



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28.7.2022

Αριθμός απόφασης: 2642

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **30.3.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., με έδρα στην, κατά της υπ' αριθ. /2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1.1.13 - 31.12.13, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, μετά της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

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

Επί της από **30.3.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» , με

Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 204.000,00 € (=115.000,00 € X 40% + 395.000,00 € X 40%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν.4337/2015, λόγω έκδοσης προς την επιχείρηση

.....
(ΑΦΜ) του με αρ./2013 εικονικού στο σύνολο της συναλλαγής αθεώρητου τιμολογίου-ΔΑ καθαρής αξίας ύψους 115.000,00 € για πώληση εξαρτημάτων κλωβοστοιχίων, και του με αρ./2013 μερικώς εικονικού αθεώρητου τιμολογίου-ΔΑ κατά το ποσό καθαρής αξίας ύψους 395.000,00 € για πώληση συστήματος κλωβοστοιχίων μετά εξαρτημάτων και συστήματος μεταφοράς αυγών μετά εξαρτημάτων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 10 του ν.4093/12, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4337/2015.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 21.12.2021 έκθεσης ελέγχου ΚΦΑΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με την οποία αντικείμενο του ελέγχου ήταν η πώληση και αγορά μηχανολογικού εξοπλισμού μεταξύ των επιχειρήσεων,, Αρχικά ο εξοπλισμός πωλήθηκε από την προσφεύγουσα στην, εν συνεχεία μεταπωλήθηκε από την στην για να καταλήξει στον αρχικό πωλητή, την προσφεύγουσα Έναυσμα του ελέγχου αποτέλεσε ο έλεγχος που διενεργήθηκε την 28.8.2018 στην επιχείρηση, ΑΦΜ (η οποία είχε συναλλαγές, μεταξύ άλλων, με την προσφεύγουσα - η είναι εργολάβος της προσφεύγουσας- και με την - η είναι προμηθευτής της), λόγω υπόνοιας διενέργειας εικονικών συναλλαγών. Αναλυτικότερα, στο πόρισμα της από 21.12.2021 ως άνω έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής αναφέρονται τα κάτωθι:

«Ο έλεγχος αποφαινεται ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία τα οποία αφορούν στην πώληση και επαναγορά από την ελεγχόμενη επιχείρηση του εξεταζόμενου μηχανολογικού εξοπλισμού: α) «σύστημα κλωβοστοιχίων μετά εξαρτημάτων», β) «σύστημα μεταφοράς αυγών μετά εξαρτημάτων» και γ) «εξαρτήματα κλωβοστοιχίων» αφορούν σε ανύπαρκτες συναλλαγές, είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής για τους κάτωθι λόγους:

1. Βάσει των ελεύθερων φωτογραφιών στο διαδίκτυο, ο οποίος έχει ληφθεί σε διαφορετικές χρονικές στιγμές καθ' όλη την υποτιθέμενη ύπαρξη του στις εγκαταστάσεις της στο, δεν προκύπτει η ύπαρξη του φερόμενου πωληθέντος επί παρακαταθήκη μηχανολογικού εξοπλισμού προς την

2. Ο φερόμενος πωληθέν μηχανολογικός εξοπλισμός συνολικής καθαρής αξίας 510.000,00€ πλέον ΦΠΑ κατά την επαναγορά του καταχωρήθηκε στο πάγιο ενεργητικό της επιχείρησης, και ο μηχανολογικός εξοπλισμός αποσβένεται ως πάγια στοιχεία, ενώ η επιχείρηση δεν δύναται να τον επιδείξει αφού βάσει του απαντητικού εγγράφου της τα πάγια μετατράπηκαν σε ανταλλακτικά και τμήμα τους παραμένει ως ανακυκλώσιμο υλικό στις εγκαταστάσεις στο Επιδείχθηκαν κάποια παλιά και φθαρμένα (σπασμένα) τμήματα κλωβοστοιχίων, τα οποία βρίσκονται εντός τολ στις μισθωμένες εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται από την Τα χαρακτηριστικά του

μηχανολογικού εξοπλισμού δεν προκύπτουν από τα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης - δελτία αποστολής, αλλά και των φορολογικών στοιχείων επαναγοράς του, ούτε υπάρχει ακριβής περιγραφή τους στο τηρούμενο ισοζύγιο αποθήκης της επιχείρησης

3. Στο προσκομισθέν από την θεωρημένο βιβλίο απογραφής και ισολογισμού την 31/12/2013 δεν καταχωρήθηκε ο εξεταζόμενος εξοπλισμός στην τηρούμενη διακριτή στήλη εμπορεύματα τρίτων προς φύλαξη, παρόλο που στην συγκεκριμένη στήλη αναγράφονται εμπορεύματα ιδιοκτησίας άλλων επιχειρήσεων. Η επιχείρηση δεν προσκόμισε την απογραφή των επομένων χρήσεων, μετά και από προφορική όχληση του ελέγχου, όπου να εμφανίζεται απογεγραμμένος ο εξεταζόμενος μηχανολογικός εξοπλισμός. Επιπροσθέτως, ο μηχανολογικός εξοπλισμός δεν εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της στους λογαριασμούς τάξεως (ο έλεγχος έχει στην διάθεση του τα βιβλία των ετών 2012 -2013 και 2014). Συνεπώς, δεν αποτυπώνεται στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης η ύπαρξη του μηχανολογικού εξοπλισμού ιδιοκτησίας [της] στις εγκαταστάσεις της καθ' όλη την χρονική διάρκεια 2013 έως και 2016. ... Επιπλέον, δεν προσκομίστηκε από τις επιχειρήσεις και ιδιωτικό συμφωνητικό για την ακριβή θέση αποθήκευσης - φύλαξης του μηχανολογικού εξοπλισμού εντός των εγκαταστάσεων της, περιοχή φύλαξης - παραμονής των εμπορευμάτων, ούτε οι όροι και το χρονικό διάστημα της παρακαταθήκης. ... Στο βιβλίο αποθήκης της που επέχει θέση απογραφής δεν αποτυπώνεται διακριτά ότι ο εξεταζόμενος μηχανολογικός εξοπλισμός βρίσκεται στις εγκαταστάσεις της ως όφειλε.

4. Ο φερόμενος πωληθέν εξοπλισμός ουδέποτε μεταφέρθηκε από τις εγκαταστάσεις της στο Αγοράστηκε το έτος 2013 από την παραμένοντας στις εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης, απλά υπήρχε στην απογραφή της και δεν προκύπτει .. να αγοράστηκε αρχικά από την για να πωληθεί σε άλλη επιχείρηση. Ουδέποτε γνωστοποιήθηκε στον έλεγχο από την ποια επιχείρηση θα ήταν αυτή, έστω και προφορικά χωρίς αποδεικτικά στοιχεία. Στο απαντητικό του έγγραφο ο τότε νόμιμος εκπρόσωπος της δεν δίνει καμία εξήγηση για το ποιος θα ήταν ο πελάτης της που θα τον αγόραζε, δεν γνωρίζει σε ποιο μέρος φυλασσόταν στις εγκαταστάσεις της και δεν εξήγησε ουσιαστικά τα μέτρα αποφυγής απαξίωσης του εξοπλισμού και την μεταξύ και συμφωνία για το χρονικό διάστημα φύλαξης του. Μετά από τρία (3) χρόνια το 2016 πωλήθηκε από την στην επιχείρηση Εν συνεχεία επαναγοράστηκε από την Π..... το 2017. Συνεπώς, ο εξοπλισμός κατέληξε στον αρχικό πωλητή του, παραμένοντας στο μεσοδιάστημα των τεσσάρων (4) ετών πάντα στις εγκαταστάσεις της στο Τα ανωτέρω προκύπτουν τόσο από την αναγραφή «ΠΩΛΗΣΗ ΕΠΙ ΠΑΡΑΚΑΤΑΘΗΚΗ» στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως, αλλά και βάσει δηλώσεων τόσο της επιχείρησης αγοράστριας, όσο και των και

5. .. οι περιγραφές του εξοπλισμού είναι αόριστες και γενικόλογες, αφού δεν αναγράφεται ο τύπος του εξοπλισμού και οι προδιαγραφές των κλωβοστοιχίων και των εξαρτημάτων. Στοιχεία του εξοπλισμού δεν αναγράφονται στα τιμολόγια ενώ δεν απογράφηκε από την με κάποια ένδειξη τύπου-χαρακτηριστικών του στην τηρούμενη αποθήκη της. Το παραπάνω στοιχείο καταδεικνύει ότι ο συγκεκριμένος μηχανολογικός εξοπλισμός δεν προοριζόταν για πώληση από την ίδια την Το γεγονός ότι δεν αγοράστηκε ο εξοπλισμός από την για να πωληθεί από αυτήν, καταδεικνύεται και από το

