



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

Καλλιθέα , 02/06/2022

Αριθμός Απόφασης: 2157

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την από **04/02/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» **ΑΦΜ**, με έδρα στα κατά: α) της με αριθ. /**30-12-2021** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 §3 και 5 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015, β) της με αριθ. /**30-12-2021** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, γ) της με αριθ. /**30-12-2021** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, δ) της με αριθ. /**30-12-2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 και ε) της με αριθ. /**30-12-2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΧΑΝΙΩΝ** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση,
5. Τις απόψεις της ως άνω υπηρεσίας.
6. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/30-05-2022 Υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας.
7. Την με Α.1012/2022 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης από **04/02/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ. /**30-12-2021** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **235.676,63€** (=589.191,58€ X 40%) για το φορολογικό έτος 2015, διότι διαπιστώθηκε ότι έλαβε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ν.4174/2013, φορολογικά στοιχεία κατά παράβαση του άρθρου 13§1 του ΚΦΔ και του άρθρου 5 των ΕΛΠ. Το πρόστιμο επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§§ 3 & 5 του ν. 4337/2015. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα είναι λήπτρια των κάτωθι εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως από 01/01-16/10/2015:

	Εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως από 01/01-16/10/2015			Εικονικά φορολογικά στοιχεία από 17/10- 31/12/2015	
Στοιχεία Εκδότη	Πλήθος στοιχείων	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Πλήθος στοιχείων	Καθαρή αξία
..... ΑΦΜ:	173	521.415,17€	119.925,29€	2	24.341,75€
....., ΑΦΜ:	75	30.000,00€	6.900,00€	177	88.500,00€
....., ΑΦΜ:	6	37.776,41€	8.688,57€	7	11.570,49€
..... ΑΦΜ:				2	33.590,00
ΣΥΝΟΛΟ	254	589.191,58	135.513,86	188	158.002,24

2. Με την υπ' αριθμ. /30-12-2021 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **67.756,93€** (=135.513.86€ X 50%) για το φορολογικό έτος 2015, διότι διαπιστώθηκε ότι έλαβε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ν.4174/2013, με τα οποία διενέργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων των §§1 περ. β' & 3 του άρθρου 32 του ν.2859/2000. Το πρόστιμο επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79§1 του ν. 4472/2017 και 55§2φ του ΚΦΔ.

3. Με την υπ' αριθμ. /30-12-2021 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 2.500,00 € για το φορολογικό έτος 2021, διότι διαπιστώθηκε ότι δε συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του ήτοι δεν διαφύλαξε τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, Το πρόστιμο επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. η' και §2 περ. ε' του ΚΦΔ

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, κατόπιν του πορίσματος της από 30/12/2021 έκθεσης ελέγχου προστίμου ΚΦΔ, εφαρμογής των διατάξεων ν.4308/2014 και ΚΦΔ, η οποία συντάχθηκε δυνάμει της με αριθ. /13-01-2021 αρχικής εντολής μερικού ελέγχου.

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσαν υφιστάμενα δελτία πληροφοριών και οι αποκλίσεις που προκύπτουν ανάμεσα στις υποβληθείσες καταστάσεις του άρθρου 14§3 του ΚΦΔ της προσφεύγουσας και των αντισυμβαλλομένων της.

4. Με την υπ' αριθμ. /30-12-2021 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 99.912,54€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 49.956,27€, ήτοι συνολικό ποσό **149.868,81€**.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε από το πόρισμα της από 30/12/2021 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και εφαρμογής των διατάξεων των ΕΛΠ από το οποίο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα ήταν λήπτης τετρακοσίων σαράντα δύο (442) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 747.193,82€ προέβη σε επαναπροσδιορισμό των φορολογικών αποτελεσμάτων απορρίπτοντας από τις δηλωθείσες φορολογητέες δαπάνες την καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών στοιχείων ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015		
	ΖΗΜΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	-381.397,50€
ΠΕΛΟΝ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	18.842,68€

	ΖΗΜΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	-362.914,82€
ΠΛΕΟΝ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	747.193,82€
ΜΕΙΟΝ	ΖΗΜΙΑ ΠΑΡΕΛΘΟΥΣΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ (με βάση την με αρ. /29-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσεως 2014)	-
	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	384.279,00€

5. Με την υπ' αριθμ. /**30-12-2022** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 878.073,93€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 303.739,68€, ήτοι συνολικό ποσό **1.181.813,61€**.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από το πόρισμα της από 30/12/2021 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία και το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο το σύνολο των ληφθέντων παραστατικών με βάση τα οποία δηλώνονται φορολογικές εισροές συνολικού ύψους 3.832.825,65€ και αξίας ΦΠΑ 880.747,41€ προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές (πωλήσεις) χρήσεως 2015 σύμφωνα με τις δηλωθείσες ύψους **3.926.238,76€** ενώ απέρριψε το ποσό των δηλωθεισών εισροών.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/30-05-2022 Υπόμνημά της ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Τα βιβλία και τα στοιχεία δεν προσκομίσθηκαν επειδή σπουδαίος λόγος ανωτέρας βίας και δη πυρκαγιά, η οποία εκδηλώθηκε σε χώρο που φυλάσσονταν τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας φορολογικού έτους 2015, εμπόδισε την εταιρεία να τα προσκομίσει. Τα βιβλία και τα στοιχεία καταστράφηκαν την 24/02/2021. Συνεπώς σύμφωνα με την ΠΟΛ1252/2015, την εγκύκλιο 1076635/16/0015/2008 της 15^{ης} Δ/νσης Βιβλίων και Στοιχείων, της νομολογίας και με τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, η με αριθ. /2021 προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί.

2. Οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου πάσχουν από αοριστία και οι ένδικες πράξεις, συνολικά, είναι ακυρωτέες. Διότι δεν παρατίθενται, ούτε προσδιορίζονται τα ακριβή στοιχεία και δεδομένα των φορολογικών στοιχείων, η λήψη των οποίων στοιχειοθετεί την αντικειμενική υπόσταση της τέλεσης

των δήθεν παραβάσεων, δηλαδή: ο αριθμός του φορολογικού στοιχείου, το αντικείμενο της συναλλαγής, η ημερομηνία έκδοσης, η αξία ενός εκάστου φορολογικού στοιχείου, με αποτέλεσμα να ελλείπουν όλα ανωτέρω αναγκαία στοιχεία που συγκεκριμενοποιούν τις δήθεν παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

3. Ανακύπτει ζήτημα και νομικής πλημμέλειας, ως προς την νομική βάση, τόσο του με αριθμού /2021 προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015, όσο και του με αριθμού /2021 προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ Ν. 4174/2013.

4. Οι ένδικες πράξεις, συνολικά, είναι ακυρωτέες ως αόριστες και αναιτιολόγητες. Η φορολογική αρχή αρκείται σε αόριστες αναφορές σε δελτίο πληροφοριών και έκθεση ελέγχου άλλων ΔΟΥ, περί στοιχειοθέτησης εικονικότητας, χωρίς ως όφειλε να εκφέρει ειδική και συγκεκριμένη κρίση, ενώ ακόμη και αν κατέληγε να υιοθετήσει τα πορίσματα άλλων ΔΟΥ όφειλε να αιτιολογήσει τους λόγους που υιοθετεί την κρίση αυτών και όχι να αρκείται σε γενικές, ασαφείς και αόριστες αναφορές περί εικονικότητας.

5. Εσφαλμένως και κατά παράβαση της αρχής της εφαρμογής της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης εκδόθηκαν τόσο η με αριθμό /2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2015, όσο και η με αριθμό /2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2 δ Ν. 4174/2013.

6. (με το υπόμνημα) Αναδρομική εφαρμογή της αρχής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης αναφορικά με τα επιβληθέντα πρόστιμα (α) για αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, σε ποσοστό 405 της καθαρής αξίας αυτών (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 και 5 του ν.4337/2015) και (β) για μη μόνιμη έκπτωση ΦΠΑ λόγω αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, σε ποσοστό 50% του φερόμενου ως παράνομου εκπεσθέντος ΦΠΑ (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.447/2017). Εφαρμογή, αντί των επιβαλλόμενων μρ βάση τις εν λόγω διατάξεις προστίμων, του κατ' αποκοπήν και άπαξ επιβαλλόμενου ανά φορολογικό έτος προς τιμου των 2.500,00€, που προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η και παρ. 2 περ ε' του ΚΦΕ.

1ος ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ περί ανωτέρας βίας

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η μη προσκόμιση των βιβλίων και των στοιχείων της οφείλεται σε σπουδαίο λόγος ανωτέρας βίας και δη πυρκαγιά, που συνέβη την 24/02/2021.

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει ένα δημοσίευμα τοπικής εφημερίδας στο οποίο αναφέρεται η εκδήλωση πυρκαγιάς σε αποθήκη στο

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει ούτε στον έλεγχο ούτε με την υπό κρίση προσφυγή επίσημα έγγραφα από την πυροσβεστική ή την Ελληνική Αστυνομία.

Επειδή, όπως προκύπτει από την σελ. 26 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος όταν η φορολογική αρχή μετέβηκε στην έδρα της προσφεύγουσας στις 11/08/2020 για να της κοινοποιήσει την εντολή ελέγχου και να λάβει γνώση των βιβλίων και των στοιχείων βρήκαν να λειτουργεί υποκατάστημα της επιχείρησης με την επωνυμία «..... », ΑΦΜ: , και κανείς από τους παραβρισκόμενους δεν γνώριζαν οτιδήποτε για την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, επιπροσθέτως η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα βιβλία και τα στοιχεία της και σε προηγούμενους φορολογικούς ελέγχους που διενέργησε η Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ για τα φορολογικά έτη 2013 και 2014 και στο σύστημα taxis υφίσταται παραβάσεις για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 του ΚΦΔ υποχρεώσεις της για τα έτη αυτά.

