



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 03/10/2022

Αριθμός απόφασης: 1934

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **11-05-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, με έδρα στα Γρεβενά, επί της οδού - Τ.Κ, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά : α) της με αρ./**05-04-2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, β) της με αρ./**05-04-2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7

§§ 3 & 5 του ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014 και γ) της με αρ./**05-04-2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **11-05-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ./**05-04-2022** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 14.400,00€, επειδή ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε τέσσερα (4) εικονικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως του με ΑΦΜ, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 66.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. ύψους 15.180,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 §1 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 5 του ν. 4308/2014(Ε.Λ.Π.), που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. β' του ν. 4337/2015, ήτοι, πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας των στοιχείων (36.000,00 χ 40%). Σημειώνεται ότι για τον προσδιορισμό του ύψους του εν λόγω προστίμου, λήφθηκαν υπόψη τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν μέχρι την 16/10/2015, ήτοι, συνολικής αξίας 36.000,00 €, καθότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, δεν επιβάλλονται τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, πρόστιμα.

Με την με αρ./**05-04-2022** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 14.000,00€, επειδή ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε ένα (1) εικονικό Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως του με ΑΦΜ, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 35.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. ύψους 8.050,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§1, 2, 2§3 4§17 και 10§6,8 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.),

που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. β' του ν. 4337/2015, ήτοι, πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του στοιχείου.

Με την με αρ. .../05-04-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 52.000,00€, επειδή ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε τέσσερα (4) εικονικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως του με ΑΦΜ, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 130.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. ύψους 29.900,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§1, 2, 2§3 4§17 και 10§6,8 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. β' του ν. 4337/2015, ήτοι, πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του στοιχείου.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στην από 15/02/2022 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων – εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), 4174/2013(Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης – Α' Υποδιεύθυνση – Τμήμα Α5 Κοζάνης. Ειδικότερα, ο ανωτέρω έλεγχος πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο έρευνας και ελέγχων της ως άνω Υπηρεσίας, στην επιχείρηση «.....», δυνάμει της με αριθ. 2691/2021 εντολής, σύμφωνα με τον οποίο η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι και η προσφεύγουσα εταιρεία, με το ύψος των εικονικών συναλλαγών να ανέρχεται για τα φορολογικά έτη/χρήσεις 2013, 2014 και 2015 στο συνολικό ποσό των 231.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 53.130,00 €. Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω εκθέσεως, οι ανωτέρω συναλλαγές κρίθηκαν εικονικές, καθότι διαπιστώθηκε ότι ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει οποιαδήποτε παροχή προς τη λήπτρια, όπως προέκυψε από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /11-05-2022 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου και επιβολή φόρων και προστίμων.
2. Έλλειψη αιτιολογίας – μη απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών. Εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός των ληφθέντων τιμολογίων εκδόσεως με ΑΦΜ, ως εικονικών για ανύπαρκτες συναλλαγές. - Δεν νοείται καταλογισμός παράβασης περί εικονικότητας λόγω ανυπαρξίας των συναλλαγών, χωρίς τη διενέργεια ουσιαστικού και

ενδεδεγμένους ελέγχου στην επιχείρηση του υπόχρεου και ενδεχομένως και διασταυρωτικού ελέγχου σε τρίτους. – Δεν δύναται να αποδοθεί στο φορολογικό στοιχείο ο χαρακτηρισμός «εικονικό», αν δεν συντρέχουν όλοι οι όροι του αξιόποινου και στους οποίους περιλαμβάνεται και ο δόλος του λήπτη, καθότι ο δόλος είναι στοιχείο σύμφυτο με την έννοια της εικονικότητας.

