



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10-01-2023

Αριθμός απόφασης: 72

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604561
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 23-09-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου κατά:

α) Του με αριθμ. /**2022** Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, Φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ,

β) του με αριθμ. /**2022** Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ,

γ) της με αριθμ. /**2022** Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2015- 31/12/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ,

δ) του με αριθμ. /**2022** Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 79 ν. 4472/2017 φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23-09-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

A. Με τον με αριθμ. /2022 προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ για το Φορολογικό έτος 2015, ποσού 2.500€, ως ευμενέστερο σε σχέση με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 σε εφαρμογή της Ε.Ε. 2042/10-05-2022 Διευκρινιστικής Εγκυκλίου της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ.

Οι παραβάσεις αφορούν σε λήψη από τον προσφεύγοντα από 01/01/2015 και έως 16/10/2015 δέκα οκτώ (18) φορολογικών στοιχείων, εικονικών στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 40.826,00€, πλέον Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 9.389,98€, το κρινόμενο Φορολογικό έτος 2015 με εκδότρια επιχείρηση την «....., Α.Φ.Μ.:», με αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο ηλεκτρονικών υπολογιστών – Εξοπλισμού Η/Υ – Λογισμικού, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3 έως 11 και 17 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.

B. Με τον υπ' αριθμ. αριθμ. /2022 προσβαλλόμενο Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, ποσού 12.457,64€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 6.228,82 και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.296,72€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **20.983,18€**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015 εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά του την δαπάνη που αφορά σε είκοσι έξι (26) εικονικά τιμολόγια, συνολικής καθαρής αξίας 43.966,00€, πλέον Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 10.112,20€, εκδόσεως της ως άνω αναφερόμενης ατομικής επιχείρησης.

Γ. Με την υπ' αριθμ. /2022 προσβαλλόμενη Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, ποσού 10.930,14€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58^A Κ.Φ.Δ. ποσού 5.465,07€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **16.395,21€**.

Η ως άνω διαφορά προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας διαπιστώθηκε ότι προέβη σε έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ που αφορά στα ως άνω αναφερόμενα είκοσι έξι (26) εικονικά τιμολόγια, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015.

Δ. Με τον υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου - άρθρου 79 ν.4472/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ , επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015 συνολικού ποσού 4.694,99€ (= 9.389,98 X 50%).

Το ανωτέρω πρόστιμο επιβλήθηκε καθόσον ο προσφεύγων ως λήπτης των ως άνω αναφερομένων δέκα οκτώ (18) εικονικών τιμολογίων, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ποσού 9.389,98€ στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2015.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στις από 15-07-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου Ε.Λ.Π., Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου Φ.Π.Α. της ίδιας Δ.Ο.Υ. οι οποίες έλαβαν υπόψη τα αποτελέσματα του ελέγχου που αναφέρονται στις από 01-09-2021 και 03-11-2021 Εκθέσεις Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση όλων των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραβιάστηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας και συγκεκριμένα τηρήθηκε πλημμελώς το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης.
- 2) Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν στηρίζονται σε νόμιμες εκθέσεις ελέγχου.
- 3) Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν απαραδέκτως, καθ' υπέρβαση της κατά χρόνο αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής καθώς παρήλθε η προθεσμία του ενός (1) μηνός από την παραλαβή του υπομνήματος που υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.
- 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων, αναγομένων στο φορολογικό έτος 2015, έχει υποκύψει σε παραγραφή στις 31/12/2021.
- 5) Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας των κρίσιμων συναλλαγών.
- 6) Τυχόν εικονικότητα των κρίσιμων, εν προκειμένω φορολογικών στοιχείων μπορεί να αποδοθεί αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και, πάντως, τελούσε σε καλή πίστη κατά τη διενέργεια των οικείων συναλλαγών.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος εταιρείας περί μη εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και καλής πίστης κατά την παραλαβή των επίμαχων τιμολογίων, λεκτέα τα κάτωθι:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.1 και 4 του ν.2523/1997 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» ορίζονται τα εξής:

«1. 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.

Ειδικά όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και β) με κάθειρξη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ.