Επειδή, βάσει των ως άνω, ο ισχυρισμός της κρίνεται αναπόδεικτος και απορρίπτεται.

Ως προς τον 3ο, 5ο και 6ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ περί Αναδρομική εφαρμογή της αρχής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης

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» ορίζεται ότι:

«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.

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 τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, που τελέστηκαν έως και την 16.10.2015, επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.7 παρ.3 του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

Επειδή, **εν προκειμένω**, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται την εφαρμογή του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων για την παράβαση των ως άνω εικονικών στοιχείων .

Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη την Ε. 2042/10.5.2022 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, για την παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, καθώς και της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων 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.

Ως προς τον 2ο και 4ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ περί αοριστίας των εκθέσεων ελέγχου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.5 του ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.».

Επειδή στο Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

"Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου

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. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα'.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προαναφέρθηκε, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση του ελέγχου για προσκόμιση των βιβλίων και των στοιχείων της, συνεπώς η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων κατέστη αδύνατη.

Επειδή, όπως προκύπτει από το κεφάλαιο 3 της οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ΕΛΠ, ο έλεγχος προκειμένου να εξακριβώσει την ύπαρξη ή όχι των κρινόμενων συναλλαγών έστειλε έγγραφα στους αντισυμβαλλόμενους, από τα οποία δεν έλαβε καμία απάντηση.

Επειδή, ομοίως έστειλε έγγραφα στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. από τις οποίες ελήφθησαν τα κάτωθι δελτία πληροφοριών:

- Το με αρ.πρωτ..... /16-04-2021 από τη Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά που αφορά την εταιρεία «..... »
- Το με αρ.πρωτ..... /28-05-2021 από τη Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, που αφορά την εταιρεία «..... » .
- Το με αρ.πρωτ..... /04-10-2021 από τη Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής που αφορά την εταιρεία «..... » και
- Το έγγραφο της ΔΟΥ Ελευσίνας, που αφορά την εταιρεία «..... ».

Επειδή, όλες οι ως άνω αρμόδιες υπηρεσίες ενημέρωσαν τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ ότι οι κρινόμενες εκδότριες επιχειρήσεις είναι συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις που έχουν εκδώσει

πληθώρα εικονικών φορολογικών στοιχείων και ότι μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι και η προσφεύγουσα. Επίσης, οι αρμόδιες φορολογικές αρχές ενημέρωσαν τον έλεγχο για το πλήθος και το ύψος των εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα.

Επειδή, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα το φορολογικό έτος 2015 ήταν :

- Λήπτρια 175 εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων , εκδόσεως της «..... » με ΑΦΜ , συνολικής καθαρής αξίας 545.756,92€ (με ΦΠΑ αξίας 125.524,09€). .
- λήπτρια 252 εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων , εκδόσεως της «..... » με ΑΦΜ , συνολικής καθαρής αξίας 118.500,00€ (με ΦΠΑ αξίας 27.255,00€).
- λήπτρια 13 εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων , εκδόσεως της «..... » με ΑΦΜ , συνολικής καθαρής αξίας 49.346,90€ (με ΦΠΑ αξίας 11.349,79€).
- λήπτρια 2 εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων , εκδόσεως της «..... » με ΑΦΜ , συνολικής καθαρής αξίας 33.590,00€ (με ΦΠΑ αξίας 7.725,70€),

ήτοι ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και χρησιμοποίησε για να εκπέσει τον ΦΠΑ και να μειώσει τον προς καταβολή φόρο εισοδήματος, όλα τα παραπάνω 442 εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 747.193,82€, πλέον ΦΠΑ 171.854,58€.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013** του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«...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 πραγματοποίησώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).».

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το

συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και τα στοιχεία της, οι σχετικοί ισχυρισμοί της ότι στις εκθέσεις ελέγχου δεν προσδιορίζονται τα ακριβή στοιχεία και δεδομένα των φορολογικών στοιχείων απορρίπτονται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 30/12/2021 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **04/02/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... » **ΑΦΜ** , και συγκεκριμένα:

- την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση της υπ' αριθ. με αριθ. **30-12-2021** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 §3 και 5 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.
- Την απόρριψη αυτής και την επικύρωση
 - α) της με αριθ. /**30-12-2021** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, β) της με αριθ. /**30-12-2021** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, γ) της με αριθ. /**30-12-2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 και δ) της με αριθ. /**30-12-2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

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

Φορολογικό έτος 2021:	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η		
και παρ. 2 του ν. 4174/2013	2.500,00€	2.500,00€
Φορολογικό έτος 2015:	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
α) Πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015	235.676,63 €	
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η		2.500,00€
και παρ. 2 του ν. 4174/2013		
β) Πρόστιμο του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017	67.756,93 €	67.756,93 €

γ) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου
Φόρος Εισοδήματος	99.912,54 €
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ	49.956,27 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	149.868,81 €

δ) Φ.Π.Α.

	Βάσει ελέγχου
Φ.Π.Α	878.073,93 €
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58Α ΚΦΔ	303.739,68 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.181.813,61 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.