



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α1

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ.Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604582

Καλλιθέα 24/ 10/ 2022

Αριθμός Απόφασης 3326

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

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

4. Την από **31-05-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ, που έχει έδρα στην επί του στην, κατά:

- Της υπ' αριθ./...../2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΕΛΠ (άρθρο 7ν.4337/2015), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 17/10/2015

- Της υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος,

του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2015

- Της υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, για την φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12/2015

-Της υπ' αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2015

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 31-05-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ, 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ εξέδωσε την υπ. αριθ./2021 εντολή μερικού ελέγχου προκειμένου να ελεγχτεί η επιχείρηση με ΑΦΜ Αιτία ελέγχου ήταν:

α) Το πόρισμα των από 01/09/2021 και 03/11/2021 εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ σύμφωνα με το οποίο η ατομική επιχείρηση Τ., με ΑΦΜ, εξέδωσε κατά το έτος 2015 προς διάφορες επιχειρήσεις 445 φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 1.180.225,00€ τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο τους, μεταξύ των εικονικών στοιχείων περιλαμβάνονται και σαράντα εννέα (49) στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 19.600€ πλέον ΦΠΑ 4.908€ τα οποία εξέδωσε προς την προσφεύγουσα.

β) Το πόρισμα της από 28/06/2021 έκθεσης ελέγχου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με το οποίο η ατομική επιχείρηση του, με ΑΦΜ, εξέδωσε προς την προσφεύγουσα πενήντα (50) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00€ πλέον ΦΠΑ 4.600,00€ τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα διαπιστώθηκε η λήψη και καταχώρηση στα

βιβλία της εικονικά στοιχεία από τις ως άνω εταιρείες στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων.

Στην συνέχεια συνέταξε το υπ. αριθ...../2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν.4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές πράξεις, σε απάντηση δε αυτού η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ. αριθ./2022 υπόμνημά της.

Κατόπιν αυτών, ο έλεγχος συνέταξε τις από 11/05/2022 εκθέσεις ελέγχου 1) Φορολογίας εισοδήματος, 2)ΕΛΠ & 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με βάση τις οποίες περιλαμβάνεται το πόρισμα του, και ακολούθως ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ., εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

ΕΛΠ

- Την υπ' αριθ./...../2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΕΛΠ (άρθρο 7 ν.4337/2015), επεβλήθη πρόστιμο συνολικού ποσού 3.520,00€ (€8.800,00x 40%), δεδομένου ότι η προσφεύγουσα για το διάστημα από 01/01/2015 έως 17/10/2015 έλαβε από την επιχείρηση δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 4.800,00€ πλέον ΦΠΑ 1.104,00€ και από ατομική επιχείρηση του δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 4.000,00€ πλέον ΦΠΑ 920,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 5 & 8 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 66§5 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν.4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις (ήτοι μέχρι 16/10/2015) με το άρθρο 7§5 του ιδίου νόμου.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

-Την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2015 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 11.484,00€, πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) ποσού 5.742,00€ ήτοι συνολικού ποσού 17.226,00€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από την προσθήκη ως λογιστικών διαφορών της καθαρής αξίας των εικονικών στοιχείων ύψους 39.600,00€.

ΦΠΑ

- Την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12/2015, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 9.108,00€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17)

4.554,00€, ήτοι συνολικού ποσού 13.662,00€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε, λόγω της λήψης των ενενήντα εννέα (99) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 39.600€ πλέον ΦΠΑ 9.108,00€.

Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) φορολογικής περιόδου 01/01 - 17/10/2015, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 1.012,00€ (€2.024,00€x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Με την αρ. πρωτ./2022 ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα επιχείρηση, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για την κρινόμενη χρήση.

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα του εν λόγω συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

-Μη νόμιμη η πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του νόμου 4472/2017 δεν μπορεί να έχει αναδρομική ισχύ ο νόμος πέρα του ενός έτους σύμφωνα με το ισχύον σύνταγμα της χώρας μας.

-Ότι οι Προσβαλλόμενες Πράξεις είναι άκυρες διότι είναι νομικά πλημμελείς.