3. Ακύρωση των προστίμων, διότι η επιβολή τους στερείται νομικής βάσης. Εφαρμογή της με αριθ. 2319/2021 Απόφασης του ΣΤΕ.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής:

Επειδή, στο άρθρο 72 παρ.11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων» προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί* Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

Επειδή, με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «1. *Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας...* 4. *Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».*

Επειδή, στο άρθρο **68 παρ 2 του Ν.2238/1994**, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας

οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το **άρθρο 36 του Ν. 4174/26-7-2013**, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 46 παρ.5-7 του Ν. 4223/31-12-2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, με την **παρ.27^α του άρ.66 του Ν. 4646/12-12-2019** τροποποιήθηκε η ως άνω διάταξη ως εξής: «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, περαιτέρω με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 62 του ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι : «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή, κατά την ελεγχόμενη χρήση 2013 η έννοια της φοροδιαφυγής για εικονικά φορολογικά στοιχεία ορίζονταν στο άρθρο 19 παρ.4 του ν.2523/97, ως εξής : «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ. - 4.Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του **άρθρου 55 του ν. 4174/2013**, όπως ίσχυαν από 26/07/2013 μέχρι 01/02/2016, πριν την κατάργησή τους με τις διατάξεις των παρ. 4^α και 4^β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, οριζόταν ότι : «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

[....]

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

Επειδή, ακολούθως, με την **Πολ. 1192/2017** έγινε δεκτή η γνωμοδότηση 268/2017 του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία: «Ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθμ. 1738/2017, 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικράτειας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78(§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν. 4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.»

Επειδή, για τα φορολογικά έτη 2013, 2014 και 2015, τυγχάνουν εφαρμογής οι συνδυαστικές διατάξεις των άρθρων 36 παρ. 3 του ν. 4174/2013, 66 παρ. 27 περ. α' του ν. 4646/2019 περί φοροδιαφυγής, συνεπώς, το δικαίωμα το Δημοσίου να επιβάλλει φόρο για τα έτη αυτά, παρατείνεται έως δέκα (10) έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής των οικείων δηλώσεων, ήτοι, εν προκειμένω, μέχρι 31/12/2024, 31/12/2025 και 31/12/2026, αντίστοιχα. Σε ότι δε αφορά, το διαχειριστικό έτος 2013, τυγχάνουν παράλληλα με τις διατάξεις περί φοροδιαφυγής, οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων, αφού η έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, που για την κρινόμενη υπόθεση αποτελεί νέο στοιχείο, περιήλθε στη διάθεση του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, κατά το έτος 2022, ήτοι, μετά το έτος 2019, όπου συμπληρώνονταν η κανονική περίοδος παραγραφής για το εν λόγω έτος (2013), παρατείνοντας με αυτή την αιτία, την παραγραφή έως την 31/12/2024.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής, πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί μη απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται...».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 55 του ν. 4174/2013**, όπως ίσχυαν για παραβάσεις που διαπράχθηκαν από 26/07/2013 μέχρι την 01/02/2016, οριζόταν ότι : «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

[....]

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

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015**, ορίζεται ότι : «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...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 το **άρθρο 10, παρ. 8 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Ν. 4093/2012)**, :«8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*»

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** 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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν

υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). Υπό το ίδιο σκεπτικό εκδόθηκε και η με αριθμ. 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, σύμφωνα με την οποία κρίθηκε ότι εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, 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.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει

άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπίεσμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, από την από 15/02/2022 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων φορολογικών στοιχείων εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, προκύπτουν τα εξής : Πρόκειται για ετερόρρυθμη εταιρεία, με αντικείμενο εργασιών αντικείμενο εργασιών τις εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών, με έδρα στα Γρεβενά, επί της οδού , Τ.Κ. Αιτία του παρόντος ελέγχου υπήρξε η διαπίστωση ότι η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, με την οποία συναλλασσόταν η ελεγχόμενη επιχείρηση, ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Συγκεκριμένα προς την ελεγχόμενη επιχείρηση εξέδωσε κατά τα φορολογικά έτη 2013, 2014 και 2015, τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 231.000,00€ πλέον ΦΠΑ 53.130,00 € :