γεγονός ότι ακόμα και ο πακεταριστής μετά εξαρτημάτων που πωλήθηκε (τμήμα του αρχικώς αγορασμένου εξοπλισμού), δεν πωλήθηκε απευθείας από την στην επιχείρηση πελάτη της, αλλά πωλήθηκε στην (επιχείρηση εκπροσώπησης και συνιδιοκτησίας και επιχείρηση του ομίλου) για να πωληθεί εν συνεχεία από την στην

6. Ο έλεγχος σημειώνει ότι διακριτά στο βιβλίο απογραφής και ισολογισμών την 31/12/2013 η επιχείρηση αναγράφει ότι η αξία κτήσης του πωληθέντος εξοπλισμού στην (510.000,00€ + 135.000,00€) ανέρχεται μόλις σε 385.575,43, [ενώ] βάσει του δεύτερου απαντητικού εγγράφου της σε 4.493.198,02€. Μετά την προσκόμιση και των εκτυπώσεων του αναλυτικού μητρώου παγίων ανά συγκεκριμένο πωληθέν πάγιο και των σχετικών εγγραφών στο λογιστικό πρόγραμμα της επιχείρησης προκύπτει επακριβώς η συνολική αναγραφείσα αξία στο βιβλίο απογραφής την 31/12/2013, ήτοι 385.575,43 €. Από την επισκόπηση των προσκομισθέντων διαπιστώθηκε ότι φερόμενος πωληθέν μηχανολογικός εξοπλισμός αρχικά αγοράστηκε τα έτη 2000 και 2001 με συνολική καθαρή αξίας κτήσης του 345.956,94€, ενώ φέρεται να πωλήθηκε στην με συνολική καθαρή αξία 510.000,00€ μετά από δεκατρία (13) χρόνια, ήτοι σε αξία μεγαλύτερη κατά 164.043,06€ από την αξία κτήσης του. Και σε αυτό το σημείο αποτυπώνεται ότι οι διενεργηθείσες συναλλαγές ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν. Άλλη θέση εξέφρασε η στο δεύτερο απαντητικό της έγγραφο, ήτοι ανέγραψε για αξία κτήσης μηχανολογικού εξοπλισμού 4.500.000,00€, άλλο γεγονός αποτυπώθηκε στα τηρούμενα βιβλία της, αφού κάποια αποσβεσμένα πάγια θα έπρεπε να βγουν από το μητρώο παγίων για να στοιχειοθετηθεί μια φερόμενη πώληση.

7. Η ίδια η ελεγχόμενη στο κατά σειρά δεύτερο απαντητικό της έγγραφο αναγράφει ότι τμήμα μόνο του φερόμενου μηχανολογικού εξοπλισμού, ο οποίος πωλήθηκε στην, ανέρχεται σε καθαρή αξία κτήσης 4.493.198,02€, προσκομίζοντας στοιχεία εξοπλισμού ακόμη και από το 1995. Συνεπώς, από τα προσκομισθέντα στοιχεία της ελεγχόμενης προκύπτει ότι στις εγκαταστάσεις της υπάρχει απαξιωμένος εξοπλισμός, μέρος του οποίου επεδείχθη στον έλεγχο, εντός των τολ στις μισθωμένες εγκαταστάσεις την (μισθωτής).

9. Δεν διευκρινίστηκε ο λόγος για τον οποίο η δαπάνησε 98.400,00€ (με τον φ.π.α.) για να μετατρέψει τον μηχανολογικό εξοπλισμό σε ανταλλακτικά και τμήμα του κατά τα λεγόμενα της να παραμείνει σαν scrap στις εγκαταστάσεις της, την στιγμή μάλιστα που βάσει και του δεύτερου απαντητικού εγγράφου της ελεγχόμενης στις εγκαταστάσεις της υπήρχαν 4.493.198,02€ αξίας κτήσης απαξιωμένου εξοπλισμού, το μεγαλύτερο τμήμα του οποίου αφορά σε κλωβοστοιχίες. Στο σημείο αυτό τονίζεται ότι αρχικά ο εξοπλισμός τιμολογήθηκε από την στην ελεγχόμενη σε συνολική καθαρή αξία 500.000,00€ πλέον φ.π.α. για να ακολουθήσει εν συνεχεία η ανατιπολόγητη έκδοση πιστωτικού εκπωτικού τιμολογίου καθαρής αξίας 420.000,00€ πλέον φ.π.α. στην ελεγχόμενη.

10. Η επιχείρηση μέσω της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων βελτίωσε την οικονομική της εικόνα, περνώντας από λογιστική ζημιά σε κέρδη, αντλώντας χρηματοδότηση από πιστωτικά ιδρύματα ύψους εκατομμυρίων ευρώ το χρονικό διάστημα 2013-2014 (μετά την έκδοση των φορολογικών στοιχείων προς την). Μάλιστα λογιστικοποίησε την πώληση των φερόμενων παγίων σε ακαθάριστα έσοδα και όχι σε έκτακτο κέρδος αυξάνοντας με τον τρόπο αυτό και τον τζίρο της για λόγους επίσης χρηματοδότησης. Τέλος, η επιχείρηση κέρδισε την διαφορά του φ.π.α. (εισροές - εκροές), ήτοι ποσό ύψους 98.900€ (117.300,00€ -18.400,00€).

11. Σαν σημείωση αναφέρονται ότι βάσει βιβλίων της τα κρινόμενα πάγια αγοράστηκαν σε συνολική καθαρή αξία κτήσης 345.956,94€ σε έτη 2000 και 2001, ή και σε ακόμα προγενέστερα έτη, πωλήθηκαν σε συνολική καθαρή αξία 510.000,00€ μετά από δεκατρία (13) χρόνια ενώ χρησιμοποιούνταν, και αγοράστηκαν το 2017 από την ελεγχόμενη σε τελική καθαρή αξία μετά την αναιτιολόγητη έκπτωση των 420.000,00€ σε 80.000,00€. Παρά λοιπόν την φθορά του φερόμενου πωληθέντος εξοπλισμού μετά από δεκατρία (13) χρόνια χρήσης ο εξοπλισμός φέρεται να πωλήθηκε σε συνολική καθαρή αξία 164.043.06€ μεγαλύτερη της αξίας κτήσης του. Δηλαδή όχι μόνο δεν απαξιώθηκε ο μηχανολογικός εξοπλισμός μετά την παρέλευση χρόνων, λόγω παλαιότητας, φθοράς από την χρήση, απαρχαιωμένης τεχνολογίας κ.τ.λ., αλλά πωλήθηκε και σε μεγαλύτερη αξία. Η επιχείρηση η οποία ουδέποτε τον πώλησε, αν υποτιθέμενα το έκανε θα το έκανε σε ακόμα μεγαλύτερη αξία για να αποκομίσει κέρδος βάσει της εμπορικής πρακτικής. Έτσι ερχόμαστε μετά από τρία (3) χρόνια κατά τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης να απαξιωθεί και να αγοραστεί τελικά από την σε καθαρή αξία 80.000,00€ (μετά το εκπωτικό πιστωτικό τιμολόγιο) για να μετατραπεί από την ελεγχόμενη σε ανταλλακτικά και σκραπ.

12. Ως προς τα εκτεθέντα για την ένδειξη «πώληση επί παρακαταθήκη» βάσει του αστικού κώδικα προκύπτει η υποχρέωση απόδοσης του θεματοφύλακα. Ο θεματοφύλακας πρέπει να αποδώσει αυτούσιο το πράγμα, με οποιοδήποτε παρακολούθημα καθώς και καθετί παρήχθη από αυτό, αν του ζητηθεί από τον παρακαταθέτη, στην κατάσταση που του είχε παραδοθεί αυτό την πρώτη φορά, ευθυνόμενος για οιαδήποτε περαιτέρω ζημία αυτό υπέστη κατά τη διάρκεια της φύλαξης. Η σύμβαση παρακαταθήκης είναι κατά κανόνα άτυπη σύμβαση και δύναται εξ αυτού του λόγου να καταρτιστεί και προφορικά. Στην περίπτωση της αναγράφηκε στα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης - δελτία αποστολής η φράση «πώληση επί παρακαταθήκη». Όμως η επιχείρηση αγόρασε τον εξοπλισμό στα 80.000,00€ πλέον φ.π.α., τον οποίο αρχικά πώλησε 510.000,00€ πλέον φ.π.α., λόγω φθοράς του και απομείωσης της αξίας του κατά δήλωση της. Δηλαδή, λόγω δικής της αθέτησης της «σύμβασης» παρακαταθήκης. Η επιχείρηση στο διάστημα των τριών (3) χρόνων, αφού δεν ήταν σε θέση να παραδώσει τον εξοπλισμό όπως τον παρέλαβε προς φύλαξη, θα μπορούσε να προβεί σε όχληση στην επιχείρηση να τον παραλάβει από τις εγκαταστάσεις της και να τον φυλάξει αλλού.

