



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/06/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2229

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 04-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου ΛΑΥΡΙΟΥ, επί της οδού, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		31-12-2021	Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015	2015	8.000,00€
2		31-12-2021	Πρόστιμο άρθρου 6 του ν.2523/1997	2015	2.300,00€
3		31-12-2021	Εισόδημα	2015	7.800,00€
4		31-12-2021	Φ.Π.Α.	2015	5.980,00€

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 31-12-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

• Με την με αριθ. / 31-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο, συνολικού ποσού 8.000,00€, επειδή διαπιστώθηκε ότι έλαβε και καταχώρησε ένα (1) εικονικό στοιχείο εκδόσεως της οντότητας «.....» με Α.Φ.Μ για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.600,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό του άρθρου 13 §1 του ΚΦΔ και του άρθρου 66 παρ. 5 περ. ε' του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015. Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν. 4337/2015 και ισούται με το 40% της αξίας του στοιχείου, ήτοι 8.000,00€. (20.000,00 X 40%).

• Με την με αριθ./31-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, συνολικού ποσού 2.300,00€. Η παράβαση αφορά στη λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.600,00€, από την συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ....., με το οποίο ο προσφεύγων εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν 2859/2000, συνολικού ποσού 4.600,00 €. Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 και του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 και ισούται με το 50% επί του Φ.Π.Α. του ανωτέρω εικονικού φορολογικού παραστατικού που έλαβε ο προσφεύγων ως λήπτης, ήτοι 2.300,00 € (4.600,00€ X 50%).

• Με την με αριθ./ 31-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 5.200,00€, πλέον πρόστιμο φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 2.600,00€, ήτοι συνολικό ποσό 7.800,00€.

• Με την με αριθ./ 31-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 4.600,00€, πλέον πρόστιμο φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 1.380,00€, ήτοι συνολικό ποσό 5.980,00€ .

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με από 12-03-2020 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, σύμφωνα με το οποίο διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ..... είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων και ότι μεταξύ των ληπτών ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος έλαβε από την εν λόγω εκδότρια επιχείρηση, το εκδοθέν στις 10-02-2015 εικονικό, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 4.600,00€.

Εν συνεχεία, συνεπεία του ανωτέρω Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, εκδόθηκε η με αριθ./27-03-2020 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, η οποία αναριθμήθηκε σε/11-05-2020 λόγω προσθήκης φορολογικών αντικειμένων.

Κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων από την Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του με αριθ./ 09-12-2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), με τις αντίστοιχες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Δ., αντίστοιχα.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ./ 30-12-2021 Υπόμνημά του.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προέβη στην έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Πλημμελής κοινοποίηση των οριστικών αποτελεσμάτων ελέγχου,
- Η επίμαχη συναλλαγή ήταν πραγματική,
- Τελούσε σε καλή πίστη κατά τη λήψη του εικονικού στοιχείου και είχε τη δυνατότητα να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα του και τη σχετική εισροή από τις εκροές,
- Μη ορθή εφαρμογή των διατάξεων στο πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν. 4337/2015 και
- Δεν λήφθηκαν υπόψη οι ευνοϊκότερες διατάξεις, ως προς τον υπολογισμό των προσβαλλόμενων πράξεων

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΛΗΜΜΕΛΗ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΟΡΙΣΤΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 2 και 5 ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

- α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,
- β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή
- γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην

τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι στις 31/12/2021 ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ μετέβη στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας της επιχείρησης του προσφεύγοντος του στο Λαύριο ώστε να του επιδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις μαζί με τις εκθέσεις ελέγχου. Μη μπορώντας ο έλεγχος να εντοπίσει τον προσφεύγοντα, παρόλο που υπήρξε τηλεφωνική επικοινωνία μαζί του ως προς την ημερομηνία επίδοσης των πράξεων, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ προέβει στην θυροκόλληση τους.

Επειδή, ο προσφεύγων με την ενδικοφανή του προσφυγή επιβεβαιώνει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις θυροκολλήθηκαν την 31/12/2021 στον χώρο της εγκατάστασης της επιχείρησής του στο Λαύριο.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμη κοινοποίηση των οριστικών αποτελεσμάτων ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/ 23-7-2013) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...

...

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,

...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/ 2-6-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» αναφέρεται ότι: «Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) ...

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

...

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.».