Αρ. τιμολογίου.	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Συνολική καθαρή αξία	Περιγραφή	περιοχή
../28-6-2013	30.000,00	6.900,00	36.900,00	Χωματουργικές εργασίες	 (ΓΡΕΒΕΝΑ)
../19-7-2013	20.000,00	4.600,00	24.600,00	Χωματουργικές εργασίες	 ΚΡΥΣΤΑΛΛΟΠΗΓΗ
../10-9-2013	25.000,00	5.750,00	30.750,00	Χωματουργικές εργασίες	 ΚΡΥΣΤΑΛΛΟΠΗΓΗ
.../31-12-2013	55.000,00	12.650,00	67.650,00	Χωματουργικές εργασίες	 ΚΡΥΣΤΑΛΛΟΠΗΓΗ
.../29-12-2014	35.000,00	8.050,00	43.050,00	Χωματουργικές εργασίες	 ΚΡΥΣΤΑΛΛΟΠΗΓΗ

.../17-9-2015	36.000,00	8.280,00	44.280,00	Χωματουργικές εργασίες	 ΚΡΥΣΤΑΛΛΟΠΗΓΗ
.../6-11-2015	10.000,00	2.300,00	12.300,00	Χωματουργικές εργασίες	 ΚΡΥΣΤΑΛΛΟΠΗΓΗ
.../17-12-2015	10.000,00	2.300,00	12.300,00	Χωματουργικές εργασίες	 ΚΡΥΣΤΑΛΛΟΠΗΓΗ
.../31-12-2015	10.000,00	2.300,00	12.300,00	Χωματουργικές εργασίες	 ΚΡΥΣΤΑΛΛΟΠΗΓΗ
Σύνολο	231.000,00	53.130,00	284.130,000		

Η κρίση περί εικονικότητας των ως άνω στοιχείων τεκμηριώθηκε από τις παρακάτω διαπιστώσεις για την εκδότρια επιχείρηση:

«Για τη χρήση 2013

A) Σχετικά με την εκπλήρωση των φορολογικών της υποχρεώσεων.

- Δεν υπέβαλε Συγκεντρωτικές Καταστάσεις τιμολογίων πελατών - προμηθευτών για τη χρήση έτους 2013
- Από τις διασταυρώσεις των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων τρίτων επιχειρήσεων στην ίδια χρήση προκύπτει ότι εμφανίζει:

ΑΓΟΡΕΣ συνολικής καθαρής αξίας 843,30€ (σύνολο στοιχείων: 2) ΠΩΛΗΣΕΙΣ συνολικής καθαρής αξίας 1.418.736,78€ (σύνολο στοιχείων: 28)

- Υπέβαλε εκπρόθεσμη εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2013
- Υπέβαλε εκπρόθεσμες περιοδικές δηλώσεις για ης χρήσεις ετών 2013
- Υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2013

B) Σχετικά με την συναλλακτική της δραστηριότητα και τις επιχειρηματικές της δυνατότητες.

- Από τα στοιχεία του TAXIS προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση στη χρήση 2013 δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές Καταστάσεις τιμολογίων πελατών. Από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι δεν έχουν δηλωθεί από την εκδότρια επιχείρηση προμηθευτές ή δαπάνες σχετικές με την αγορά καυσίμων για τη λειτουργία των μηχανημάτων, και δεν έχει δηλωθεί από τρίτους ως πελάτης για παρόμοιες συναλλαγές
- Η εκδότρια επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό.
- Σύμφωνα με το υπόμνημα της λήπτριας τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν με αξιόγραφα ή μετρητά, χωρίς ωστόσο να προσκομίζεται κάποιο σχετικό αποδεικτικό στοιχείο. Επιπλέον, αναφέρεται ότι τα τιμολόγια αφορούν αγορά α' υλών, ωστόσο επί των τιμολογίων οι περιγραφόμενες συναλλαγές αφορούν παροχή υπηρεσιών.

Για τη χρήση 2014

A) Σχετικά με την εκπλήρωση των Φορολογικών της υποχρεώσεων.

Υπέβαλε Καταστάσεις ΜΥΦ για τη χρήση 2014 του άρθρου 10 του Ν.4093/2012 σύμφωνα με τις οποίες πραγματοποιήσε:

ΑΓΟΡΕΣ συνολικής καθαρής αξίας 3.628,02€ (σύνολο στοιχείων: 2)

ΠΩΛΗΣΕΙΣ συνολικής καθαρής αξίας 244.025,14€ (σύνολο στοιχείων: 11) ·

■ Υπέβαλε εκπρόθεσμες περιοδικές δηλώσεις για τη χρήση 2014

• Υπέβαλε εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2014

Β) Σχετικά με την συναλλακτική της δραστηριότητα και τις επιχειρηματικές της δυνατότητες.