13. Ο φερόμενος μηχανολογικός εξοπλισμός δεν πωλήθηκε εν συνεχεία από την επιχείρηση στην απευθείας, αλλά παρενεβλήθει μόνο σε φορολογικά στοιχεία η επιχείρηση με προφανή σκοπό να χαθούν τα ίχνη της τιμολόγησης. Ο εξοπλισμός «έπρεπε» να φύγει από την τηρούμενη αποθήκη της επιχείρησης , αφού η εν λόγω αγοράστρια θα έμπαινε σε εκκαθάριση και θα ήταν δεικτικό το να πωληθεί στον αρχικό πωλητή στην αξία των 80.000,00€, την στιγμή δε που όλα τα εναπομείναντα εμπορεύματα πωλήθηκαν σε μεγαλύτερη αξία από την αξία κτήσης τους βάσει της αποθήκης της

14. Ενδεικτικό της προχειρότητας των συναλλαγών είναι ότι ο μηχανολογικός εξοπλισμός που πωλήθηκε από την στην μεταπωλήθηκε στην ίδια αξία στην αλλά δεν αναγράφει διακριτά στα φορολογικά στοιχεία το σύστημα μεταφοράς αυτών μετά εξαρτημάτων στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως Το σύστημα μεταφοράς αυτών εκ παραδρομής δεν αναγράφεται διακριτά αλλά εντάσσεται στην γενική περιγραφή των κλωβοστοιχίων, όπως δήλωσε προφορικά η επιχείρηση Επιπλέον, στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία

εκδόσεως της (τιμολόγια, δελτία αποστολής) αρχικά είχε αναγραφεί τμήμα πακεταριστή αυτόματου. Στην συνέχεια διαγράφηκε αυτή η περιγραφή (ο πακεταριστής είχε ήδη πωληθεί από την στην) και αναγράφηκε από πάνω σύστημα κλωβοστοιχιών.

15. Κατά τον επιτόπιο έλεγχο στις εγκαταστάσεις των επιχειρήσεων καιστο , επιδείχθηκαν παλαιά ανταλλακτικά κλωβοστοιχιών (σπασμένες) εντός τολ, τα οποία χρησιμοποιούνταν από την επιχείρησηγια τις όρνιθες ελευθέρας βοσκής. Ο νόμιμος εκπρόσωπος των ανωτέρω επιχειρήσεων δήλωσε ότι είναι τμήματα των εξεταζόμενων κλωβοστοιχιών, οι οποίες μετατράπηκαν, το συγκεκριμένο τμήμα, σε ανταλλακτικά. Συνεπώς, ο νόμιμος εκπρόσωπος δήλωσε ότι αυτές χρησιμοποιούνται από τηνστο μισθωμένο χώρο της Όμως, η αγόρασε τον εξοπλισμό από την ως εμπόρευμα για να τον πωλήσει ως εμπόρευμα στην και αυτή να τον καταχωρήσει ως πάγιο. Δεν προκύπτει εμφανής λόγος να συμβεί αυτή η περιττή εμπορική κίνηση, αφού τα ανταλλακτικά χρησιμοποιούνται από τηνως πάγιος εξοπλισμός....»

Περαιτέρω, ως προς την εξόφληση των συναλλαγών, στην ως άνω έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα κάτωθι:

«...Το υπ' αριθ. /2013 δελτίο αποστολής - τιμολόγιο ...καταχωρήθηκε την 30/6/2013 στα τηρούμενα βιβλία της Ακολούθως των εγγραφών αγοράς καταχωρήθηκε εγγραφή συμψηφισμού του λογαριασμού προμηθευτή με το αναλυτικό καθολικό της ως πελάτη .. και μεταφέρθηκε στην πίστωση του αναλυτικού καθολικού της ως προμηθευτή πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 450.000,00 €. Την 30.6.2013 διαμορφώθηκε πιστωτικό υπόλοιπο (υποχρέωση) ύψους 782.114,91 €. Την 1.7.2013 μεταφέρεται εκ νέου πιστωτικό υπόλοιπο 366.590,61 € από το αναλυτικό καθολικό πελάτη και διαμορφώνει το πιστωτικό υπόλοιπο σε 1.148.705,52. Από την 4/7/2013 μέχρι και την 8/11/2013 (πριν το δεύτερο ΤΔΑ εκδόσεως) μεταβιβάζει στην προμηθεύτρια επιταγές συνολικού ύψους 614.900,00 € προς εξόφληση της υποχρέωσης. Από τα εκτεθέντα .. διαπιστώνεται ότι καθ' όλη την συνεργασία της ελεγχόμενης με τηοι τηρούμενοι λογαριασμοί χρεοπιστώνονται με υποχρεώσεις και απαιτήσεις από εκατέρωθεν τιμολόγια, υπάρχουν και εξοφλήσεις με επιταγές, και το υπόλοιπο που διαμορφώνεται κατά την ημερομηνία διακοπής τηςανέρχεται σε 172.831,90 €.

...Το υπ' αριθ. /2013 καταχωρήθηκε την 31.12.2013 στα βιβλία τηςστο αναλυτικό καθολικό της (ως προμηθευτή..) διαμορφώνοντας ένα πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 675.255,520€ την 31.12.2013. Στην λήξη της χρήσης 30.6.2014 στα βιβλία τηςη εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο (οφειλή - υποχρέωση της) συνολικού ύψους 887.748,71 € αθροιστικά και στις δύο καρτέλες ως πελάτη και προμηθευτή. Οι εγγραφές εξόφλησης της βάσει βιβλίων τηςπραγματοποιήθηκαν με επιταγές την επόμενη χρήση 1.7.2014 - 30.6.2015.»[σελ 25]

«...Και στην περίπτωση τηςη εξόφληση και αντίστοιχα η είσπραξη των ποσών των τιμολογίων συντελείται συμψηφιστικά...»[σελ 33]

«...Καταδεικνύεται η πορεία επιταγών εκδόσεως/οπισθογραφής των επιχειρήσεων και της συνεργαζόμενης με τελικό

αποδέκτη την με τη μεσολάβηση –ενδιάμεση οπισθογράφηση της τεχνικής επιχείρησης»[σελ. 34].

«.. Το σύνολο των επιταγών που μεταβιβάζονται από την στην είναι επιταγές εκδόσεως/οπισθογράφησης επιχειρήσεων συμφερόντων και της συνεργαζόμενης» [σελ. 40]

«..Η επιχείρησηδήλωσε έναρξη εργασιών την 13/09/2011. Τα έτη 2011 έως και 2015 εξέδωσε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 12.014.690,51€ πλέον φ.π.α.. Από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, ηεξέδωσε προς τις επιχειρήσεις, β) και γ)φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 11.184.549,26€ πλέον φ.π.α.. Δηλαδή, η συνολική καθαρή αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων τηςπρος τις ανωτέρω επιχειρήσεις ανέρχονται σε ποσοστό 93,09% των ακαθαρίστων εσόδων της (τζίρου)...» [σελ. 58]