-Μη νόμιμη επιβολή του επίδικου προστίμου-Εσφαλμένη μη εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής του ευνοϊκότερου κυρωτικού νόμου.

-Παραβίαση της αρχής χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής του Ν.4174/2013, (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται ότι: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετέχων [...]».

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1

του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι: «1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., **έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...]**». Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

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

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν.4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής

από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή στην υπό εξέταση υπόθεση, η Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, λόγω αρμοδιότητας, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις, σύμφωνα με τις από 01-09-2021, 03-11-2021 & 28-06-2021 εκθέσεις φορολογικού ελέγχου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. και στις από 11-05-2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., δυνάμει του πορίσματος της οποίας, η προσφεύγουσα υπέπεσε σε είκοσι δύο (22) παραβάσεις. Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στη διαχειριστική περίοδο 01/01 - 17/10/2015, διαπιστώθηκε η λήψη εκ μέρους της προσφεύγουσας επιχείρησης δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 4.800,00€ πλέον ΦΠΑ 1.104,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης Τ., με ΑΦΜ και δέκα (10) εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 4.000,00€ πλέον ΦΠΑ 920,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ

Επειδή η λήψη των παραπάνω δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.4174/2013.

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου και φύλλου ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ στην κρινόμενη χρήση 2015, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994, της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 και του άρθρου 57 του Ν.2959/2000 καθίσταται, κατ' εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμων και φύλλου ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ στη χρήση 2015 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης (11/05/2022) των προσβαλλόμενων πράξεων, καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας από το τέλος του έτους που υποβάλλεται η δήλωση και συγκεκριμένα την 31/12/2026. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με την παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 (έναρξη ισχύος 01/01/2014) ορίζεται ότι: «.....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, σύμφωνα με την παραγράφου 8 του άρθρου 10 του 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) 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 τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:

«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 του φόρου.».

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 συναλλακτικός 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 (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

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, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 01-09-2021, 03-11-2021, 28-06-2021 & 11-05-2022 εκθέσεις φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, για την εκδύτρες ατομικές επιχειρήσεις με ΑΦΜ και του με ΑΦΜ και για την λήπτρια επιχείρηση με ΑΦΜ που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι της εικονικότητας προκύπτουν από τις εκθέσεις ελέγχου και συνοπτικά είναι οι ακόλουθοι:

A. Ως προς την εκδότρια ατομική επιχείρηση-ΑΦΜ

- Τα Τ.Π.Υ. φέρονται να έχουν εκδοθεί σε εκτέλεση ενός ιδιωτικού συμφωνητικού υπεργολαβίας, (αριθμ. κατάστασης/4^ο τρίμηνο 2015) συνολικής αξίας 19.600,00 ευρώ, το οποίο προσκόμισε η λήπτρια επιχείρηση και σύμφωνα με το οποίο ο αναλάμβανε την επιδιόρθωση και συντήρηση του αποχετευτικού δικτύου καθώς και την επιδιόρθωση και συντήρηση των υδραυλικών εγκαταστάσεων της ανωτέρω μονάδας διαχείρισης επικινδύνων αποβλήτων για το χρονικό διάστημα 5/10/2015 έως 05/01/2016.

- Για τις εργασίες αυτές εκδόθηκαν συνολικά σαράντα εννέα (49) φορολογικά στοιχεία (ΤΠΥ), καθαρής αξίας ενός εκάστου 400,00 ευρώ, κατά το χρονικό διάστημα 01/10 - 23/12/2015. (Τα δώδεκα εξ αυτών εκδόθηκαν κατά το χρονικό διάστημα 01/10 - 17/10/2015).

- Η πραγματοποίηση των αναφερομένων εργασιών δεν θα μπορούσε να γίνει από τον, ο οποίος ούτε μόνος του μπορούσε να παράσχει αυτές τις υπηρεσίες, ούτε απασχολούσε προσωπικό παρότι το συνταχθέν συμφωνητικό στην παράγραφο 3 αυτού ρητά αναφέρει ότι η εκτέλεση των εργασιών θα πραγματοποιηθεί με φροντίδα και ευθύνη του εργολάβου, με δικές του τις πάσης φύσεως δαπάνες (εργατικά - μηχανήματα κ.λπ.).