• Στη χρήση 2014 ως προμηθευτής της ελεγχόμενης εμφανίζεται η επιχείρηση -ΑΦΜ. με αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο βενζίνης και πετρελαίου κίνησης», με έδρα στη Φλώρινας, η οποία έχει εκδώσει προς την ελεγχόμενη ένα τιμολόγιο καθαρής αξίας 3.610,02€ κατά τον μήνα Μάρτιο. Δεν έχουν δηλωθεί άλλες δαπάνες από την ελεγχόμενη. Πέραν των ανωτέρω δεν προέκυψαν συναλλαγές με άλλες εμπορικές επιχειρήσεις πάσης φύσεως.

• Η εκδότρια επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό.

• Σύμφωνα με το υπόμνημα της λήπτριας τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν με αξιόγραφα ή μετρητά, χωρίς ωστόσο να προσκομίζεται κάποιο σχετικό αποδεικτικό στοιχείο. Επιπλέον, αναφέρεται ότι τα τιμολόγια αφορούν αγορά α' υλών, ωστόσο επί των τιμολογίων οι περιγραφόμενες συναλλαγές αφορούν παροχή υπηρεσιών.

Για τη χρήση 2015

Α) Σχετικά με την εκπλήρωση των Φορολογικών της υποχρεώσεων.

• Η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέβαλλε καταστάσεις Μ.Υ.Φ., του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) με τις οποίες πραγματοποίησε:

ΑΓΟΡΕΣ συνολικής καθαρής αξίας 1.318,27€ (σύνολο στοιχείων: 7)

ΠΩΛΗΣΕΙΣ συνολικής καθαρής αξίας 284.630,08€ (σύνολο στοιχείων: 16}

• Δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2015

Β) Σχετικά με την συναλλακτική της δραστηριότητα και τις επιχειρηματικές της δυνατότητες.

• Σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών (Μ.Υ.Φ.), για τη χρήση 2015, προμηθευτής της ελεγχόμενης επιχείρησης είναι η ΑΦΜ., με δύο (2) Τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 1.269,49€ και τα Κοζάνης με ένα (1) Τιμολόγιο καθαρής αξίας 48,78€. Για τη χρήση 2015 ο ελεγχόμενος δεν έχει δηλώσει δαπάνες

• Η εκδότρια επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό.

• Σύμφωνα με το υπόμνημα της λήπτριας τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν με αξιόγραφα ή μετρητά, χωρίς ωστόσο να προσκομίζεται κάποιο σχετικό αποδεικτικό στοιχείο. Επιπλέον, αναφέρεται ότι τα τιμολόγια αφορούν αγορά α' υλών, ωστόσο επί των τιμολογίων οι περιγραφόμενες συναλλαγές αφορούν παροχή υπηρεσιών.

Επιπλέον,

- Η εκδότρια επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε επανειλημμένως σε προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων από την Υπηρεσία μας και καταλογίστηκαν τα αντίστοιχα πρόστιμα.
- Στην εκδότρια επιχείρηση έχει καταλογιστεί, από την Υπηρεσία μας, παράβαση έκδοσης εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 ως 31/12/2017.»

Ως προς την ελεγχόμενη επιχείρηση, ο έλεγχος κατέληξε στις παρακάτω διαπιστώσεις :

Για τη χρήση 2013

Η ελεγχόμενη επιχείρηση λήπτης, από τη διασταύρωση των στοιχείων των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών προμηθευτών, προκύπτει ότι δηλώνει ως προμηθευτή της κατά τη διαχειριστική χρήση 2013 την εκδότρια επιχείρηση του , και συγκεκριμένα δηλώνει ότι ζήτησε και έλαβε τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 130.000,00€, σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί:

A/A	Αρ. τιμολογίου.	περιγραφή	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Συνολική καθαρή αξία
1	../28-6-2013	ΧΩΜΑΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ	30.000,00	6.900,00	36.900,00
2	../19-7-2013	ΧΩΜΑΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ	20.000,00	4.600,00	24.600,00
3	../10-9-2013	ΧΩΜΑΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ	25.000,00	5.750,00	30.750,00
4	.../31-12-2013	ΧΩΜΑΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ	55.000,00	12.650,00	67.650,00

Τα φορολογικά αυτά στοιχεία, η ελεγχόμενη επιχείρηση, τα συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών ~ προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) που υπέβαλε για το έτος 2013.