Όταν η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την πλαστότητα ή εικονικότητα των οποίων καταδικάζεται ο δράστης, υπερβαίνει το ποσό των διακοσίων τριάντα πέντε χιλιάδων (235.0000) ευρώ, επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού μέχρι ένα (1) μήνα. Η εκτέλεση της παρεπόμενης αυτής ποινής ουδεμία ασκεί επίδραση στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία με τους μισθωτούς που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας.

4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος 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 νομικό 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδόσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας».

Επειδή ως προς την «φοροδιαφυγή» στο άρθρο 55 παρ.1 του ΚΦΔ, ορίζεται το εξής:

«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 κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, φορολογική αρχή. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (νυν 72) παρ.2 του ΚΦΔ ως προς την εφαρμογή του άρθρου 55 του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

«2. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.».

Επειδή στο άρθρο 71 του ΚΦΔ (Όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 ισχύει από 17/10/2015 και μετά ορίζονται τα εξής:

«Τα άρθρα 17 , 18 , 19 , 20 και 21 του Ν. 2523/1997 , όπως ισχύουν, καταργούνται. Όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του Ν. 2523/1997 (άρθρα 17 έως 21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες ρυθμίσεις των διατάξεων του παρόντος Κεφαλαίου (άρθρα 66-70).».

Με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 προστέθηκε νέο δωδέκατο κεφάλαιο «Εγκλήματα φοροδιαφυγής - ποινικές κυρώσεις» (άρθρα 66-71) στον ΚΦΔ.

Στο άρθρο 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» ορίζεται ότι: «

5. [...] όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά 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 συμμετοχος. Ειδικά, όποιος [...] αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που 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 συμμετοχος. [...] 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. [...] 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, με την παράγραφο 3 του άρθρου 2 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι :
«Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

.....

3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ ορίζεται ότι :

« Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται:
«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, εν προκειμένω, στην με ημερομηνία θεώρησης 03-05-2022 οικεία έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. - άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων «....., Α.Φ.Μ.:», είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτος και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αφορούν στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2015.

Συγκεκριμένα, ως προς τον ως άνω εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, στην εν λόγω έκθεση ελέγχου αναφέρονται, τα κάτωθι:

«..... Ι. Χωρίς να απασχολεί ούτε ένα άτομο ως προσωπικό, χωρίς να κατέχει επαγγελματικά μεταφορικά μέσα για τη μεταφορά αγαθών, χωρίς να κατέχει κανένα μηχάνημα έργων ώστε να είναι εφικτή η εκτέλεση τεχνικών εργασιών, χωρίς να κατέχει κανενός είδους φορητό μηχάνημα 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 υπερβολαβίας, 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, φάκελους 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 Υπηρεσίας μας.

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, χρωματουργικές 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 Μακρύνειας Αιτωλοακαρνανίας.

..... ο, Α.Φ.Μ., εξέδωσε κατά το έτος 2015 (01/01-31/12/2015), σε δεκάδες επιχειρήσεις ανά την ελληνική επικράτεια, συνολικά τετρακόσια σαράντα πέντε (445) εικονικά στο σύνολο της εκάστοτε συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ενός εκατομμυρίου εκατόν ογδόντα χιλιάδων είκοσι πέντε ευρώ (1.180.125,00) πλέον Φ.Π.Α. 23% ήτοι διακόσισε εξήντα δύο χιλιάδες οκτακόσια δέκα εννέα ευρώ και τριάντα επτά λεπτά (262.819,37)..... »

Επειδή, ως προς τον προσφεύγοντα, από την ίδια έκθεση ελέγχου Προστίμου ΕΛΠ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ , προκύπτει ότι για την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων, προσκόμισε στον έλεγχο τις αναφερόμενες στην σελίδα 4 και 5 της ως άνω έκθεσης τραπεζικές επιταγές όπου σημειώνεται ότι: « κανένα από τα ανωτέρω πινάκια εκχώρησης επιταγών δεν φέρει υπογραφή και σφραγίδα του λήπτη των εκχωρηθέντων επιταγών, όπως προβλέπεται στον κάτω δεξιά χώρο αυτών. Από τον έλεγχο των τηρούμενων από τον τραπεζικών λογαριασμών, δεν προέκυψε να έχουν κατατεθεί οι ανωτέρω επιταγές ούτε τα εμβάσματα στους τραπεζικούς λογαριασμούς αυτού.»

