



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

E-Mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 06/06/2022

Αριθμός Απόφασης: 2263

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 04-02-2022 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» με Α.Φ.Μ., εδρευούσης στην ΑΘΗΝΑ, οδός, αρ., και του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Αθηνών, οδός, αρ., κατά της υπ' αρ./31-12-2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 του ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./31-12-2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 του ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, του οποίου ζητείται η ακύρωση καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 31/12/2021 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών Ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04-02-2022 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», με ΑΦΜ και του του, με Α.Φ.Μ. η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./31-12-2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ίσο με 7.040,00€ διότι ζήτησε και έλαβε δύο (2) εικονικά συνολικής αξίας 21.648,00€ (καθαρή αξία 17.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. 4.048,00€) στο σύνολο τους κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 και 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) φορολογικά στοιχεία, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1 του ίδιου νόμου και των άρθρων 8, 10, 12 και 14 των Ε.Λ.Π.

Σύντομο Ιστορικό

Η υπ' αριθ./9-9-2020 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών εκδόθηκε συνεπεία Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών. Σύμφωνα με το ανωτέρω έγγραφο η προσφεύγουσα έλαβε δέκα (10) παραστατικά, συνολικής αξίας €246.000,00€ από την επιχείρηση «..... ΜΟΝ. ΕΠΕ», Α.Φ.Μ., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, η οποία κρίθηκε εικονική στο σύνολο της. Λαμβάνοντας υπόψη: α) την από 16/12/2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών για την εκδότρια επιχείρηση «..... ΜΟΝ. ΕΠΕ», Α.Φ.Μ., και β) τις ενέργειες που πραγματοποιήθηκαν από την Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, εκδόθηκε ο με αρ./1/...../2021 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου για το φορολογικό έτος 2015 και το υπ' αριθμό/6-12-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών στο οποίο καταγράφηκαν οι παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα. Σε απάντηση του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων κατατέθηκε το με αριθ. πρωτ./29-12-2021 υπόμνημα, του οποίου οι ισχυρισμοί δεν έγιναν αποδεκτά από την Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών. Εν συνεχεία συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 31-12-2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου κώδικα φορολογικών διαδικασιών ν.4174/2013 και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Οι δαπάνες ήταν αναγκαίες και λειτουργικές και δεν έπρεπε ο έλεγχος να τις εκλάβει ως μη πραγματικές, σε κάθε περίπτωση δε περίπτωση έπρεπε να αναγνωρίσει ότι ήταν καλόπιστοι λήπτες των επίδικων τιμολογίων.
- 2) Ο έλεγχος στηρίχθηκε σε συμπεριφορές και εκτιμήσεις συμπεριφορών του εκδότη των φορολογικών στοιχείων.
- 3) Εφαρμογή επιεικέστερης διάταξης νόμου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Βιβλία και στοιχεία» του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-7-2013) ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου του ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015: «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που

ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Ως προς τον 1^ο και 2^ο Ισχυρισμό

Επειδή στην από με ημερομηνία θεώρησης 31-12-2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών Ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών αναφέρεται ότι σύμφωνα με την από 16/12/2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών τα παραστατικά που εξέδωσε η «..... MON. ΕΠΕ» (προμηθεύτρια της προσφεύγουσας) , με Α.Φ.Μ., κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών της κυρίως για τους παρακάτω λόγους:

- Κλιμάκιο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, μετέβη στην έδρα της ελεγχόμενης, επί της οδού και θυροκόλλησε την υπ' αριθ. Πρωτ. /12-07-2017 πρόσκληση. Η επιχείρηση δεν κατέστη δυνατό να βρεθεί εκεί και από πληροφορίες περιοίκων επιχειρήσεων, πληροφορηθήκανε ότι αυτή είχε αποχωρήσει πολλά χρόνια πριν, προς άγνωστη διεύθυνση, χωρίς κανέναν άλλον να γνωρίζει οτιδήποτε σχετικό.
 - Επίσης από έλεγχο στο Ε2 του Κου με ΑΦΜ, ιδιοκτήτη του πρώτου υποκαταστήματος της ελεγχόμενης, επί της οδού , διαπιστώθηκε ότι, ο χώρος μισθωνόταν από την 01-05-2014 μέχρι και την 01-11-2015 στην μον. ΕΠΕ με ΑΦΜ (η οποία για το διάστημα από 01-05-2014 έως και 30-09-2014 έφερε ως ιδρυτικό τίτλο, την επωνυμία μον. ΕΠΕ). Από 02-11-2015 και μετά, μισθώθηκε σε άλλη επιχείρηση.
 - Στη συνέχεια κλιμάκιο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, μετέβη στη δηλωθείσα διεύθυνση του δεύτερου υποκαταστήματος επί της οδού και επειδή στην είσοδο δεν βρέθηκε πινακίδα της ελεγχόμενης ή κουδούνι με την επωνυμία αυτής, θυροκόλλησε στο ισόγειο, την υπ' αριθ. Πρωτ. / 13-07-2017 Πρόσκληση.
 - Κατόπιν ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών διενήργησε έρευνα στο ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας και συγκεκριμένα στο Ε2 του ιδιοκτήτη του ακινήτου, Κου με ΑΦΜ Ύστερα από τηλεφωνική επικοινωνία με τον προαναφερθέντα, ο οποίος προσήλθε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και του επιδόθηκε η υπ' αριθ. Πρωτ. /19-07-2017 Πρόσκληση, προσκόμισε ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης γραφείου 2^{ου} ορόφου μεταξύ αυτού και της μον. ΕΠΕ, δια της διαχειρίστριάς αυτής, Κας του με ΑΦΜ Επίσης υπέβαλε Υπεύθυνη Δήλωση - Υπόμνημα στην οποία αναφερόταν ότι τα γραφεία της ελεγχόμενης βρίσκονται στον δεύτερο όροφο της πολυκατοικίας, επί της οδού στην Αθήνα. Ως εκ τούτου κλιμάκιο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, μετέβη εκ νέου στην ανωτέρω δ/ση και θυροκόλλησε λόγω απουσίας τους, την υπ' αριθ. / 20-7-2017 τρίτη πρόσκληση στην πόρτα της επιχείρησης, όπου ήταν αναρτημένη ταμπέλα με την επωνυμία της.
 - Στη συνέχεια ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών μετέβη εκ νέου στην δηλωθείσα (στο μητρώο του TAXIS) διεύθυνση του υποκαταστήματος επί της οδού ΑΘΗΝΑ, στον δεύτερο όροφο όπου υπήρχε γραφείο με την ταμπέλα της ελεγχόμενης και θυροκόλλησε λόγω απουσίας, την με αριθ. Πρωτ. / 21-09-2019 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, επισυνάπτοντας την με αριθ. /2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου και τη με αριθ. πρωτ. /21-09-2019 Πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, προκειμένου η ελεγχόμενη επιχείρηση να θέσει στην διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία, αλλά δεν υπήρξε καμία ανταπόκριση.
 - Σύμφωνα με τα ανωτέρω και κατόπιν ελέγχου στο υποσύστημα του elenxis και taxis, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πρόκειται για ανύπαρκτη επιχείρηση παρά την ενδελεχή προσπάθεια εντοπισμού της από την Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και την ΥΕΔΔΕ Αττικής, αλλά υπαρκτής ως προς τις αντλούμενες ηλεκτρονικές της κινήσεις.
- Συγκεκριμένα:
- Η ελεγχόμενη ΜΟΝ. ΕΠΕ - ΜΕ ΑΦΜ μέχρι και σήμερα έχει αναρτημένη ταμπέλα με την επωνυμία της σε γραφείο δεύτερου ορόφου στη δηλωθείσα δ/ση του υποκαταστήματος της επί της οδού στην Αθήνα, παρά του ότι στο Ε2 του ιδιοκτήτη του γραφείου Κου, αυτό φαίνεται μισθωμένο

μέχρι τον 7^ο του 2017. Αξιοσημείωτο είναι ότι αν και το γραφείο βρίσκεται στο κεντρικότερο σημείο της Αθήνας, αυτό φαίνεται κενό και με αναρτημένη τη ταμπέλα της ελεγχόμενης από το 2017 έως σήμερα.

- Δεν οφείλει ληξιπρόθεσμα ή μη χρέη (τελευταία ημερομηνία πληρωμές στις 18-03-2019).

- Υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος φορολογικών περιόδων 2014, 2015 και 2016 με πολύ υψηλά Ακαθάριστα έσοδα και αντίστοιχες ζημιές στο κάθε έτος.