«Η επιχείρησημε τον ίδιο νόμιμο εκπρόσωπο και μέτοχο με την (ανήκουν στον ίδιο όμιλο επιχειρήσεων) προκαταβάλει στηνποσό 525.370,43€, το οποίο δεν ζητήθηκε να επιστραφεί. Η επιχείρησημεταβιβάζει επιταγές εκδόσεως,και στην, χωρίς ιδιωτικό συμφωνητικό ως προκαταβολή, με την πραγματική οφειλή της στηννα σχηματίζεται στο ποσό των 525.903,92€. Το ποσό αυτό δεν ζητήθηκε να επιστραφεί από την Το ποσό των 525.903,92€, το οποίο καταλήγει στην, αν αθροιστεί με την συνολική αξία του εκδοθέντος τιμολογίου της προς την ύψους 98.400,00€ προσεγγίζει με διαφορά μόλις 2.996,08€ την συνολική αξία των αρχικά εκδοθέντων τιμολογίων της προς την, για την φερόμενη πώληση του συγκεκριμένου μηχανολογικού εξοπλισμού η οποία ανήλθε σε 627.300,00€ (510.000,00€ πλέον φ.π.α. 117.300,00€). Το ποσό των 2.996,08€ υπερκαλύπτεται από την τελική πραγματική οφειλή της στις επιχειρήσεις συμφερόντων κατά την ημερομηνία διακοπής της την 05/02/2019. Τα ανωτέρω αποτυπώνονται ευκρινώς στον παρακάτω πίνακα.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΒΑΣΕΙ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	ΑΞΙΕΣ
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΤΟΥ ΕΞΕΤΑΖΟΜΕΝΟΥ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ [σ.σ. πώλησης του υπό κρίση εξοπλισμού από την προσφεύγουσα προς τη, 115.000,00 € + 395.000,00 + ΦΠΑ]	627.300,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΑΣ ΤΟΥ ΕΞΕΤΑΖΟΜΕΝΟΥ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ [σ.σ. αγοράς του υπό κρίση εξοπλισμού από τη από την(και από την από την προσφεύγουσα), 80.000 € + ΦΠΑ]	98.400,00 €
ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΕ ΑΞΙΑ ΜΕΤΑΞΥ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΠΩΛΗΣΗΣ ΚΑΙ ΑΓΟΡΑΣ (Α)	528.900,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΠΙΤΑΓΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΛΗΓΟΥΝ ΑΠΟ ΤΗΝΣΤΗΝ (Β) [σ.σ. ήτοι ποσό που λαμβάνει ηεπιπλέον της αξίας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από τηπρος την αφού αφαιρεθεί η αξία των επιταγών που εν συνεχεία μεταβιβάστηκαν από τηπρος τη (αξίας 157.385 €) μειώνοντας το πιστωτικό υπόλοιπό της]	476.903,92 €
ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΠΟΥ ΔΙΑΓΡΑΦΗΚΑΝ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΔΕΝ ΜΕΙΩΣΑΝ ΤΟ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΤΗΣ ΤΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΤΩΝ 476.903,92 € ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ (Γ) [σ.σ. ήτοι από τις επιταγές αξίας 157.385 € επιταγές ποσού 49.000 € ακυρώθηκαν/διαγράφηκαν]	49.000,00 €
ΑΘΡΟΙΣΜΑ (Β) + (Γ) = (Δ)	525.903,92 €
ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)	2.996,08 €

..[σελ. 58]

«...Το ποσό των 476.903,92 € βάσει βιβλίων στην πραγματικότητα ανέρχεται σε 525.903,92 € αφού επιταγές συνολικού ύψους 49.000,00 € οι οποίες μεταβιβάζονται από τηνστην εμφανίζονται διαγραμμένες στο σύστημα της Τράπεζας. Στο σημείο αυτό αναφέρουμε εκ νέου ότι η τελική οφειλή τηςβάσει των τηρουμένων βιβλίων της κατά την ημερομηνία διακοπής της στις επιχειρήσεις ιδίων συμφερόντων και κοινής εκπροσώπησης (....., και) και στην συνεργαζόμενηανέρχεται σε 200.365,20 €. Από το ποσό αυτό πρέπει να αφαιρεθεί το συνολικό ποσό των επιταγών του πίνακα Ν.98 ήτοι 49.000,00 € το οποίο ουδέποτε εξόφλησε την(επιταγές εκδόσεως). Συνεπώς, η πραγματική τελική οφειλή τηςτην 5/2/2019 (ημερομηνία διακοπής) στις επιχειρήσεις συμφερόντων και της συνεργαζόμενης ανήλθε σε 151.365,20 €. Το τελικό πραγματικό ποσό υπερκαλύπτει την τελική διαφορά των 2.996,08 € μεταξύ της διαφοράς τιμήματος αρχικής αγοράς και πώλησης του ίδιου μηχανολογικού εξοπλισμού και της κατάληξης στηντων χρημάτων μέσω Αναλυτικά το ποσό των 2.996,08 € αναλύεται ως εξής: α) 528.900.00 € αξία μεταξύ διαφοράς πώλησης και επαναγοράς του μηχανολογικού εξοπλισμού - 476.903.92 € επιστρεφόμενο ποσό στηνμέσω της - 49.000,00 € διαγραμμένες επιταγές που μεταβιβάστηκαν από τηνστην εκδόσεως της και οι οποίες ουδέποτε εμφανίστηκαν ως επιστρεφόμενες στα τηρούμενα βιβλία των επιχειρήσεων -και στα βιβλία των επιχειρήσεων και» [σελ 42-43]

Το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου καταλήγει ότι:

«Από όλα τα ανωτέρω, συνάγεται η διαπίστωση ότι πρόκειται ουσιαστικά για διαδοχικές τιμολογήσεις μηχανολογικού εξοπλισμού μεταξύ επιχειρήσεων, η αρχική πώληση του οποίου ουδέποτε υπήρξε. Πρόκειται για συναλλαγές άνευ εμπορικού αντικειμένου, σε χρόνους και αξίες που εξυπηρετούσαν τα «συμφέροντα» κάθε μίας εξ αυτών με ίδια αφετηρία και προορισμό»

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Παραβίαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της λιγότερο επαχθούς φορολογικής κύρωσης. Επικαλείται προς τούτου την υπ' αριθ. /2021 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας
2. Παραγραφή. Έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επιφύλαξη για την προσφεύγουσα για το έτος 2013, και συνεπώς, σύμφωνα με το άρθρο 82 του ν. 2238/1994 και την ΠΟΛ. 1159/2011 οι έλεγχοι της Φορολογικής Διοίκησης ολοκληρώνονται εντός 18 μηνών από την ημερομηνία υποβολής του φορολογικού πιστοποιητικού και εφόσον σε αυτό το χρονικό διάστημα δεν εντοπιστούν φορολογικές παραβάσεις η συγκεκριμένη χρήση θεωρείται περαιωμένη. Δεν υφίστανται, δε, συμπληρωματικά στοιχεία.
3. Πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών. Τόσο η προσφεύγουσα όσο και οι εταιρείες στις οποίες μεταπωλήθηκε ο υπό κρίση εξοπλισμός και ήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτές.
4. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

5. Αοριστία και πλημμελής αιτιολογία των προβαλλόμενων με την έκθεση ελέγχου ισχυρισμών περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών. Ο εξοπλισμός που πωλήθηκε με τα υπό κρίση τιμολόγια στηήταν παλιός εξοπλισμός της μονάδας της επιχείρησης της προσφεύγουσας ο οποίος το 2013 είχε αποψιλωθεί από τις εγκαταστάσεις της και σε εκείνη τη φάση θα είχε σημαντική αξία για πολλά πτηνοτροφία στην Ελλάδα γεγονός που δικαιολογεί την αξία τιμολόγησής του στις 645.000 €. Ωστόσο η παραμονή του προς φύλαξη στην μονάδα της επί μακρόν χωρίς να αξιοποιηθεί συντηρηθεί κλπ είχε ως αποτέλεσμα να απαξιωθεί και για αυτό ητελικά τον μεταπώλησε σε αξία 80.000 € πλέον ΦΠΑ στην Εν συνεχεία η προσφεύγουσα τον αγόρασε ξανά προκειμένου να τον χρησιμοποιήσει ως ανταλλακτικά. Δεν προκύπτει ότι οι εν λόγω συναλλαγές έγιναν προκειμένου να λάβει η προσφεύγουσα χρηματοδότηση από πιστωτικά ιδρύματα. Η εταιρεία είχε υψηλή πιστοληπτική ικανότητα επί σειρά ετών. Οι επιταγές εκδόσεως της προς τηπου μεταβιβάστηκαν στην δεν ακυρώθηκαν αλλά αρχικώς αντικαταστήθηκαν και τελικώς εξοφλήθηκαν από τον εκδότη τους Άρα η οφειλή τηςπρος την ήταν 476.903,92 € και όχι 525.903,92 €.

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

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

Σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ.27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 , όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.1 και 4 του ν.2523/1997 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» ορίζονται τα εξής:

«1. 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.

Ειδικά όποιος εκδίδει ή 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 τριών

χιλιάδων (3.000) ευρώ και β) με κάθειρξη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ.

Όταν η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την πλαστότητα ή εικονικότητα των οποίων καταδικάζεται ο δράστης, υπερβαίνει το ποσό των διακοσίων τριάντα πέντε χιλιάδων (235.0000) ευρώ, επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού μέχρι ένα (1) μήνα. Η εκτέλεση της παρεπόμενης αυτής ποινής ουδεμία ασκεί επίδραση στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία με τους μισθωτούς που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας.