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η

φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, στο [άρθρο 65](#) του ΚΦΔ 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 ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε σε περίπτωση ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 2002/2017, 3347/2015, 116/2013, 1313/2013, 505/2012, 11842010, 1126/2010).

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, ο ως άνω εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο δεν διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, και ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας της προσφεύγουσας εταιρείας κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως **αβάσιμος**.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 3 και 5 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι:
«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές

πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 , αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α),

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ).....,δ)....., ε),στ)....,ζ)..... .»

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 τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 4 περ. β' ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015): «*Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται.*»

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

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 1 ν. 4337/2015: «*Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ΚΦΔ, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.*».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 79 παρ. 1 ν. 4472/2017, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία έκδοσης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ./2021 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ: «*Για παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 [...] και της περίπτωσης δ της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 [...], για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε [...], ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22§1 περ. β' «Εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες » του Ν. 4172/2013:

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

α)

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη τη αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου»:

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

.....
β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

Επειδή, με την Ε. 2042/2022 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», ορίζεται:

«.....Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η παρούσα εγκύκλιος καταλαμβάνει τις περιπτώσεις φορολογουμένων που έως 16/10/2015 υπέπεσαν στις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.

1. Με την υπ'αρ. [2319/2021](#) Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εκδόθηκε επί προδικαστικού ερωτήματος, κρίθηκε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης έχει πεδίο εφαρμογής και επί του κατά περίπτωση προβλεπόμενου διοικητικού προστίμου για την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή

2. Ειδικότερα, κρίθηκε ότι η παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή σχετίζεται με τη μη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, η εν λόγω παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις της περ. η' της [παρ. 1](#) του [άρθρου 54](#) του ν. [4174/2013](#) περί μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της [παρ. 2](#) του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου. Περαιτέρω, μετά την κατάργηση του [άρθρου 55 παρ. 2](#) περ. γ' του ν. [4174/2013](#) (με το [άρθρο 3 παρ. 4](#) του ν. [4337/2015](#)), καθώς και την κατάργηση του [άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#) (με το [άρθρο 7 παρ. 6](#) του ν. [4337/2015](#)), η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του [άρθρου 54 παρ. 1](#) περ. η' και [παρ. 2](#) περ. ε' του ν. [4174/2013](#), είναι ευμενέστερη σε σχέση με τις διατάξεις της περ. β' της [παρ. 10](#) του [άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#), τις διατάξεις της περ. γ' της [παρ. 2](#) του [άρθρου 55](#) του ν. [4174/2013](#) καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις της [παρ. 3](#) του [άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#). Συνεπώς, εφόσον είναι ευμενέστερη, εφαρμοστέα κύρωση για την παράβαση αυτή είναι το πρόστιμο που προβλέπεται στο [άρθρο 54 παρ. 2](#) περ. ε' -[ΚΦΔ](#)

3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ. β' της [παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ](#) που ομοίως καταργήθηκε με την [παρ. 4 του άρθρου 3](#)

του ν. [4337/2015](#), καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της [παρ. 1 του άρθρου 54](#) του ν. [4174/2013](#), επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την [ΠΟΛ.1252/2015](#)), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της [παρ. 10 του άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#), των διατάξεων των περ. β' και γ' της [παρ. 2 του άρθρου 55](#) του ν. [4174/2013](#), καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της [παρ. 3 του άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#).

4. Για παραβάσεις που διαπράττονται από την 17.10.2015 και εντεύθεν δεν επιβάλλεται το πρόστιμο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 του παρόντος

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 τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

.....

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

.....

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

.....

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

Ως προς την παραγραφή

Επειδή, ο προσφεύγων, με τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας, ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων την επίμαχη χρήση 2015, έχει παραγραφεί.