- Οι δηλώσεις εισοδήματος υποβλήθηκαν από τον λογιστή με ΑΦΜ , που γεννήθηκε την 18-02-1930, ο οποίος διαμένει στην οδό και είναι κάτοχος της τηλεφωνικής γραμμής (τηλ. περιοχής), η οποία δεν απαντά ποτέ -εκτός από μια περίπτωση κατά την οποία αφού ενημερώθηκε ότι εκκρεμεί εντολή ελέγχου επιστροφής φόρου εισοδήματος 2015, δήλωσε ότι δεν είναι άμεσα σχετιζόμενο άτομο με την , ότι κατά κάποιον τρόπο την εκπροσωπεί και ότι η δεν επιθυμεί την επιστροφή του φόρου.

- Ο στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών εμφανίζεται ως λογιστής, χωρίς ποτέ να έχει λειτουργήσει ατομική επιχείρηση, και δηλώνει σχέσεις εκπροσώπησης σε πολλές εταιρίες. Μια εξ αυτών είναι η ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ με ΑΦΜ , η οποία βρίσκεται στη δ/νση και δηλώνει τον ανωτέρω αναφερόμενο τηλεφωνικό αριθμό. Η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών με το υπ' αριθ. Πρωτ. / 13-07-2017 έγγραφο, ζήτησε την συνδρομή της Δ/νσης ηλεκτρονικής διακυβέρνησης για την εξακρίβωση των στοιχείων του ατόμου που διενήργησε την υποβολή των δηλώσεων ΦΠΑ, η οποία απάντησε ότι υποβλήθηκαν από την εταιρεία ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ με ΑΦΜ Όπως προκύπτει από τα στοιχεία της ΔΗΛΕΔ, η ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ με ΑΦΜ εξουσιοδοτήθηκε ηλεκτρονικώς από την (συντομογραφία της ελεγχόμενης) να υποβάλει τις δηλώσεις ΦΠΑ αυτής, ηλεκτρονικώς. Παρά την υπ' αριθ. Πρωτ. / 17-08-2017 Πρόσκληση προς την ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ για παροχή πληροφοριών σχετικά με την υπόθεση της ΕΠΕ, της τηλεφωνικής επικοινωνίας με τον κ. όπως αναφέρθηκε ανωτέρω και παρά τη διαβεβαίωση του ότι θα προσέλθει, αυτό δεν έγινε ποτέ.

- Υποβλήθηκαν περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ έως και τον 7ο του 2019, οι οποίες όλες εμφανίζουν πιστωτικό υπόλοιπο, πλην των περιόδων 12ου του 2014 και 6ου του 2015 στις οποίες δηλώθηκαν πολύ μικρά χρεωστικά ποσά.

- Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις του 2019 στις εκροές και στις εισροές δηλώνονται ποσά εκατομμυρίων, με αυξομειούμενο πιστωτικό υπόλοιπο.

- Στις υποβληθείσες ΜΥΦ δηλώθηκαν πολύ υψηλά ποσά τόσο στις πωλήσεις όσο και στις αγορές ώστε να εμφανίζονται σχεδόν ισοσκελισμένες.

- Κατόπιν σχετικού εγγράφου - συνδρομής σε διενεργούμενο έλεγχο προς τον ΕΦΚΑ, ο φορέας απάντησε με το υπ' αριθ. πρωτ. / 09-10-2019 έγγραφο του, αναφέροντας ότι η ελεγχόμενη έχει απογραφεί για τα ελεγχόμενα έτη 2014 έως 2016, ότι δεν υπάρχουν οφειλές και ότι για το ανωτέρω αναφερόμενο χρονικό διάστημα έχει εισπραχθεί από τον φορέα το ποσό των 95.696,36€ (δυσανάλογα μικρό ποσό σε σχέση με τον όγκο των εργασιών).

- Η ελεγχόμενη σύμφωνα με τις υποβληθείσες διέσεις Φόρου Μισθωτών υπηρεσιών δηλώνει για το 2014 τέσσερις (4) εργαζόμενους, για το έτος 2015 τριάντα οκτώ (38) εργαζόμενους και για το έτος 2016 πενήντα (50) εργαζόμενους, ενώ οι εισφορές στον ασφαλιστικό φορέα είναι δυσανάλογα μικρές ως προς το ύψος των εσόδων. Επίσης σύμφωνα με το elenxis η ελεγχόμενη υπέβαλε Φ.Μ.Υ. (φόρο μισθωτών υπηρεσιών) μέχρι και το 2018.