4. 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 εκδόντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας».

Επειδή ως προς την «φοροδιαφυγή» στο άρθρο 55 παρ.1 του ν.4174/2013, ορίζεται το εξής:

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, φορολογική αρχή. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία

αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (νυν 72) παρ.2 του ν.4174/2013 ως προς την εφαρμογή του άρθρου 55 του ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«2. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.».

Επειδή στο άρθρο 71 του ν.4174/2013 (Όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 ισχύει από 17/10/2015 και μετά ορίζονται τα εξής:

«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).».

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: «

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 συμμετοχος. 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 συμμετοχος. [...] 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. [...]».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 3 του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ): «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που

προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

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

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

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

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

Επειδή στο άρθρο 82 παρ.5 και 8 του ν.2238/1994, ορίζεται:

«5.Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του Ν.3693/2008 (Α' 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του διαχειριστικού ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. **Αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α').** Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεών τους σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3693/2008.

...

8.α) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου αυτού, το

ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής του και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Πέραν της εφαρμογής του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5, στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παραγράφου 5 και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

β) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται το είδος των υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών, ο χρόνος και ο τρόπος υποβολής τους και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου.

Μέχρι την έκδοση των ανωτέρω αποφάσεων ισχύει η ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/22-7-2011...».

Επειδή στην Απόφαση ΑΥΟ ΠΟΛ 1159/2011 ορίζεται:

«...Άρθρο 5

Δειγματοληπτικός έλεγχος από τη φορολογική αρχή

1. Από τις εταιρίες που ελέγχονται από Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία για τη φορολογική τους συμμόρφωση, επιλέγεται δείγμα τουλάχιστον της τάξης του 9% για έλεγχο, με κριτήρια που ορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν.3842/2010.

2. Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται σε διάστημα όχι αργότερο των δεκαοχτώ (18) μηνών από την προθεσμία υποβολής από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ.

3. Οι έλεγχοι από τις αρμόδιες φορολογικές ελεγκτικές υπηρεσίες καλύπτουν όλα τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου. Με την ολοκλήρωσή τους συντάσσονται Εκθέσεις Ελέγχου.

4. Εκτός των εταιριών που ελέγχονται στα πλαίσια της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να διενεργεί τακτικούς ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό εταιριών, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής και έγκριση από επιτροπή η οποία αποτελείται από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικών Ελέγχων, το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Ελέγχου, βάσει των ειδικών κριτηρίων που ακολουθούν:

α) Λήψη ή έκδοση πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρίες και περιπτώσεις για τις οποίες προέκυψαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39Α του Ν.2238/1994 (transfer pricing), στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από εσωτερική ή εξωτερική πληροφόρηση ή επεξεργασία δεδομένων, μη έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία στις ημερομηνίες που ορίζονται σαν καταληκτικές για τη χορήγησή της, αναφορά από τους Νόμιμους Ελεγκτές ότι δεν τους δόθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σε ότι αφορά το φορολογικό έλεγχο που διενήργησαν και περιπτώσεις ελέγχων εταιριών κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση των διατάξεων του Ν.3693/2008 από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία,

β) Άσκηση δώξης μελών του Δ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες,

γ) Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο μετά από απόφαση της επιτροπής και της διαδικασίας που προβλέπεται στην παράγραφο 4 του παρόντος άρθρου.

δ) Ευρήματα του ποιοτικού ελέγχου, για τον οποίο γίνεται αναφορά στο άρθρο 7 της παρούσας.

5. Όλοι οι τακτικοί έλεγχοι, εκτός των περιπτώσεων που αναφέρονται στην επόμενη παράγραφο, διενεργούνται εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου.

6. Εξαιρετικά οι τακτικοί έλεγχοι που διενεργούνται εξ αιτίας της άσκησης δώξης κατά μελών του Δ.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, της λήψης ή έκδοσης πλαστών - εικονικών στοιχείων, συναλλαγών με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρίες και για τις περιπτώσεις που αποδεδειγμένα διαπιστώθηκαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39Α του Ν.2238/1994 (transfer pricing) δύναται να γίνουν μέχρι την ημερομηνία παραγραφής της χρήσης.

7. Σε περίπτωση που οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίζονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και αφορούν αποκλειστικά την παραγωγικότητα των δαπανών είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθαρίστων εσόδων, η υπόθεση παραπέμπεται για έλεγχο της παραγωγικότητας των δαπανών από τη φορολογική αρχή, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας και απόφαση της επιτροπής της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 6

Τύπος και Ισχύς Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης

1. Ανάλογα με τον τύπο του συμπεράσματος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών, διακρίνονται οι ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη

Στην περίπτωση που από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία εκδοθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη, τότε σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών, αποστέλλεται στην ελεγχόμενη εταιρία επιστολή στην οποία αναφέρεται το γεγονός ότι σύμφωνα με τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών δεν προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από την πλευρά της εταιρίας, ότι αυτό γίνεται καταρχήν δεκτό από το Υπουργείο Οικονομικών και ότι οι φορολογικές εγγραφές θα οριστικοποιηθούν μετά την ολοκλήρωση των δειγματοληπτικών ελέγχων που θα διενεργηθούν από το Υπουργείο Οικονομικών. Σε δεκαοχτώ (18) μήνες από την έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης με σύμφωνη γνώμη και με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπισθεί φορολογικές παραβάσεις από τους ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών που προβλέπονται στο άρθρο 5 της παρούσας, θεωρείται περαιωμένος ο έλεγχος της συγκεκριμένης εταιρικής χρήσης και δυνατότητα άλλου ελέγχου υπάρχει μόνο στην περίπτωση ενδείξεων για σημαντικές παραβάσεις, όπως ορίζονται από την παράγραφο 6 του άρθρου 5 της παρούσας, που δεν εντοπίστηκαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο.

β) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες προκύπτουν θέματα για τα οποία αμφισβητείται η φορολογική τους μεταχείριση, αυτά επισημαίνονται ως θέματα έμφασης σύμφωνα με το υπόδειγμα 2 του παραρτήματος Ι της παρούσας. Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εντολή ελέγχου για τα θέματα έμφασης. Ο έλεγχος αυτός πρέπει να ολοκληρωθεί στα χρονικά όρια που προβλέπονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 6 περίπτωση α της παρούσας. Στην περίπτωση αυτή η περαίωση της παραγράφου 1 του άρθρου 6 περίπτωση α ισχύει μετά τη βεβαίωση των τυχόν φόρων.....».

Επειδή ως προς τον καθορισμό δείγματος ελέγχου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011, των εταιριών, που έχουν ελεγχθεί από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ. 5 του Ν. 2238/1994 έχουν εκδοθεί οι παρακάτω αποφάσεις παρέχοντας τις εξής, κάθε φορά, οδηγίες:

Α)ΠΟΛ1165/2012, ΠΟΛ1211/2012

«Η υπαγωγή των υποθέσεων στο δείγμα θα γίνει με βάση κατάταξη που θα προκύψει από μοριοδότηση μετά από εφαρμογή των κριτηρίων που ορίζονται από την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1178/2011, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν.3842/2010. Στην ως άνω διαδικασία καθορισμού του δείγματος δε συμπεριλαμβάνονται οι υποθέσεις εκείνες για τις οποίες έχει εκδοθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή με αδυναμία έκφρασης γνώμης, για τις οποίες ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας εκδίδει άμεσα εντολή τακτικού ελέγχου σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011.

....

3. Οι Προϊστάμενοι των ελεγκτικών υπηρεσιών, για όλες τις υποθέσεις αρμοδιότητάς τους για τις οποίες έχει υποβληθεί Ετήσιο Πιστοποιητικό σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Ν.2238/1994, υποχρεούνται:

α. Να διενεργήσουν έρευνα για την ύπαρξη τυχόν δελτίων πληροφοριών ή παραβάσεων και εφόσον υπάρχουν, να τα αξιολογήσουν και ανάλογα να τα παραπέμπουν ή όχι, αιτιολογημένα, στην επιτροπή της παραγράφου 4 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011 προκειμένου να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος.

β. Να αξιολογήσουν, με βάση στοιχεία ή πληροφορίες που έχουν στη διάθεσή τους, τις υποθέσεις εκείνες για τις οποίες οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων και αφορούν αποκλειστικά την παραγωγικότητα των δαπανών είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθαρίστων εσόδων και εφόσον κρίνουν σκόπιμο, να εισηγηθούν στην επιτροπή της παραγράφου 4 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011 την παραπομπή της υπόθεσης σε προσωρινό φορολογικό έλεγχο για την παραγωγικότητα των δαπανών, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 7 του άρθρου 5 της ίδιας απόφασης και

γ. Να μεριμνήσουν ώστε οι παραπάνω έλεγχοι να ολοκληρωθούν εντός των προθεσμιών που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5 και 6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011.».