- Επίσης στο ανωτέρω συμφωνητικό ρητά αναφέρεται ότι ο υπεργολάβος θα χρησιμοποιήσει δικό του προσωπικό, το οποίο θα ασφαλίσει ο ίδιος και για το οποίο θα είναι υπεύθυνος ο ίδιος για την εξόφληση των πάσης φύσεως αμοιβών (ημερομίσθια, υπερωρίες κ.λπ.), ως και την καταβολή ασφαλιστικών εισφορών στο Ι.Κ.Α. και λοιπούς οργανισμούς.

- Όλα τα ληφθέντα Τ.Π.Υ. είναι αόριστα διότι δεν προκύπτει ποιο τμήμα του έργου τιμολογείται κάθε φορά, ενώ στο συνταχθέν συμφωνητικό, τούτο προβλέπεται ρητά. Επίσης δεν είναι σύνηθες στον τεχνικό κλάδο να τιμολογείται ένα τεχνικό έργο κάθε δύο ημέρες, και με τιμολογηθείσα αξία κάτω των πεντακοσίων ευρώ ανά εκδοθέν φορολογικό στοιχείο.

- Όλα τα φορολογικά στοιχεία έχουν συνολική με Φ.Π.Α. αξία οριακά κάτω των 500,00 ευρώ (συγκεκριμένα 492,00 ευρώ). Η εξόφληση τους φέρεται να έχει γίνει μετρητοίς με επισυναπτόμενη σχετική χειρόγραφη απόδειξη είσπραξης σε κάθε ένα από αυτά, στην οποία εντύπως αναγράφονται τα στοιχεία του

.....

I. Χωρίς να απασχολεί ούτε ένα άτομο ως προσωπικό, χωρίς να κατέχει επαγγελματικά μεταφορικά μέσα για τη μεταφορά αγαθών, χωρίς να κατέχει κανένα μηχανήμα έργων ώστε να είναι εφικτή η εκτέλεση τεχνικών εργασιών, χωρίς να κατέχει κανενός είδους φορητό μηχανήμα ή εργαλείο χειρός για την εκτέλεση ελαφρών τεχνικών εργασιών, χωρίς την κατοχή εκτυπωτικών μονάδων είτε απλών για την εκτύπωση λογοτύπων, είτε μεγάλων εκτυπωτικών μονάδων για την εκτύπωση σε επαγγελματικά

αυτοκίνητα ή μουσαμάδες φορτηγών, χωρίς την παραμικρή ύπαρξη φορολογικών στοιχείων αγορών για όλα τα φερόμενα ως διατεθέντα διαφημιστικά είδη αλλά και για τα απαιτούμενα κατά την εκτέλεση των αναφερομένων εργασιών και έργων υλικά (κύρια ή βοηθητικών υλών), αλλά και την ανύπαρκτη λήψη φορολογικών στοιχείων υπεργολαβίας, εμφανίζεται να:

α) Διαθέτει μεγάλες ποσότητες διαφημιστικών ειδών,

(οριζόμενες σε πολλές χιλιάδες τεμάχια ανά είδος), εκτυπωμένων με το λογότυπο εκάστης λήπτριας επιχείρησης, όπως μπλούζες μακό, μπλούζες τύπου polo, μπουφάν αμάνικα, μπουφάν εργασίας, ποδιές εργασίας, φόρμες εργασίας, έντυπα Α-4 και Α-5 δύο όψεων, ατζέντες, αναπτήρες απλούς και ηλεκτρονικούς, στυλό, μπρελόκ, στικάκια USB, τασάκια, κάρτες επαγγελματικές, φακέλους εγγράφων, επιστολόχαρτα, τιμοκατάλογους πλαστικοποιημένους, σακούλες χάρτινες ψωμιού και τυροπιπτών, στολές για θεατρική παράσταση, CD διαφημιστικά κ.α.