-Η ελεγχόμενη κατασκευαστική εταιρεία πέραν της εμπορίας, θεωρητικά εκτελεί έργα παροχής υπηρεσιών πολλών εκατομμυρίων και συγκεκριμένα δηλώνει για Παροχή Υπηρεσιών της φορολογικής περιόδου 2014 το ποσό των 697.676,23€, για τη φορολογική περίοδο 2015 το ποσό των 2.869.851,20€ και για τη φορολογική περίοδο 2016 το ποσό των 12.002.326,61€, τα οποία για να εκτελεστούν απαιτούν μεγάλες δαπάνες εργατικού προσωπικού. Προς επίρρωση αυτού, η ελεγχόμενη δηλώνει έξοδα και δαπάνες εργατοϋπαλληλικού προσωπικού αλλά κυρίως μεγάλες αμοιβές και έξοδα τρίτων, ώστε εκ πρώτης να καταλήγει με ζημιές και σε δεύτερη φάση να δικαιολογεί έξοδα εργασιών.

- Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν είχε στην κατοχή της μεταφορικά μέσα ούτε μηχανήματα έργου.
- Η ελεγχόμενη ενώ είχε εγκαταλείψει την δηλωθείσα ως έδρα της επιχείρησης επί της οδού Γαλατσίου 68 στο Γαλάτσι, δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολών εργασιών όπως είχε υποχρέωση, ώστε να είναι εφικτή η επικοινωνία μεταξύ αυτής και της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

- Κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με τη διαχειρίστρια της μέχρι και της 18-6-2014, Κας και ότι για τη μεταβίβαση αυτής μεσολάβησε ο τότε σύζυγος της. Επίσης κατόπιν προφορικής πρόσκλησης προσέλευσης της στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, ουδέποτε ανταποκρίθηκε. Μάλιστα στο μητρώο εμφανίζεται ως άγαμη.

- Παρά την παρατεταμένη προσπάθεια εντοπισμού της διαχειρίστριας της ελεγχόμενης επιχείρησης κατά τα ελεγχόμενα έτη, Κας με ΑΦΜ, αυτό δεν κατέστη δυνατό. Συγκεκριμένα από έρευνα στο ηλεκτρονικό αρχείο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών διαπιστώθηκε ότι, η διαχειρίστρια του διαμένει μόνιμα στην Θεσσαλονίκης στη διεύθυνση - Τ.Κ. και λειτουργεί ατομική επιχείρηση στη διεύθυνση Τ.Κ. Από έρευνα σε τηλεφωνικό κέντρο πληροφοριών διαπιστώθηκε ότι, σε καμία από τις δύο διευθύνσεις αλλά ούτε και οπουδήποτε αλλού βρέθηκε τηλεφωνικός αριθμός επικοινωνίας. Επίσης μέχρι και την σύνταξη εν λόγω έκθεσης, δηλώνει ηλεκτρονική διεύθυνση Από επικοινωνία στην ανωτέρω αναφερόμενη ηλεκτρονική διεύθυνση διαπιστώθηκε ότι αυτή ανήκει σε έτερη - μη σχετική εταιρεία και συγκεκριμένα στην (Σύμβουλοι επιχειρήσεων), η οποία δια μέσω του Κου (εκπροσώπου αυτής) δήλωσε προφορικά ότι ουδεμία σχέση έχει με την ελεγχόμενη και ούτε γνωρίζει την ύπαρξη της.