Β) ΠΟΛ 1235/2013

...

4. Οι Προϊστάμενοι των ελεγκτικών υπηρεσιών, για όλες τις υποθέσεις αρμοδιότητάς τους για τις οποίες έχει υποβληθεί Ετήσιο Πιστοποιητικό, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Ν.2238/1994, υποχρεούνται:

α. Να εξετάσουν τις υποθέσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη και δεν έχουν υπαχθεί στο δείγμα της παρ. 1 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 και να διενεργήσουν προσωρινό έλεγχο στις υποθέσεις εκείνες στις οποίες καταγράφονται ως «μη σημαντικές φορολογικές διαφορές» θέματα και παρατηρήσεις από τις οποίες προκύπτουν μη αποδοθέντες φόροι, προκειμένου να αξιολογηθούν τα θέματα και οι παρατηρήσεις αυτές και να καταλογισθούν οι μη αποδοθέντες φόροι.

β. Να διενεργήσουν έρευνα για την ύπαρξη τυχόν δελτίων πληροφοριών ή παραβάσεων και εφόσον υπάρχουν, να τα αξιολογήσουν και ανάλογα να παραπέμπουν ή όχι, τις υποθέσεις,

αιτιολογημένα, στην επιτροπή της παραγράφου 4 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011 προκειμένου να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος,

γ. Να αξιολογήσουν, με βάση στοιχεία ή πληροφορίες που έχουν στη διάθεσή τους, τις υποθέσεις εκείνες για τις οποίες οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων και αφορούν αποκλειστικά την παραγωγικότητα των δαπανών είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθαρίστων εσόδων και εφόσον κρίνουν σκόπιμο, να εισηγηθούν στην επιτροπή της παραγράφου 4 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011 την παραπομπή της υπόθεσης σε προσωρινό φορολογικό έλεγχο για την παραγωγικότητα των δαπανών, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 7 του άρθρου 5 της ίδιας απόφασης.

δ. Να μεριμνήσουν ώστε οι παραπάνω έλεγχοι να ολοκληρωθούν εντός των προθεσμιών που προβλέπονται από τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011.».

Επειδή με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1236/2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Β' 2693/22.10.2013) τροποποιήθηκε η Απόφαση ΑΥΟ ΠΟΛ1159/2011 ως εξής:

(i) η παράγραφος 2 του άρθρου 5 αντικαταστάθηκε ως εξής:

«Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται, για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31.03.2012, έως και την 30/4/2014. Για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 31.03.2012 οι ως άνω έλεγχοι διενεργούνται και ολοκληρώνονται σε διάστημα δεκαοχτώ (18) μηνών από την ημερομηνία υποβολής του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία» και

(ii) το β εδάφιο της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 6 αντικαταστάθηκε ως εξής:

«Οι ως άνω έλεγχοι, για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31.03.2012 ολοκληρώνονται μέχρι την 30.4.2014. Μετά την ημερομηνία αυτή και υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπιστεί φορολογικές παραβάσεις από τους ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών, θεωρείται περαιωμένη η συγκεκριμένη χρήση και δυνατότητα άλλου ελέγχου υπάρχει μόνο στην περίπτωση στοιχείων ή ενδείξεων για παραβάσεις, όπως αυτές ορίζονται στην παράγραφο 6 του άρθρου 5 της παρούσας και οι οποίες δεν εντοπίστηκαν από το διενεργηθέντα έλεγχο φορολογικής συμμόρφωσης. Για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 31.03.2012, σε δεκαοχτώ (18) μήνες από την ημερομηνία υποβολής της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. και υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπιστεί φορολογικές παραβάσεις από τους ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών, θεωρείται περαιωμένη η συγκεκριμένη χρήση και δυνατότητα άλλου ελέγχου υπάρχει μόνο στην περίπτωση στοιχείων ή ενδείξεων για παραβάσεις, όπως αυτές ορίζονται στην παράγραφο 6 του άρθρου 5 της παρούσας και οι οποίες δεν εντοπίστηκαν από το διενεργηθέντα έλεγχο φορολογικής συμμόρφωσης

Κατά τα λοιπά οι διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011 (Φ.Ε.Κ. 1657 Β') ισχύουν ως έχουν.».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1034/31-12-2015 Απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών [η οποία δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ Β' 730/18.3.2016, με τίτλο "Τροποποίηση των διατάξεων της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 (ΦΕΚ 1657/Β), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν.3693/2008 (ΦΕΚ174/Α)» τροποποιήθηκαν τα άρθρα 5 και 6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011 ως ακολούθως:

"5. Η παράγραφος 1 του άρθρου 5 αντικαθίσταται ως εξής:

«1. Από τις επιχειρήσεις που έχουν ελεγχθεί από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, με εξαίρεση εκείνες για τις οποίες έχει υποβληθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος, για τις οποίες διενεργείται υποχρεωτικός έλεγχος, επιλέγονται για έλεγχο υποθέσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.4174/2013, όπως ισχύει».

6. Οι παράγραφοι 2 και 3 του άρθρου 5 καταργούνται.

7. Ο πρώτος (1ος) στίχος της παραγράφου 4 του άρθρου 5 αντικαθίσταται ως εξής:

«4. Εκτός των επιχειρήσεων που ελέγχονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να διενεργεί ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό επιχειρήσεων, μετά από εισήγηση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας που προβλέπεται από την περ. 12 του άρθρου 1 της αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει και έγκριση από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης, βάσει των κριτηρίων που ακολουθούν:».

8. Η περίπτωση Α της παραγράφου 4 του άρθρου 5 αντικαθίσταται ως εξής:

«α) Λήψη ή έκδοση πλαστών-εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά επιχειρήσεις και περιπτώσεις για τις οποίες προέκυψαν παραβάσεις των άρθρων 39 και 39Α του Ν.2238/1994 (transfer pricing), στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από εσωτερική ή εξωτερική πληροφόρηση ή επεξεργασία δεδομένων, μη έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία στις ημερομηνίες που ορίζονται ως καταληκτικές για την ηλεκτρονική υποβολή της και περιπτώσεις ελέγχων επιχειρήσεων κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση των διατάξεων του Ν.3693/2008 από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία».

9. Η περίπτωση γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 5 αντικαθίσταται ως εξής: «γ) Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο».

10. Η παράγραφος 5 του άρθρου 5 αντικαθίσταται ως εξής: «5. Όλοι οι έλεγχοι του παρόντος άρθρου πραγματοποιούνται εντός του χρόνου που ισχύει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου».

11. Η παράγραφος 6 του άρθρου 5 καταργείται.

12. Η παράγραφος 7 του άρθρου 5 αντικαθίσταται ως εξής: «7. Σε περίπτωση που οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίζονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και αφορούν αποκλειστικά την παραγωγικότητα των δαπανών είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, η υπόθεση παραπέμπεται για έλεγχο της παραγωγικότητας των δαπανών από τη φορολογική αρχή, μετά από εισήγηση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας που προβλέπεται από την περ. 12 του άρθρου 1 της αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει και έγκριση του Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης».

13. Το άρθρο 6 αντικαθίσταται ως εξής: «1. Ανάλογα με τον τύπο του συμπεράσματος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών, διακρίνονται οι ακόλουθες περιπτώσεις: α) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη: Στην περίπτωση που για μία ελεγχόμενη επιχείρηση εκδοθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία τότε, καταρχήν, δε διενεργείται πλήρης φορολογικός έλεγχος για τη χρήση για την οποία έχει εκδοθεί η συγκεκριμένη Έκθεση, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010. Φορολογικός έλεγχος

διενεργείται στην περίπτωση στοιχείων ή ενδείξεων για παραβάσεις, όπως αυτές ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 5 της παρούσας και οι οποίες δεν εντοπίστηκαν από το διενεργηθέντα έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων ή εάν περιέλθει σε γνώση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας που προβλέπεται από την περ. 12 του άρθρου 1 της αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει, οποιοδήποτε συμπληρωματικό στοιχείο το οποίο δεν είχαν στη διάθεση τους οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία ή οι υπάλληλοι που διενήργησαν το φορολογικό έλεγχο, κατά το χρόνο του ελέγχου τους.

β) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης:

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, προκύπτουν θέματα για τα οποία αμφισβητείται η φορολογική τους μεταχείριση, αυτά επισημαίνονται ως θέματα έμφασης, σύμφωνα με το Υπόδειγμα 2 του παραρτήματος Ι της παρούσας. Στην περίπτωση αυτή, εκδίδεται εντολή μερικού ελέγχου από τον Προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας που προβλέπεται από την περ. 12 του άρθρου 1 της αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει, για την αξιολόγηση των ως άνω θεμάτων που περιγράφονται στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης και τον καταλογισμό τυχόν φορολογικών διαφορών. Αν, από το συγκεκριμένο έλεγχο, διαπιστωθούν στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας που προβλέπεται από την περ. 12 του άρθρου 1 της αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει, εισηγείται στο Γενικό Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης τη διενέργεια περαιτέρω φορολογικού ελέγχου [...].

Επειδή όπως αναφέρεται στις προπαρασκευαστικές εργασίες της ΠΟΛ.1034/2015 (από 2.12.2015 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και από 16.12.2015 ειδική έκθεση αιτιολόγησης, έγγραφα στα οποία παραπέμπει το στοιχείο 15 του προοιμίου της εν λόγω ΠΟΛ), η δι' αυτής κατάργηση των παραγράφων 2 και 6 του άρθρου 5, καθώς και η αντικατάσταση της παραγράφου 5 του άρθρου 5 και του άρθρου 6 της ΠΟΛ.1159/2011 έγιναν προς «αποκατάσταση της ιεραρχίας των κανόνων δικαίου», αφού θεωρήθηκε ότι η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 δεν μπορούσε να ορίσει, όπως εξελήφθη ότι έκανε, χρόνο παραγραφής (18 μήνες) βραχύτερο του οριζόμενου στο άρθρο 84 του νόμου 2238/1994 και στο άρθρο 36 του νόμου 4174/2013 (κατ' αρχήν, πενταετία) (σκέψη 11 ΣΤΕ 320/2020).

Επειδή κατόπιν προσφυγής που ασκήθηκε κατά του ελληνικού Δημοσίου, από εταιρεία η οποία υποστήριζε ότι εσφαλμένα ελέγχθηκε από την φορολογική διοίκηση λόγω περαίωσης της υπόθεσης της εξαιτίας του γεγονότος ότι είχε ελεγχθεί από ιδιώτες ελεγκτές στην χρήση 2012 σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογικού πιστοποιητικού και είχε εκδοθεί πιστοποιητικό χωρίς επιφύλαξη, το εν λόγω ζήτημα του φορολογικού πιστοποιητικού εισήχθη ενώπιον της 7μελούς Συνθέσεως του Β' Τμήματος του ΣτΕ, με τον θεσμό της «πilotικής δίκης», του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010, ήτοι ως ζήτημα ευρύτερου ενδιαφέροντος, καθότι ως αναφέρεται στην πράξη 12/2019 της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010 δεν υπάρχει σχετική νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και η νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων κυμαίνεται συγκεκριμένα στο πρακτικό αναφέρεται μεταξύ άλλων:

«...(Γ) Η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011 εκδόθηκε βάσει της διάταξης της παραγράφου 8α του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε.η τροποποίηση των ρυθμίσεων αυτών που επιχειρήθηκε με την ΠΟΛ.

1034/31.12.2015 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών δεν ήταν νόμιμη ως κείμενη εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης. Άλλωστε, η αναδρομική ανατροπή των αποτελεσμάτων συντελεσθείσας περαίωσης των φορολογικών υποθέσεων χρήσεων, όπως η επίδικη, σύμφωνα με τους όρους των προμνημονευόμενων διατάξεων, η οποία εν προκειμένω επιχειρήθηκε με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1034/2015, θα αντέβαινε (α) στις θεμελιώδεις αρχές (α) του κράτους δικαίου και της ασφάλειας δικαίου (τόσο κατά το Σύνταγμα όσο και κατά την ΕΣΔΑ), εκδήλωση των οποίων αποτελεί η απαίτηση ο καταλογισμός φορολογικής παράβασης, συνακόλουθα δε του αναλογούντος φόρου και τυχόν σχετικών κυρώσεων, ως μέτρο περιοριστικό της επιχειρηματικής ελευθερίας και του δικαιώματος επί της περιουσίας, να στηρίζεται σε σαφή και προβλέψιμη στην εφαρμογή της νόμιμη βάση (πρβλ. ΣτΕ 144/2015, 909/2015, 290/2019 κ.ά.), πράγμα που προϋποθέτει, άλλωστε, την αποφυγή αποσπασματικών ρυθμίσεων και συνεχών μεταβολών αυτών, κατεσπαρμένων μάλιστα σε περισσότερα κείμενα (τυπικών ή/και ουσιαστικών) νόμων, με συνέπεια να δυσχεραίνεται η κατανόηση και, ως εκ τούτου, και η εφαρμογή τους από τον μέσο επιμελή φορολογούμενο, (β) στην έχουσα εφαρμογή στο πεδίο της φορολογίας εισοδήματος (ΣτΕ 2828/2016, 2607/2018) αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, εφόσον θα ανέτρεπε τη σταθερή και δικαιολογημένη, δημιουργηθείσας ως εκ της νομοθετικής ρύθμισης του θέματος (άρθρα 8 παρ. 9 ν. 4110/2013 και πρώτο υποπαρ. Δ2 περ. 20 ν. 4254/2014), πεποίθηση των φορολογουμένων επιχειρήσεων ως προς τις οποίες επληρούντο οι κρίσιμες προϋποθέσεις (i) της ύπαρξης έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφυλάξεις, (ii) της παρόδου της οριζόμενης από τον νόμο προθεσμίας των 18 μηνών από την υποβολή της εν λόγω έκθεσης στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., χωρίς εντοπισμό φορολογικών παραβάσεων από τους ελέγχους της φορολογικής αρχής, (iii) της απουσίας στοιχείων ή ενδείξεων για τις οριζόμενες από τον νόμο σοβαρές παραβάσεις] ότι δεν συνέτρεχε περίπτωση καταλογισμού φορολογικών παραβάσεων, αναλογούντος φόρου και τυχόν σχετικών κυρώσεων για τις φορολογικές υποθέσεις των περαιωμένων χρήσεων.»

Επειδή, εν προκειμένω σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 21.12.2021 έκθεσης ελέγχου ΚΦΑΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής η προσφεύγουσα εξέδωσε προς την επιχείρηση (ΑΦΜ) το με αρ. /2013 εικονικό στο σύνολο της συναλλαγής τιμολόγιο-ΔΑ καθαρής αξίας ύψους 115.000,00 € για πώληση εξαρτημάτων κλωβοστοιχίων, και το με αρ. /2013 μερικώς εικονικό τιμολόγιο-ΔΑ κατά το ποσό καθαρής αξίας ύψους 395.000,00 € για πώληση συστήματος κλωβοστοιχίων μετά εξαρτημάτων και συστήματος μεταφοράς αυγών μετά εξαρτημάτων.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται με την παρούσα προσφυγή παραγραφή για τη χρήση 2013. Ειδικότερα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι δεδομένου ότι έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επιφύλαξη για την προσφεύγουσα για το έτος 2013, η συγκεκριμένη χρήση θεωρείται περαιωμένη σύμφωνα με το άρθρο 82 του ν.2238/1994 και την ΠΟΛ. 1159/2011 εντός 18 μηνών από την ημερομηνία υποβολής του φορολογικού πιστοποιητικού. Όμως, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 5 της ΠΟΛ. 1159/2011 οι έλεγχοι που διενεργούνται μεταξύ άλλων εξ' αιτίας της έκδοσης εικονικών στοιχείων δύναται να γίνουν μέχρι την ημερομηνία παραγραφής της χρήσης. Στην υπό κρίση χρήση 2013 υφίσταται σε κάθε περίπτωση φοροδιαφυγή λόγω της ανωτέρω εικονικότητας των συναλλαγών, όπως αυτή ορίζεται στις προαναφερθείσες διατάξεις και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του