β) Προβαίνει σε εκτεταμένες εργασίες σχετικές με την εκτύπωση διαφημιστικών ειδών και την προβολή των επιχειρήσεων.

Όπως σχεδιασμού και επεξεργασίας λογοτύπου σε διαφημιστικά δώρα, σχεδιασμού και επεξεργασίας μακετών σήματος, διαχωρισμού χρωμάτων και μακετών, δημιουργίας videospot, προβολής επιχειρήσεων σε υπαίθριους χώρους, κατασκευής ιστοσελίδων, δημιουργίας μπάνερς για την προβολή των επιχειρήσεων στο διαδικτυακό χώρο, δημιουργίας μακετών για προβολή στο Facebook, δημιουργίας εταιρικών ταυτοτήτων (profile) στο διαδίκτυο, κ.α.

γ) Παρέχει υπηρεσίες εξεύρεσης νέων πελατών με προμήθεια, αντικείμενο την άσκηση του οποίου ουδέποτε δήλωσε στο Τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ..

δ) Εκτελεί πληθώρα τεχνικών εργασιών αλλά και τεχνικών έργων.

Όπως εργασίες τριψίματος, ασταρώματος, στοκαρίσματος, ελαιοχρωματισμού εσωτερικών και εξωτερικών χώρων, πλακοστρώσεις δαπέδων σε ακίνητα επιχειρήσεων (γραφεία, καταστήματα, βιομηχανικούς χώρους), διαμόρφωσης εξωτερικών χώρων σε οικόπεδα επιχειρήσεων, κατασκευής συνάζ για την περίφραξη οικοπέδων εντός της Αχαΐας, αλλά και σε περιοχές της Ηλείας και Λακωνίας, επιδιόρθωσης και συντήρησης αποχετευτικού δικτύου και υδραυλικών εγκαταστάσεων, κατασκευής χωρισμάτων από γυψοσανίδα, τοποθέτησης πορτών, αποξήλωσης ξηράς δόμησης και πλακιδίων και τοποθέτησης νέων, χωματοουργικές εργασίες και διαμορφώσεις χώρων σε ξενοδοχεία, εργασίες διάστρωσης χωμάτων και απομάκρυνσης μπαζών, εργασίες κτισίματος και επιχρισμάτων, εργασίες διαμόρφωσης σιδήρου και οπλισμού σιδήρου, ηλεκτρολογικές εργασίες σε φωτοβολταϊκά πάρκα της Αχαΐας, Ηλείας, Αιτωλοακαρνανίας και Φθιώτιδας, άλλες ηλεκτρολογικές εργασίες όπως εγκατάσταση καλωδιώσεων, πριζοδιακοπτικού υλικού, τοποθέτησης φωτιστικών, καλωδίων γραμμής παραγωγής αλλά και εκτέλεση έργων ως υπεργολαβία στην Περιμετρική Ζώνη

II. Κατά το χρόνο έκδοσης των έξι φορολογικών στοιχείων (α' εξάμηνο 2015), ο
..... δεν δραστηριοποιούνταν στην αναγραφόμενη επί αυτών διεύθυνση (.....,
.....).

Με την αριθμ./2014 δήλωση μεταβολής μετάταξης, ο μετέφερε την έδρα
της επιχείρησης του από την οδό, (οικία της μητέρας του), στην οδό
....., σε ισόγειο κατάστημα επιφάνειας 47 τ.μ. ιδιοκτησίας
....., ΑΦΜ, προσκομίζοντας προς τούτο την με αριθμό
...../2014 δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακινήτου.

Σύμφωνα με την αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων (Ε-2) του εκμισθωτή, ο
..... διέμεινε στον ανωτέρω επαγγελματικό χώρο από την έναρξη της μίσθωσης
(01-02-2014), έως και την 30-06-2017, οπότε και ουσιαστικά αποχώρησε προς άγνωστη διεύθυνση
χωρίς βέβαια να δηλώσει πιθανή νέα διεύθυνση στην οποία θα δραστηριοποιούνταν.