- Σχετικά με την εξόφληση των εν λόγω συναλλαγών, σύμφωνα με το υπόμνημα της ελεγχόμενης επιχείρησης τα ανωτέρω τιμολόγια εξοφλήθηκαν με αξιόγραφα ή μετρητά, χωρίς ωστόσο να προσκομίζεται κάποιο σχετικό αποδεικτικό στοιχείο. Επιπλέον, αναφέρεται ότι τα τιμολόγια αφορούν αγορά α' υλών, ωστόσο επί των τιμολογίων οι περιγραφόμενες συναλλαγές αφορούν παροχή υπηρεσιών.
- Τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία η ελεγχόμενη επιχείρηση τα συμπεριέλαβε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Για τη χρήση 2014

Η ελεγχόμενη επιχείρηση λήπτης, από τη διασταύρωση των στοιχείων των καταστάσεων Μ.Υ.Φ. προκύπτει ότι δηλώνει ως προμηθευτή της κατά τη διαχειριστική περίοδο - φορολογικό έτος 2014 την εκδότρια επιχείρηση του , και συγκεκριμένα δηλώνει ότι ζήτησε και έλαβε ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 35.000,00€, σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί:

A/A	Αρ. τιμολογίου.	περιγραφή	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Συνολική καθαρή αξία
1	/29-12-2014	ΧΩΜΑΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ	35.000,00	8.050,00	43.050,00

Σχετικά με την εξόφληση της εν λόγω συναλλαγής, σύμφωνα με το υπόμνημα της ελεγχόμενης επιχείρησης το ανωτέρω τιμολόγιο-εξοφλήθηκε με αξιόγραφα ή μετρητά, χωρίς ωστόσο να προσκομίζεται κάποιο σχετικό αποδεικτικό στοιχείο. Επιπλέον, αναφέρεται ότι τα τιμολόγια αφορούν αγορά α' υλών, επί των τιμολογίων, όμως, οι περιγραφόμενες συναλλαγές αφορούν παροχή υπηρεσιών.

Το παραπάνω φορολογικό στοιχείο η ελεγχόμενη επιχείρηση το συμπεριέλαβε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. καθώς και στις καταστάσεις Μ.Υ.Φ. της χρήσης 2014, όπως προέκυψε από τον έλεγχο των προσκομισθέντων φορολογικών αρχείων.

Για τη χρήση 2015

Η ελεγχόμενη επιχείρηση, από τη διασταύρωση των στοιχείων των καταστάσεων Μ.Υ.Φ., προκύπτει ότι δηλώνει ως προμηθευτή της κατά τη διαχειριστική περίοδο - φορολογικό έτος 2015 την εκδότρια επιχείρηση του , και συγκεκριμένα δηλώνει ότι ζήτησε και έλαβε τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 66.000,00€, σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί:

A/A	Αρ. τιμολογίου.	περιγραφή	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Συνολική καθαρή αξία
1	.../17-09-2015	ΧΩΜΑΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ	36.000,00	8.2800,00	44.280,00
2	/06-11-2015	ΧΩΜΑΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ	10.000,00	2.300,00	12.300,00
3	.../17-12-2015	ΧΩΜΑΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ	10.000,00	2.300,00	12.300,00
4	/31-12-2015	ΧΩΜΑΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ	10.000,00	2.300,00	12.300,00

Σχετικά με την εξόφληση των εν λόγω συναλλαγών, σύμφωνα με το υπόμνημα της ελεγχόμενης επιχείρησης τα ανωτέρω τιμολόγια εξοφλήθηκαν με αξιόγραφα ή μετρητά, χωρίς ωστόσο να προσκομίζεται κάποιο σχετικό αποδεικτικό στοιχείο. Επιπλέον, αναφέρεται ότι τα τιμολόγια αφορούν αγορά α' υλών, επί των τιμολογίων οι περιγραφόμενες συναλλαγές αφορούν παροχή υπηρεσιών.