ΚΦΔ όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 66 του Ν.4646/2019, και συνεπώς ο χρόνος παραγραφής είναι δεκαετής. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε εντός του έτους 2022, και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής της χρήσης 2013 απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, όσον αφορά την εικονικότητα των υπό κρίση συναλλαγών, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 21.12.2021 έκθεσης ελέγχου ΚΦΑΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, ο εξοπλισμός των υπό κρίση συναλλαγών φέρεται να πωλήθηκε από την προσφεύγουσα στην το 2013, εν συνεχεία μεταπωλήθηκε από την στην το 2016 για να καταλήξει στον αρχικό πωλητή, την προσφεύγουσα το 2017. Ο φερόμενος πωληθέν μηχανολογικός εξοπλισμός αρχικά αγοράστηκε τα έτη 2000 και 2001 με συνολική καθαρή αξίας κτήσης του 345.956,94€, ενώ φέρεται να πωλήθηκε στην με συνολική καθαρή αξία 510.000,00€ (627.300 με ΦΠΑ) μετά δεκατρία χρόνια, ήτοι σε αξία μεγαλύτερη κατά 164.043,06€ από την αξία κτήσης του, και η προσφεύγουσα τον επαναγόρασε το 2017 με συνολική καθαρή αξία 80.000,00€ (98.400,00 € με ΦΠΑ). Ο φερόμενος πωληθέν εξοπλισμός ουδέποτε μεταφέρθηκε από τις εγκαταστάσεις της στο Η επιχείρηση δεν μπόρεσε να επιδείξει τον εξοπλισμό αφού σύμφωνα με την προσφεύγουσα τα πάγια μετατράπηκαν σε ανταλλακτικά. Επιδείχθηκαν κάποια παλιά και σπασμένα τμήματα κλωβοστοιχίων. Η εικονικότητα των υπό κρίση συναλλαγών αναλύεται εκτενέστερα στην ως άνω έκθεση ελέγχου.

Με το πόρισμά του, ο έλεγχος, καταλήγει για τις υπό κρίση συναλλαγές ότι αποτελούν ουσιαστικά διαδοχικές τιμολογήσεις μηχανολογικού εξοπλισμού μεταξύ επιχειρήσεων, η αρχική πώληση του οποίου ουδέποτε υπήρξε, και ότι αποτελούν συναλλαγές άνευ εμπορικού αντικειμένου, σε χρόνους και αξίες που εξυπηρετούσαν τα συμφέροντα κάθε μίας εξ αυτών.

Για τις διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκε το αρ. /2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε Ακρόαση με αναπόσπαστο τμήμα του το έγγραφο των διαπιστώσεων και ο υπ' αριθ. /2021 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, τα οποία επιδόθηκαν στην έδρα της προσφεύγουσας με την αρ. /..... /2021 εντολή. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη υπέβαλε το με αρ. /2021 Υπόμνημα καθώς και το με αρ. /2021 Συμπληρωματικό Υπόμνημα. Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, όσον αφορά τις επιταγές συνολικού ύψους 49.000,00 € εκδόσεως της προς τη , που σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου μεταβιβάστηκαν από την στην μειώνοντας την οφειλή της προς την (επισημαίνεται στην ως άνω έκθεση ελέγχου ότι η επιχείρηση μεταβιβάζει επιταγές εκδόσεως , και στην , χωρίς ιδιωτικό συμφωνητικό ως προκαταβολή, με την πραγματική οφειλή της στην να σχηματίζεται στο ποσό των 525.903,92€, ποσό που δεν ζητήθηκε να επιστραφεί από την , και ενώ η επιχείρηση - με τον ίδιο νόμιμο εκπρόσωπο και μέτοχο με την - προκαταβάλλει στην ποσό 525.370,43€, το οποίο δεν ζητήθηκε να επιστραφεί) και οι οποίες επιταγές (ύψους 49.000,00 €) ουδέποτε εμφανίστηκαν ως επιστρεφόμενες στα τηρούμενα βιβλία των επιχειρήσεων - και στα βιβλία των επιχειρήσεων , οι επιταγές αυτές

ακυρώθηκαν ή εμφανίζονται διαγραμμένες στο μηχανογραφικό σύστημα του τραπεζικού ιδρύματος (σελ. 41 τη έκθεσης ελέγχου), και συνεπώς δεν μείωσαν την οφειλή της στην

Σε αντίθεση με τα αναφερόμενα στην ως άνω έκθεση ελέγχου περί ακύρωσης/διαγραφής των εν λόγω επιταγών (εκδόσεως της σε διαταγή της) όπως αυτό προέκυψε από στοιχεία του μηχανογραφικού συστήματος του τραπεζικού ιδρύματος, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι οι εν λόγω επιταγές δεν ακυρώθηκαν αλλά αντικαταστάθηκαν από επιταγές ίδιας αξίας και μεταγενέστερης ημερομηνίας λήξης. Αντίγραφα των εν λόγω επιταγών προσκομίστηκαν με την υπό κρίση προσφυγή.

Όμως τα προσκομισθέντα αντίγραφα επιταγών με εκδότη την, αναγράφουν ότι είναι σε διαταγή τηςκαι όχι σε διαταγή τηςόπως οι αρχικές που η προσφεύγουσα επικαλείται ότι αντικατέστησαν. Δεν προσκομίστηκαν αντίγραφα διπλής όψης των επιταγών. Σε κάθε περίπτωση, πέραν της ως άνω οφειλής ύψους 525.903,92€, όπως επισημαίνεται στην ως άνω έκθεση ελέγχου, υφίσταται η τελική οφειλή τηςβάσει των τηρουμένων βιβλίων της κατά την ημερομηνία διακοπής της στις επιχειρήσεις ιδίων συμφερόντων και κοινής εκπροσώπησης (.....,, και) και στην συνεργαζόμενη η οποία ανέρχεται σε 151.365,20€, τα οποία ποσά συνολικά υπερκαλύπτουν το ποσό των 528.900,00 € ήτοι το ποσό της διαφοράς τιμήματος αρχικής αγοράς και πώλησης του ίδιου μηχανολογικού εξοπλισμού.

Επειδή στην παραπάνω έκθεση ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης και την έκδοση της σχετικής προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, εν προκειμένω, κρίθηκε ότι το με αρ./2013 τιμολόγιο-ΔΑ είναι εικονικό στο σύνολο της συναλλαγής καθαρής αξίας ύψους 115.000,00 €, και το με αρ./2013 τιμολόγιο-ΔΑ μερικώς εικονικό κατά το ποσό καθαρής αξίας ύψους 395.000,00 €.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2042/10.5.2022 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με θέμα 'Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατόπιν έκδοσης της υπ αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας':

«1. Με την υπ' αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εκδόθηκε επί προδικαστικού ερωτήματος, κρίθηκε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης έχει πεδίο εφαρμογής και επί του κατά περίπτωση προβλεπόμενου διοικητικού προστίμου για την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή.

2. Ειδικότερα, κρίθηκε ότι η παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή σχετίζεται με τη μη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, η εν λόγω παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 περί μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ίδιου

ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου. Περαιτέρω, μετά την κατάργηση του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν.4174/2013 (με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν.4337/2015), καθώς και την κατάργηση του άρθρου 5 του ν.2523/1997 (με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν.4337/2015), η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013, είναι ευμενέστερη σε σχέση με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015. Συνεπώς, εφόσον είναι ευμενέστερη, εφαρμοστέα κύρωση για την παράβαση αυτή είναι το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε' -ΚΦΔ. 3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ που ομοίως καταργήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.4337/2015, καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ.1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, των διατάξεων των περ. β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015.

4. Για παραβάσεις που διαπράττονται από την 17.10.2015 και εντεύθεν δεν επιβάλλεται το πρόστιμο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 του παρόντος.

5. Διευκρινίζεται ότι, τα ανωτέρω αναφερόμενα δε θίγουν τις υποχρεώσεις των ελεγκτικών οργάνων ως προς την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στην περίπτωση διαπίστωσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. διατ. αρθ. 66 παρ. 5, 55Α και 68 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν.4337/2015: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν.4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα

ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.....

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/ 2013 (Α' 170).»

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

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

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

Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη την Ε. 2042/10.5.2022 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, για την παράβαση της έκδοσης εικονικού στοιχείου δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015, αλλά ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτών (ν.2523/1997, 4174/2013 ή 4337/2015) και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης των οικείων καταλογιστικών πράξεων, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 και η επιβολή προστίμου ύψους 2.500,00 €, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο, και η τέλεση των παραβάσεων ανάγεται έως και την 16.10.2015.

Ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 θα πρέπει να τροποποιηθεί επί το ευνοϊκότερο σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21.12.2021 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **30.3.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα την τροποποίηση της υπ' αριθ. /2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1.1.13 - 31.12.13, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

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

Η με αριθμό /2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου,

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. ή και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 1.1.13 - 31.12.13.

Καταλογιζόμενο ποσό: 2.500,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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