- Από έλεγχο στο ΓΕΜΗ διαπιστώθηκε ότι την 18η Ιουλίου 2018 ως νέος διαχειριστής της ορίστηκε ο (επ.) (ον.) του με ΑΦΜ, καταγωγής, με διεύθυνση κατοικίας - Ν. Ψυχικό και τηλεφωνικό αριθμό, στον οποίο δεν απαντά κανείς. Η αλλαγή του ως μέλος και διαχειριστής της ουδέποτε δηλώθηκε στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών. Επίσης κατόπιν στοιχείων που αντλήθηκαν από το μητρώο διαπιστώθηκε ότι, ο φορολογικά ανήκει στη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης με τόπο διαμονής - Ν. Ψυχικό μέχρι και την 16^η -11-2017 και από τις 17-11-2017 διαμένει επί της οδού - Τ.Κ. ΑΤΤΙΚΗΣ. Σύμφωνα μάλιστα με την υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος έτους 2018 στη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, στην πρώτη σελίδα δηλώνει ως δ/ση κατοικίας το χλμ παρά- πλευρης οδού Αθηνών και στην τελευταία σελίδα αυτής, Περαιτέρω, ο έλεγχος απέστειλε στην δηλωθείσα ηλεκτρονική διεύθυνση πρόσκληση επικοινωνίας, στην οποία ουδέποτε ανταποκρίθηκε. Κατόπιν αυτού, κλιμάκιο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών μετέβη στην ανωτέρω δηλωθείσα δ/ση επί της Τ.Κ. ΑΤΤΙΚΗΣ, αλλά και πάλι δεν κατέστη δυνατό να βρεθεί οτιδήποτε σχετικό με αυτόν. Αντιθέτως δια-

πιστώθηκε ότι η διεύθυνση είναι ανύπαρκτη, διότι η αρίθμηση της οδού σταματά στο με Τ.Κ. και συνεχίζει από το με τον δηλωθέντα Τ.Κ.

- Παρά το γεγονός ότι η ελεγχόμενη γνώριζε μέσω του λογιστή της την προσπάθεια της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών να έρθει σε επικοινωνία μαζί της, ουδέποτε ανταποκρίθηκε, όπως επίσης δεν ανταποκρίθηκε και στη με αριθ. πρωτ. /21-09-2019 Πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 και δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία.

- Οι κατά ετών διαχειριστές επιδιώκουν συστηματικά την αποφυγή οποιασδήποτε επικοινωνίας με την φορολογική αρχή, καλύπτοντας τα ίχνη τους δίνοντας ψευδή στοιχεία με σκοπό την μη προσκόμιση των παραστατικών που θα αποδείκνυαν τις συναλλαγές.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ελεγχόμενη εταιρεία θέλοντας να έχει μια επίφαση κανονικότητας υπέβαλε δηλώσεις χωρίς να προκύπτουν φόροι, τηρώντας ουσιαστικά μια ανύπαρκτη εταιρεία. Πρόκειται δηλαδή για εκδότρια εταιρεία εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των συναλλαγών της.

Επειδή, στην με ημερομηνία θεώρησης 31-12-2021 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου κώδικα φορολογικών διαδικασιών Ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών αναφέρεται ότι από την εκτυπωθείσα καρτέλα του προμηθευτή της προσφεύγουσας με αριθμό, που ταυτοποιήθηκε με την επιχείρηση «..... ΕΠΕ» με Α.Φ.Μ., προέκυψε ότι όλα τα επίμαχα παραστατικά είχαν ληφθεί στους μήνες Οκτώβριο και Νοέμβριο του 2015 ελέγχθηκαν και διασταυρώθηκαν οι καταχωρήσεις του βιβλίου Εσόδων – Εξόδων με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών – Προμηθευτών. Τα ευρήματα αποτυπώνονται στον πιο κάτω πίνακα:

Είδος παραστατικού/ αριθμός/Ημερομηνία	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΟ	ΣΕΛΙΔΑ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ/ΕΞΟΔΩΝ
ΤΔΑ/.../2-10-2015	ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΦΠΑ	6.600,00	1.518,00	8.118,00	1 ^η Τέταρτου τριμήνου 2015
ΤΔΑ/...../9-10-2015		11.000,00	2.530,00	13.530,00	4 ^η Τέταρτου τριμήνου 2015
ΤΔΑ/..../19-10-2015		9.000,00	2.070,00	11.070,00	4 ^η Τέταρτου τριμήνου 2015
ΤΔΑ/..../ 21-10-2015		27.000,00	6.210,00	33.210,00	4 ^η Τέταρτου τριμήνου 2015
ΤΔΑ/...../26-10-2015		18.000,00	4.140,00	22.140,00	4 ^η Τέταρτου τριμήνου 2015
ΤΔΑ/...../30-10-2015		28.000,00	6.440,00	34.440,00	4 ^η Τέταρτου τριμήνου 2015
ΤΔΑ/...../5-11-2015		28.000,00	6.440,00	34.440,00	15 ^η Τέταρτου τριμήνου 2015
ΤΔΑ/...../9-11-2015		48.000,00	11.040,00	59.040,00	17 ^η Τέταρτου τριμήνου 2015
ΤΔΑ/...../10-11-2015		5.000,00	1.150,00	6.150,00	17 ^η Τέταρτου τριμήνου 2015
ΤΔΑ/...../16-11-2015		19.400,00	4.462,00	23.862,00	20 ^η Τέταρτου τριμήνου 2015
ΣΥΝΟΛΑ		200.000,00	46.000,00	246.000,00	