III. Σύμφωνα με το έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου ΕΜΠ./2017 (το οποίο έλαβε από
την Δ.Ο.Υ. αριθμό πρωτοκ. ΕΜΠ/2017), υπήρχαν έντονα στοιχεία εικονικότητας και
φοροαποφυγής,

Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ./2018 απαντητικό του έγγραφο το Β' ΤΟΠΙΚΟ ΥΠΟΚ/ΜΑ ΕΦΚΑ
....., γνωστοποιεί τον έλεγχο ότι ο, ο οποίος ως κύρια
δραστηριότητα του έχει τις κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων, για το χρονικό διάστημα 01/01/2015 -
31/12/2016 δεν είναι απογεγραμμένος ως εργοδότης στο μητρώο του ΕΦΚΑ. Κατά συνέπεια δεν
απασχόλησε προσωπικό ώστε να είναι εφικτή η όποια εκτέλεση τεχνικών εργασιών.

Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ./2020 απαντητικό του έγγραφο, το ΤΜΗΜΑ ΜΗΤΡΩΟΥ
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΕΡΓΩΝ του ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΥΠΟΔΟΜΩΝ & ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ, αναφέρει στον έλεγχο ότι ο
....., για το χρονικό διάστημα από 01/01/2015 έως την ημερομηνία σύνταξης
του απαντητικού εγγράφου, δεν είχε στην κατοχή του κανένα Μηχάνημα Έργων.

**Β. Ως προς την εκδότρια ατομική επιχείρηση του -ΑΦΜ
.....:**

α) Δεν πραγματοποίησε κατά το έτος 2015, αγορές υλικών και πρώτων υλών (τούβλα, πυρότουβλα,
χρώματα, μονωτικά υλικά), ώστε να είναι εφικτή η πραγματοποίηση των εργασιών οι οποίες
αναφέρονται στο μεταξύ τους συνταχθέν συμφωνητικό ανάθεσης υπεργολαβίας, το οποίο προβλέπει
την εκτέλεση εργασιών με ευθύνη και πάσης φύσεως δαπάνες του εργολάβου.

Επίσης από κανένα φορολογικό στοιχείο δεν προκύπτει να έχουν μεταφερθεί - διακινηθεί υλικά για την
εκτέλεση των εργασιών (κτίσιμο του αποστακτήρα με τούβλα και πυρότουβλα, τοποθέτηση μονωτικών
υλικών).

β) Σε όλα τα εκδοθέντα κατά το έτος 2015 φορολογικά στοιχεία (πενήντα), αναγράφεται ως διεύθυνση της επαγγελματικής έδρας του εκδότη , η οδός αριθμ. , , ενώ όπως προκύπτει από τα στοιχεία της Δ.Ο.Υ., ο εκδότης είχε αποχωρήσει από τη διεύθυνση αυτή το έτος 2008 και συγκεκριμένα την ημερομηνία 15-12-2008.

γ) Με τα υπ αριθμ. /2021 και /2021 έγγραφα του ελέγχου προς το ΕΦΚΑ , ζήτησε να τους γνωρίσει εάν ο απασχολούσε προσωπικό κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2015 - 31/12/2019. Το ΕΦΚΑ , με τα αριθμ. /21 και /21 απαντητικά έγγραφα, τους απάντησε ότι ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό.

δ) Δεν αναγράφεται στη μεταξύ τους συνταχθείσα σύμβαση η επιφάνεια του φούρνου κλασματικής απόσταξης. Όλα τα ληφθέντα Τ.Π.Υ. είναι αόριστα διότι δεν προκύπτει ποιο τμήμα του έργου τιμολογείται κάθε φορά, ενώ στο συνταχθέν συμφωνητικό, τούτο προβλέπεται ρητά.

Επίσης δεν είναι σύνηθες στον τεχνικό κλάδο να τιμολογείται ένα τεχνικό έργο κάθε δύο ημέρες και με τιμολογηθείσα αξία κάτω των πεντακοσίων ευρώ ανά εκδοθέν φορολογικό στοιχείο.