Λόγω της αξίας των τιμολογίων υπήρχε υποχρέωση εξόφλησής τους μέσω τραπεζικού συστήματος ή με επιταγές

Τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία η ελεγχόμενη επιχείρηση τα συμπεριέλαβε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. καθώς και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Μ.Υ.Φ. της χρήσης 2015, όπως προέκυψε από τον έλεγχο των προσκομισθέντων φορολογικών αρχείων.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΤΑΣΧΕΘΕΝΤΩΝ

Δυνάμει της με αριθμ. /20-09-2021 εντολής ελέγχου έγινε η επεξεργασία των στοιχείων που κατασχέθηκαν με την με αριθμ. 136/2020 Έκθεση Κατάσχεσης.

Από όλα τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της υπηρεσίας, προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση, κατά τα έτη 2013, 2014 και 2015 έχει δυσανάλογα μικρές δαπάνες συγκριτικά με τον μεγάλο όγκο των εργασιών που εμφανίζει. Συγκεκριμένα:

- για το έτος 2013 από δηλώσεις τρίτων προκύπτουν δαπάνες καθαρής αξίας 843,30€ και αντίστοιχες πωλήσεις καθαρής αξίας 1.418.736,78 €,
- ~ για το έτος 2014 οι δαπάνες της εκδότριας επιχείρησης είναι αξίας 3.628,02€, πλέον Φ.Π.Α. και οι αντίστοιχες πωλήσεις ανέρχονται σε 244.025,14€, πλέον Φ.Π.Α.
- για το έτος 2015 οι δαπάνες της εκδότριας επιχείρησης είναι αξίας 1.318,27€, πλέον Φ.Π.Α. και οι αντίστοιχες πωλήσεις ανέρχονται σε 284.630,08€, πλέον Φ.Π.Α.

Σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν, η εκδότρια επιχείρηση δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό. Αναφορικά με την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων, λόγω της αξίας τους υπήρχε υποχρέωση η εξόφληση τους να γίνει μέσω τραπεζικής κατάθεσης ή με επιταγές, η οποία όμως δεν τηρήθηκε, καθώς, σύμφωνα με το υπόμνημα της ελεγχόμενης, τα ανωτέρω τιμολόγια εξοφλήθηκαν με αξιόγραφα ή μετρητά, χωρίς ωστόσο να προσκομίζεται κάποιο σχετικό αποδεικτικό στοιχείο. Επιπλέον, αναφέρεται ότι τα τιμολόγια αφορούν αγορά α' υλών, όμως οι επί των τιμολογίων, περιγραφόμενες συναλλαγές αφορούν παροχή υπηρεσιών.

Από όσα προέκυψαν από την επεξεργασία των ως άνω αναφερομένων φορολογικών στοιχείων, Τιμολογίων για παροχή υπηρεσιών, έκδοσης της επιχείρησης με ΑΦΜ στις χρήσεις 2013, 2014 και 2015 προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση εξέδωσε προς την επιχείρηση με ΑΦΜ, στη διαχειριστική χρήση 2013, τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 130.000,00 € πλέον ΦΠΑ 29.900,00€ εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, στη διαχειριστική περίοδο - φορολογικό έτος 2014, ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 35.000,00€ πλέον ΦΠΑ 8.050,00€ εικονικό για ανύπαρκτη συναλλαγή και στη διαχειριστική περίοδο - φορολογικό έτος 2015, τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 66.000,00 € πλέον ΦΠΑ 15.180,00€ εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Από όλα τα παραπάνω ο έλεγχος καταλήγει ότι οι επίμαχες συναλλαγές όπως αναγράφονται στα κατασχεμένα φορολογικά στοιχεία για τα έτη 2013, 2014 και 2015 ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση και **είναι εικονικές ως προς τη συναλλαγή στο σύνολο τους.**

Επειδή, με βάση τα ως άνω δεδομένα και λαμβάνοντας υπόψη ότι η υπό κρίση περίπτωση αφορά τη λήψη εικονικών τιμολογίων ως προς τη συναλλαγή και σε συνδυασμό με τις αναφερθείσες διατάξεις, όταν σε ορισμένο επιτηδευματία αποδίδεται η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου, υπό την έννοια 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχάς, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας, ότι προς τούτου αρκεί να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο.