Επειδή στην με ημερομηνία θεώρησης 31-12-2021 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου κώδικα φορολογικών διαδικασιών Ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών αναφέρεται ότι πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του νόμου 4337/2015 επιβάλλεται στα ληφθέντα, έως την εφαρμογή του νόμου, στοιχεία, ήτοι έως την 17/10/2015. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι μόνο δύο στοιχεία έχουν εκδοθεί πριν την 17/10/2015 και συνεπώς γι αυτά επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του νόμου 4337/2015. Τα εν λόγω στοιχεία αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

Είδος παραστατικού/ αριθμός/Ημερομηνία	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΟ
ΤΔΑ/..... /2-10-2015	6.600,00	1.518,00	8.118,00
ΤΔΑ/..... /9-10-2015	11.000,00	2.530,00	13.530,00

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση /2012 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό

την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο.)

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. απόφαση 116/2013 του 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, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο 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 συναλλακτι-

κής 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, 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. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται το συμπέρασμα ότι η εκδότρια εταιρεία «..... MON. ΕΠΕ» με ΑΦΜ, είναι φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκομίσθηκε οιοδήποτε στοιχείο που να αντικρούει το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο έλεγχος δεν στηρίχτηκε σε πλημμελή αιτιολογία, αντίθετα στηρίχθηκε σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των ως άνω σχετικών διατάξεων, δεν αποδείχθηκε η πραγματοποίηση των συναλλαγών από την προσφεύγουσα και επιπλέον δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας της λήπτριας εταιρείας κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων. Συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 3ο Ισχυρισμό

Επειδή, σκόπιμο είναι να αναφερθεί και η εξέλιξη της νομοθεσίας σε σχέση με την επιβολή προστίμων για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, η οποία συνίσταται στην σταδιακή μείωση των εν λόγω υπέρογκων προστίμων και τελικά στην κατάργησή τους. Συγκεκριμένα:

Με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 (μεταξύ αυτών και η παρ. 10 περ. β' του άρθρου 5 που προέβλεπε τα πρόστιμα για εικονικά).

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 φορο-

λογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου.

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, που όριζε ως παράβαση φοροδιαφυγής την έκδοση πλαστών-εικονικών και τη λήψη εικονικών καθώς και τα επιβαλλόμενα πρόστιμα. Συνεπώς για παραβάσεις που διαπράττονται από 17/10/2015 (ημ/νία δημοσίευσης του ν.4337) και μετά δεν επιβάλλονται πρόστιμα για τη λήψη και καταχώρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«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 της παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «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:

.....

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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Ε.2042/2022 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ 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» αναφέρεται ότι:

«Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η παρούσα εγκύκλιος καταλαμβάνει τις περιπτώσεις φορολογουμένων που έως 16/10/2015 υπέπεσαν στις 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.

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 ιδίου 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

.....

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.

.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.....
ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2042/2022 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ, για την παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, καθότι η εν λόγω παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 και ως εκ τούτου, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου, ποσού 2.500,00€, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο.

Επειδή, τα διαλαμβανόμενα της Ε.2042/2022 Εγκυκλίου της ΑΑΔΕ 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 και αφορούν παραβάσεις, που διαπράχθηκαν πριν την 17/10/2015, όπως στην προκειμένη περίπτωση.

Συνεπώς, η με αριθ. / 31-12-2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015 θα πρέπει να τροποποιηθεί ως προς το επιβληθέν πρόστιμο, λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 17.600,00€ από την συναλλακτικώς ανύπαρκτη εταιρεία «..... ΕΠΕ» με Α.Φ.Μ., σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από 31-12-2021 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου κώδικα φορολογικών διαδικασιών Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, επί της οποίας εδράζεται η με αριθ. / 31-12-2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν.4337/2015, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 04-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....
..... ΟΕ» με ΑΦΜ και του του, με Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της με αρ. /2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 -ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αρ.:/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013: 2.500,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ
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.