειδή με το άρθρο 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

....».

Επειδή με την ΠΟΛ 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού **ενεργούσε σε καλή πίστη** δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο **εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο**, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και **διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή**,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»

Επειδή εν προκειμένω, όσον αφορά στον Φ.Π.Α., ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών των επίμαχων τιμολογίων, δεδομένου ότι αυτά δεν είχαν εκδοθεί από συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο, έστω και αν οι συναλλαγές όντως πραγματοποιήθηκαν. Ομοίως, ορθώς καταλογίστηκε το πρόστιμο Φ.Π.Α. του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, ως πράξη συμπληρωματικού χαρακτήρα προς την κύρια φορολογία (Φ.Π.Α.).

Επειδή όσον αφορά στη φορολογία εισοδήματος, προκύπτει ότι ο προσφεύγων θα είχε δικαίωμα έκπτωσης των επίμαχων δαπανών, **μόνο εφόσον μπορούσε να στοιχειοθετηθεί ότι τελούσε σε καλή πίστη**.

Επειδή από τους διενεργηθέντες ελέγχους, διαπιστώθηκε η ανακύκλωση χρηματικών ποσών για την εξόφληση του προμηθευτή με Α.Φ.Μ., στην οποία ανακύκλωση λάμβανε μέρος και τραπεζικός λογαριασμός του προσφεύγοντος.

Επειδή συνεπώς, προκύπτει ότι ο προσφεύγων γνώριζε πως οι περιγραφόμενες στα επίμαχα τιμολόγια συναλλαγές δεν πραγματοποιούνται με προμηθευτή τον με Α.Φ.Μ., ήτοι **δεν τελούσε σε καλή πίστη**.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό των 9.000,00 € που κατατέθηκε αρχικά στον τραπεζικό του λογαριασμό με σκοπό να εξοφληθεί ο με Α.Φ.Μ., αφορούσε σε δάνειο που έλαβε από τον κ., δεδομένου ότι ο ίδιος δεν είχε χρήματα για να εξοφλήσει τα επίμαχα τιμολόγια.

Επειδή ωστόσο, δεν προσκομίζεται κάποιο στοιχείο προς απόδειξη του ισχυρισμού περί δανείου, ενώ και τυχόν υπεύθυνη δήλωση του ανωτέρω προσώπου, δε θα αποτελούσε αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή συνεπώς, ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης των επίμαχων δαπανών.

Επειδή όσον αφορά στο πρόστιμο του Ν. 4337/2015, παρέλκει κάθε περαιτέρω ανάλυση, δεδομένου ότι το επιβληθέν πρόστιμο υπολογίστηκε με συντελεστή 10%, ήτοι με συντελεστή χαμηλότερο από αυτόν που αναλογεί σε εικονικά φορολογικά στοιχεία μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη (20%).

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 4ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 2 (γ') του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι «Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας».

Επειδή με τον Ν. 4337/2015 επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον Ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 4 (β') του Ν. 4337/2015, **καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013.**

Επειδή με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 εισήχθησαν και **μεταβατικές διατάξεις** για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και ειδικότερα στο άρθρο 7, παρ. 3 ορίζεται ότι:

«Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και **κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων**, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ως άνω άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, «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 εν προκειμένω η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων διαπράχθηκε εντός της περιόδου 01/01/2010-31/12/2015, ήτοι **πριν** τη δημοσίευση του Ν. 4337/2015 (17/10/2015), ενώ κατά αυτήν ημερομηνία δεν είχε εκδοθεί ακόμη η οριστική πράξη επιβολής προστίμου, γεγονός που έλαβε χώρα την 12/10/2021.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης, ισχυριζόμενος ότι δε θα έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο, εφόσον σχετική πρόβλεψη καταργήθηκε με τον Ν. 4337/2015.

Επειδή το Συμβούλιο της Επικρατείας με σχετική απόφασή του (ΣτΕ 2319/2021) έκρινε ότι:

«...

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 πηθέμενου 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 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].

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.

...».

Επειδή ωστόσο, στην προκειμένη περίπτωση το επιβληθέν πρόστιμο (2.335,00 €) είναι **μικρότερο** από το ποσό των 2.500,00 € του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **16/11/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.και την **επικύρωση** των υπ' αριθμόν/2021 Οριστικών Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ οικονομικού έτους 2011.

Α)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	9.339,98

Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας	11.079,08
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.419,06

Β)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	5.323,90
Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας	6.198,68
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.522,58

Γ)/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015 οικονομικού έτους 2011

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

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 2.335,00 €** (= 23.350,00 * 10%)

Δ)/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 79 Ν. 4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010

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

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 2.685,25 €** (= 5.370,50 * 50%)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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