Φ.Π.Α.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

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

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,..... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.».

Κ.Φ.Δ.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-7-2013) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 13. Βιβλία και στοιχεία

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, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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 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 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997: «.....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 την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή

δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε :

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι

εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

Β. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον:

«α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την

επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. ...».

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 55, παρ. 2 (δ') του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)**, όπως ίσχυε μέχρι και την **16/10/2015**, οριζόταν ότι «δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.».

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.8 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «8. Η περίπτωση δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.».

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:

α)

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 τις διατάξεις του άρθρου 79 «Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία» του ν.4472/2017 (ΦΕΚ Α' 74) ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α` 179) και της περίπτωσης δ` της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α` 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών κατά την κατάθεση του παρόντος υποθέσεων, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν

έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση και δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.».

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».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΕΚΔΟΤΗ «.....» με Α.Φ.Μ:

Επειδή, σύμφωνα με το από 12-03-2020 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ και την διαβιβασθείσα Έκθεση Ελέγχου της, τα οποία αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα των από 31/12/2021 οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, όπου αναφέρονται οι λόγοι που χαρακτηρίστηκαν εικονικά τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εκδότρια επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ:, ένα (1) εκ των οποίων προς τον προσφεύγοντα, και οι οποίοι είναι οι εξής:

- «Υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος φορολογικών περιόδων 2014, 2015 και 2016 με πολύ υψηλά ακαθάριστα έσοδα και αντίστοιχες ζημιές στο κάθε έτος.
- Υποβλήθηκαν περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ έως και τον 7ο του 2019 οι οποίες όλες εμφανίζουν πιστωτικό υπόλοιπο πλην των περιόδων 12/2014 και 6/2015 στις οποίες δηλώθηκαν πολύ μικρά χρεωστικά πόσα.
- Στις εκροές και στις εισροές δηλώνονται πόσα εκατομμυρίων με αυξομειούμενο πιστωτικό υπόλοιπο.
- Στις υποβληθείσες ΜΥΦ δηλώθηκαν πολύ υψηλά ποσά τόσο στις πωλήσεις όσο και στις αγορές ώστε να εμφανίζονται σχεδόν ισοσκελισμένες.
- Σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών δηλώνει για το 2014 τέσσερις εργαζόμενους, για το 2015, 38 εργαζόμενους και για το 2016, 50 εργαζόμενους ενώ οι εισφορές στον ασφαλιστικό φορέα είναι δυσανάλογα μικρές ως προς το ύψος των εσόδων της.
- Πέραν της εμπορίας θεωρητικά εκτελεί έργα παροχής υπηρεσιών πολλών εκατομμυρίων ευρώ..... τα οποία για να εκτελεστούν απαιτούν μεγάλες δαπάνες εργατικού προσωπικού. Προς επίρρωση αυτού η εκδότρια δηλώνει έξοδα και δαπάνες εργατοϋπαλληλικού προσωπικού αλλά κυρίως μεγάλες αμοιβές και έξοδα τρίτων ώστε να καταλήγει με ζημιές και σε δεύτερη φάση να δικαιολογεί έξοδα εργασιών.
- Η επιχείρηση δεν είχε στην κατοχή της μεταφορικά μέσα ούτε μηχανήματα έργου.
- Η εκδότρια είχε εγκαταλείψει την δηλωθείσα ως έδρα της επιχείρησης επί της οδού
- Δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολών εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όπως είχε υποχρέωση ώστε να είναι εφικτή η επικοινωνία μεταξύ αυτής και της Φορολογικής Διοίκησης.
- Οι ανά τα έτη διαχειριστές επιδιώκουν συστηματικά την αποφυγή οποιασδήποτε επικοινωνίας με τη φορολογική αρχή καλύπτοντας τα ίχνη τους δίνοντας ψευδή στοιχεία με σκοπό την μη προσκόμιση των παραστατικών που θα αποδείκνυαν τις συναλλαγές.