Επειδή, η φορολογική αρχή θεμελίωσε την κρίση της περί εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων βάσει της από 15/2/2022 έκθεσης ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων φορολογικών στοιχείων εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), Ν. 4093/2013 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), λαμβάνοντας υπόψη τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας επιχείρησης και ειδικότερα το γεγονός ότι δε διέθετε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να παρέχει της ανάλογες υπηρεσίες και δεν αποδείχθηκε η εξόφληση των επίδικων τιμολογίων.

Επειδή η προσφεύγουσα- λήπτρια εταιρεία, η οποία έχει και το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών, δεν προσκόμισε, τόσο στη Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, όσο και στην Υπηρεσία μας κατά το στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαρκή στοιχεία για την εκτέλεση των ως άνω αναφερόμενων εργασιών που αναγράφονται, στα επίμαχα κατασχεμένα φορολογικά στοιχεία και ως εκ τούτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι οι περί αντιθέτου, ισχυρισμοί της προσφεύγουσας.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή με την υπ' αριθμ. 8650/2020 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (ΙΔ' Τμήματος), είχε τεθεί προδικαστικό ερώτημα στο Συμβούλιο της Επικρατείας ως προς το ζήτημα της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης για παραβάσεις αποδοχής εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων που διαπράχθηκαν υπό το καθεστώς του ν.2523/1997.

Επειδή, με την απόφαση του ΣΤΕ 2319/2021 ως προς την αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης για παραβάσεις αποδοχής εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων που διαπράχθηκαν υπό το καθεστώς του ν.2523/1997 κρίθηκαν τα εξής:

«12. Επειδή, περαιτέρω, με τα άρθρα 3 και 7 του ν. 4337/2015 (Α΄ 129/17.10.2015), οι διατάξεις του οποίου ισχύουν, σύμφωνα με το άρθρο 23 αυτού, από τη δημοσίευσή του στην ΕτΚ εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σ' αυτές, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του ΚΦΔ περί προστίμων και θεσπίστηκαν μεταβατικές διατάξεις σχετικά με την εφαρμογή των αντίστοιχων ρυθμίσεων. Ειδικότερα, η παρ. 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 4337/2015, «προκειμένου να εναρμονισθεί με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» (βλ. αιτιολογική έκθεση), ως εξής «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.», το δε άρθρο 54 του ΚΦΔ, μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 4337/2015 προς την «αναγκαία νομοτεχνική διόρθωση [...] λόγω εφαρμογής από 1.1.2015 των διατάξεων του ν. 4308/2014» (βλ. αιτιολογική έκθεση) διαμορφώθηκε ως εξής: «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: [...] ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις [...] η' της παραγράφου 1 [η εν λόγω ρύθμιση διατηρήθηκε και μετά τις τροποποιήσεις της περ. ε' με τα άρθρα 73 του ν. 4446/2016 (Α΄ 240) και 33 παρ. 1 του ν. 4465/2017 (Α΄ 47)] [...] 3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.».