ε) Δεν προκύπτει από κανένα φορολογικό στοιχείο ή από το τηρούμενο Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων του εκδότη, η κατοχή οιοδήποτε φορητού εργαλείου ή μηχανήματος χειρός, ώστε να είναι εφικτή η εκτέλεση των αναφερομένων στη σύμβαση εργασιών.

στ) Ο εκδότης δεν έλαβε κανένα φορολογικό στοιχείο, από οιαδήποτε τρίτη φορολογική επιχείρηση, η οποία να εκτέλεσε κατ' εντολή και για λογαριασμό αυτού, ως υπεργολάβος, τις αναφερθείσες στο μεταξύ τους συνταχθέν Ιδιωτικό Συμφωνητικό εργασίες.

ζ) Ο εκδότης υπέβαλλε μηδενικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ έτους 2015 για όλες τις φορολογικές περιόδους (τρίμηνα), μη απεικονίζοντας τα έσοδα από την έκδοση των φορολογικών στοιχείων.

Όλα τα φορολογικά στοιχεία έχουν συνολική με Φ.Π.Α. αξία οριακά κάτω των 500,00€ (συγκεκριμένα 492,00 €). Η εξόφληση τους φέρεται να έχει γίνει μετρητοίς με επισυναπτόμενη σχετική χειρόγραφη απόδειξη είσπραξης σε κάθε ένα από αυτά, στην οποία εντύπως αναγράφονται τα στοιχεία του
.....

Συνεπώς στις από 01-09-2021, 03-11-2021, 28-06-2021 & 11-05-2022 εκθέσεις φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές, χωρίς καμία εικονικότητα, **είναι αβάσιμοι.**

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρως αιτιολογημένες καθόσον, στις από 01-09-2021 & 03-11-2021 εκθέσεις φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, που αφορούν τους ως άνω εκδότες, καθώς και στις από 11/05/2022 εκθέσεις ελέγχου που

αναφέρουν τον λήπτη, αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα, για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα στοιχεία με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις και τις καθιστούν νόμιμες.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα των καταλογιστικών πράξεων, δεν απαιτείται η διατύπωση της ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στις εκθέσεις ελέγχου (ΣτΕ 949,950/2012). Οι αιτιολογίες των πράξεων μπορεί να περιέχονται ή να συμπληρώνονται από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), οι οποίες κοινοποιούνται ταυτόχρονα με τις καταλογιζόμενες πράξεις.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επιχείρησης, ότι οι πράξεις δεν είναι τεκμηριωμένες και ως εκ τούτου νομικά πλημμελείς, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

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./2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας» ορίζεται ότι:

«1. Με την υπ' αρ./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 η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται την εφαρμογή της αρχής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης, ήτοι την εφαρμογή, αντί των επιβαλλομένων με βάση τις εν λόγω διατάξεις προστίμων, του κατ' αποκοπήν και άπαξ επιβαλλομένου ανά φορολογικό έτος προστίμου των 2.500,00 ευρώ.

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

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

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, ως προς τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 01-09-2021, 03-11-2021 & 11-05-2022 εκθέσεις φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ 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 αριθ. πρωτ./31-05-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με ΑΦΜ και συγκεκριμένα

α) την τροποποίηση της υπ. αριθ./2022 πράξης και β) την επικύρωση των υπ' αριθ.,/2022 πράξεων.

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

ΕΛΠ

Φορολογική περίοδο: 01/01 - 17/10/2015 (υπ. αριθ./2022)

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

Ως προς την φορολογία εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθμ./2022)	2015
Διαφορά φόρου εισοδήματος	11.484,00
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	5.742,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.226,00

Φ.Π.Α.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθμ./2022)	2015
Διαφορά φόρου	9.108,00
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	4.554,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.662,00

Πρόστιμα Φ.Π.Α (άρθρο 79 ν.4472/2017) (υπ' αριθμ./2022)

Φορολογική περίοδος 1/01 - 31/12/2015

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: (€2.024,00€χ50%) = 1.012,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

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

**Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.