- Πορισματικά βάσει του Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, η εκδότρια εταιρεία θέλοντας να έχει μία επίφαση κανονικότητας υπέβαλε δηλώσεις χωρίς να προκύπτουν φόροι τηρώντας ουσιαστικά μία ανύπαρκτη εταιρεία, δηλαδή, πρόκειται για εκδότρια εταιρεία εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των συναλλαγών της.
- Σε βάρος της επιχείρησης με Α.Φ.Μ. ελεγκτικής αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες παραβάσεις.....διαχειριστική περίοδος 2015: Σε 857 περιπτώσεις εξέδωσε ισάριθμα εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ., Τ.Δ.Α., ΤΙΜ και Α.Λ.Π./Α.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 226.203,10 ευρώ) συνολικής καθαρής αξίας 8.907.813,62 ευρώ κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παράγραφος 5 του Κ.Φ.Δ. παραβαίνοντας τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και των άρθρων 6,7,8 του Κ.Φ.Α.Σ., ή 8, 10,12, 14 των Ε.Λ.Π.. Η επιβολή των προστίμων αυτών προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β' του νόμου 4337/2015. Οι παράγραφοι 3 και 4 του άρθρου 7 του νόμου 4337/2015 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του στις 17/10/2015 και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου β' του άρθρου 55 του νόμου 4174/2013.»

Σύμφωνα με το πόρισμα της συγκεκριμένης έκθεσης η εκδότρια εταιρεία είναι εκδότρια ως προς τη συναλλαγή εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών προέκυψε ότι ένας εκ των ληπτών είναι και η επιχείρηση με ΑΦΜ

Επειδή, σύμφωνα με το από 12-03-2020 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ και την διαβιβασθείσα Έκθεση Ελέγχου της, τα οποία αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα των από 31/12/2021 οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, και για τους λόγους που παρατίθενται αναλυτικά σε αυτά κρίθηκε ότι η εκδότρια εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ:, κατά την φορολογική περίοδο 1/1/2015 - 31/12/2015 εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, ένα (1) εκ των οποίων προς τον προσφεύγοντα, με αριθμό τιμολογίου 1/10-02-2015, καθαρής αξίας 20.000,00 € πλέον ΦΠΑ 4.600,00 € ήτοι συνολικής αξίας 24.600,00 € .

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, προέβη στην έκδοση του με αριθ. / 09-12-2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) του άρθρου 28 & 62 του Ν.4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Δ., αντίστοιχα, προκειμένου ο προσφεύγων να εκφράσει τις απόψεις του εντός χρονικού διαστήματος είκοσι (20) ημερών, από την επίδοσή τους.

Επειδή, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ./ 30-12-2021 Υπόμνημά του.

Επειδή, ο προσφεύγων με τις με αρ. πρωτ./30-12-2021 Έγγραφες -Απόψεις του, δεν προσκόμισε στοιχεία προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση της συναλλαγής (όπως π.χ. τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης).

Επειδή, σε περίπτωση εικονικότητας της συναλλαγής δεν δύναται να τεθεί θέμα καλοπιστίας του προσφεύγοντος, κατά τη λήψη του ανωτέρω φορολογικού στοιχείου και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015 θα πρέπει να τροποποιηθεί μόνο ως προς το επιβληθέν πρόστιμο, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.600,00€ από την συναλλακτικώς ανύπαρκτη εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ....., σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από 31-12-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Προστίμου Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Δ. ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι με αριθ.,, και/ 31-12-2021 προσβαλλόμενες πράξεις, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

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 του με ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

Α) την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1		31-12-2021	Πρόστιμο άρθρου 6 του ν.2523/1997	2015
2		31-12-2021	Εισόδημα	2015
3		31-12-2021	Φ.Π.Α.	2015

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ, και

Β) την τροποποίηση της κάτωθι πράξης

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1		31-12-2021	Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015	2015

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ,

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Κ.Φ.Δ (Αριθ. Πράξης/ 31-12-2021) ΦΟΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1 – 16/10/2015

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

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' & παρ. 2 περ. ε' του ν.4337/2015

Πρόστιμο συνολικού ποσού: **2.500,00€**

2. ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/ 31-12-2021) ΦΟΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1 – 31/12/2015

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

Πρόστιμο άρθρου 6 του ν.2523/1997 & άρθρου 79 του ν.4472/2017:

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 2.300,00€ [4.600,00€ X 50%]

3. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/ 31-12-2021) Φορ. Έτους 2015

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

Διαφορά φόρου	5.200,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	2.600,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.800,00€

4. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/ 31-12-2021) Φορ. Περιόδου 1/1 – 31/12/2015

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	4.600,00€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	1.380,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	5.980,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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