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) [...] 4. [...] 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). 6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α' 179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. 7. [...] 9. [όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 22 παρ. 1 της από 24/12/2015 ΠΝΠ (Α' 182), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 4366/2016 (Α' 18)] Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 1.2.2016». Στο σχετικό με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 μέρος της αιτιολογικής έκθεσης του νόμου αυτού αναφέρεται ότι «καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 λόγω εισαγωγής του Δεκάτου Τρίτου Κεφαλαίου του Κώδικα», στο δε σχετικό με το άρθρο 7 μέρος της αυτής αιτιολογικής έκθεσης αναφέρεται ότι «Με τις προτεινόμενες διατάξεις των παραγράφων 1 έως 6 θεσπίζονται αναγκαίες μεταβατικές διατάξεις, συνεπεία της τροποποίησης των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013 και της κατάργησης του άρθρου 5 [προφανώς νοείται του ν. 2523/1997], καθώς και των περιπτώσεων α', β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. [4174/2013, αντί του από προφανή παραδρομή μνημονευόμενου ν. 2523/1997], ώστε να προβλέπεται η επιβολή των ίδιων κυρώσεων και για τις υποθέσεις για τις οποίες είχαν επιβληθεί οι κυρώσεις των άρθρων 5 του ν. 2523/1997, 55 παρ. 2 περ. α', β' και γ', 58 και 59 του ν. 4174/2013 και οι οποίες εκκρεμούν κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος σχεδίου νόμου. [...]

15. Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), είναι ευμενέστερη για τον φορολογούμενο -προκειμένου για την κρισιολογούμενη περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, που υπερβαίνουν το τιθέμενο με το άρθρο 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 ελάχιστο όριο των 1.200 ευρώ- σε σχέση με (εκείνες των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 και) τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, η οποία προβλέπει την επιβολή προστίμου ανερχομένου σε 40% της αξίας του φορολογικού στοιχείου για παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή τελεσθείσες μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των

άρθρων 54 και 55 του ΚΦΔ. Εξάλλου, από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισης της εν λόγω διάταξης δεν προκύπτει κάποιο στοιχείο που να δικαιολογεί, ενόψει της αρχής της αναλογικότητας, απόκλιση από την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης· επομένως, η επίμαχη μεταβατική ρύθμιση δεν τυγχάνει εφαρμογής, διότι δεν συνάδει με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας (καθώς και με την αρχή της αναλογικότητας του περιορισμού των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ) (πρβλ. ΣτΕ 7μ. 1389, 2691/2019). Τούτων έπεται ότι με βάση την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και την αντίστοιχη της ΕΣΔΑ) η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), εφαρμόζεται (από το διοικητικό δικαστήριο κατόπιν παραδεκτής προβολής σχετικού λόγου ένδικης προσφυγής, βλ. ΣτΕ 7μ. 1438/2018, 351/2019) *ratione temporis* και για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, όπως οι επίδικες, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997. [...]

Δ ι α τ α ύ τ α

Απαντά ως ακολούθως στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα:

Με βάση την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και την αντίστοιχη της ΕΣΔΑ) η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), εφαρμόζεται *ratione temporis* και για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, όπως οι επίδικες, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997.».

Επειδή ακολούθως, εκδόθηκε η με αριθμό **Ε.2042/10-5-2022** Εγκύκλιος του Διοικητή 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.» όπου ορίζεται ότι :

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

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την εφαρμογή της ευμενέστερης διάταξης ως προς την επιβολή του προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, κατ'εφαρμογή της 2319/2021 Απόφασης του ΣΤΕ.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη όσα έχουν προσφάτως κριθεί με την ως άνω απόφαση και έχουν γίνει δεκτά από την Διοίκηση με την με αριθμό Ε.2042/10-5-2022 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, στην υπό κρίση περίπτωση, για την παράβαση της λήψης 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 αυτής (Ν.2523/1997, Ν.4174/2013 ή Ν.4337/2015) και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της οικείας καταλογιστικής πράξης, 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€, ανά διαχειριστική περίοδο, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός και οι με αρ., ... και .../05.04.2022 πράξεις επιβολής προστίμων του άρθρου 7 παρ. 3 περ.β' και γ' του ν. 4337/2015, ετών 2015, 2014 και 2013, αντίστοιχα, θα πρέπει να τροποποιηθούν σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από **11-05-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 ν. 4337/2015	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ'αρ./05-04-2022 φορολογικού έτους 2015	14.400,00	2.500,00
Υπ'αρ./05-04-2022 φορολογικού έτους 2014	14.000,00	2.500,00
Υπ'αρ./05-04-2022 φορολογικού έτους 2013	52.000,00	2.500,00

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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.