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής του ΚΦΔ, 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 συμμετοχος [...].»

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 ι. 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. 27 α 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 έκφραση 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. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, λόγω αρμοδιότητας, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου, Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από 15-07-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου Ε.Λ.Π., Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου Φ.Π.Α.. της ίδιας Δ.Ο.Υ. δυνάμει του πορίσματος των οποίων, ο προσφεύγων υπέπεσε στις ως άνω αναφερόμενες παραβάσεις της λήψης των επίμαχων εικονικών τιμολογίων. Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2015 - 31/12/2015, διαπιστώθηκε η λήψη από τον προσφεύγοντα είκοσι έξι (26) εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 43.966,00€, πλέον Φ.Π.Α. ποσού 10.112,20€, με εκδότρια την ατομική επιχείρηση «....., Α.Φ.Μ.:».

Επειδή η λήψη των παραπάνω είκοσι έξι (26) 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 και επιβολή προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 και καταλογισμό φόρου εισοδήματος Φ.Π.Α και προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 ν. 4472/2017 στην κρινόμενη χρήση 2015, 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 επιβολή προστίμου και καταλογισμό φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. στη χρήση 2015 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων (15-07-2022), καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2026. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, κρίνεται **αβάσιμος** και απορρίπτεται.

Ως προς τους λοιπούς προβαλλόμενους λόγους

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./11-02-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου άρθρου 28 ΚΦΔ μαζί με τις συνοδευόμενες αυτό προσωρινές πράξεις προσδιορισμού των φόρων και συναφών προστίμων, με το οποίο κλήθηκε να καταθέσει της απόψεις του, και το οποίο περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία για την ορθή και σύννομη άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, δεδομένου ότι αναφέρει τις κρίσιμες νομικές διατάξεις που εφαρμόζονται στην εν θέματι υπόθεση όπως επίσης αναλυτικά και εμπεριστατωμένα του λόγους για τους οποίους για τους οποίους θεωρείται ότι ο εκδότης των επίμαχων στοιχείων «.....», δεν ήταν πράγματι σε θέση να εκτελέσει τις επίμαχες υπηρεσίες. Ως εκ τούτου, το σχετικό Σ.Δ.Ε. δεν είναι αόριστο αλλά πλήρως ορισμένο και περιέχει επαρκή στοιχεία προκειμένου η προσφεύγων να επιστρατεύσει τα μέσα άμυνάς του.

Επομένως, σχετικός λόγος περί πλημμελούς τήρησης από την φορολογική αρχή του δικαιώματος της της προηγούμενης ακρόασης, πρέπει να απορριφθεί ως **αβάσιμος**.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 10§5 του Ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«5. Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, που τάσσονται στη Διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή οι προβλεπόμενες στο άρθρο 28§2 του ΚΦΔ προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστικές, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή τους καθιστά τη φορολογική αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτικές, αποσκοπούσες στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης των εν λόγω προθεσμιών.

Συνεπώς ο λόγος για μη τήρηση της οριζόμενης στην παράγραφο 2, του άρθρου 28, του ΚΦΔ προθεσμίας για έκδοση των οριστικών πράξεων πρέπει να απορριφθεί ως **αβάσιμος**.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 15-07-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου Ε.Λ.Π., Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 23-09-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, και την επικύρωση άλλων των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

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

Φορολογική περίοδος : 01/01-31/12/2015

Α. Ε.Λ.Π.

Πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ : **2.500,00€**

(Αριθμ. Πράξης/2022)

Β. Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	12.457,64 €
Πρόστιμο άρθρου 58/ 58Α ΚΦΔ	6.228,82 €
Εισφορά αλληλεγγύης	2.296,72 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.983,18 €

(αριθμ. πράξης/2022)

Γ. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	10.930,14€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	5.465,07€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.395,21€

(Αριθμ. Πράξης/2022)

Δ) Πρόστιμο Φ.Π.Α

Πρόστιμο άρθρου 79§1 του ν. 4472/2017 ποσού : (9.389,98€ Χ50%) = **4.694,99€**

(αριθμ. πράξης/2022)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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