



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16.10.2023

Αριθμός απόφασης: 1431

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **23.02.2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθ./2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. άρθρου 5 Ν.2523/97 και της υπ' αριθ./2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01.01.2006 – 31.12.2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 02.12.2014 και 24.3.2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης.
7. Την υπ' αριθ./21.06.2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή ως απαράδεκτη.
8. Τη με αριθ. κατάθεσης ΠΡ...../28.07.2016 δικαστική προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της υπ' αριθ./21.06.2016 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
9. Την υπ' αριθ. Α...../2022 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, με την οποία δέχεται την εν λόγω δικαστική προσφυγή, ακυρώνει την

υπ' αριθ./21.06.2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και αναπέμπει την υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να εξεταστεί κατ' ουσίαν η ενδικοφανής προσφυγή κατά των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.

10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23.02.2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία σύμφωνα με την υπ' αριθ. Α...../2022 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, 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:

Με την υπ' αριθ./2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 294.548,40 € για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2006 - 31.12.2006, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/97.

Με την υπ' αριθ./2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01.01.2006 - 31.12.2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 15.766,65 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 18.919,98 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 34.686,63 €. Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 02.12.2014 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. και επί της από 24.03.2015 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης αντίστοιχα.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ./15.11.2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια του υπ' αριθ. πρωτ. εισερχ./21.11.2013 δελτίου πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Πελοποννήσου, διενεργήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), επανέλεγχος φορολογίας εισοδήματος και έλεγχος Φ.Π.Α., για την περίοδο 01.01.2006 - 31.12.2006.

Σύμφωνα με το πόρισμα του διενεργηθέντος ελέγχου, την υπό κρίση περίοδο, ο προσφεύγων προέβη στη διάπραξη δεκατριών (13) αυτοτελών παραβάσεων, διότι ζήτησε, έλαβε και προφανώς καταχώρησε στα βιβλία του, δεδομένου ότι τα είχε καταχωρήσει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών, δεκατρία (13) φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της εταιρείας «..... ΕΠΕ», τα οποία κρίθηκαν εικονικά, αφού είχαν εκδοθεί για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, συνολικής αξίας 147.274,20 € πλέον Φ.Π.Α. 27.982,10 €, κατά παράβαση των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 2, 5 και 9 και 19 του Π.Δ. 186/1992, σε συνδυασμό με τα άρθρα 19 παρ. 1 έως 4, 5 παρ. 1, 2, 3, 4, 10, 11 και 12, 9 παρ. 1 και 21 παρ. 2 του Ν. 2523/1997. Κατόπιν διαπίστωσης των ανωτέρω παραβάσεων και σύμφωνα με την από 02.12.2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., εκδόθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος η με αριθμό/2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, συνολικού ποσού 294.548,40 €.

Λόγω της λήψης και καταχώρισης στα βιβλία του προσφεύγοντος των επίμαχων δεκατριών εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το φόρο εισροών που αντιστοιχεί στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία αγορών. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη της από 24.03.2015 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. και στην έκδοση της υπ' αριθ./2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α..

Περαιτέρω, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης εκδόθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος η υπ' αριθ./2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 Ν.2523/1997), ποσού 83.946,30 €, το οποίο ο ίδιος αποδέχτηκε καθώς επήλθε συμβιβασμός, όπως προκύπτει από το υπ' αριθ./21.04.2015 πρακτικό επίλυσης της διαφοράς. Ως εκ τούτου, το επιβληθέν πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 προσδιορίστηκε εκ νέου στο ποσό των 13.991,05 €, το οποίο καταβλήθηκε ολοσχερώς.

Κατά της υπ' αριθ./2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. άρθρου 5 Ν.2523/97 και της υπ' αριθ./2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01.01.2006 – 31.12.2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, ο προσφεύγων άσκησε τη με ημερομηνία κατάθεσης 23.02.2016 και με αριθμόενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με την έκδοση της υπ' αριθ./21.06.2016 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. ως απαράδεκτη, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής.

Κατά της ανωτέρω απόφασης της υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθμό καταχώρησης ΠΡ...../28.07.2016 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Τρίπολης, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ. Α...../2022 Απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με το διατακτικό της οποίας: *«Δέχεται την προσφυγή. Ακυρώνει την/21.06.2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών. Αναπέμπει την υπόθεση στη ΔΕΔ της ΑΑΔΕ προκειμένου ο Προϊστάμενος αυτής να επιληφθεί της/23.02.2016 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος κατά των καταλογιστικών πράξεων που περιλαμβάνονται σε αυτήν.»*.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Τα επίδικα τιμολόγια –ΔΑ αφορούν πραγματικές συναλλαγές, ήτοι εμπορεύματα που αγόρασε και χρησιμοποίησε στα δημόσια έργα που αναγράφονται στα συνημμένα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, τα οποία αποδεδειγμένα εκτελέσθηκαν και παραδόθηκαν στους κυρίους των έργων.
- Οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν με τον κ. και τον υιό του, γνωστούς στην περιοχή, οι οποίοι διέθεταν επαγγελματική εγκατάσταση τόσο στην όσο και στον Αττικής και καμία υποψία δεν του δημιουργήθηκε σε σχέση με τα επίδικα παραστατικά.
- Δεν είχε τη δυνατότητα να ελέγξει τη φορολογική υπόσταση και συμπεριφορά της εκδότριας των παραστατικών εταιρείας ενώ δεν είχε λόγους να πράξει αυτό αφού ο κ. αποτελούσε για όλους τους επιτηδευματίες της, σοβαρό και φερέγγυο αντισυμβαλλόμενο πρόσωπο.
- Οι συναλλαγές, οι περιεχόμενες στα επίδικα φορολογικά στοιχεία, είναι πραγματικές και στη χειρότερη των περιπτώσεων η αρμόδια φορολογική αρχή θα έπρεπε να έχει χαρακτηρίσει αυτά εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
- Στην περίπτωση ανύπαρκτων συναλλαγών, ο δόλος του λήπτη του εικονικού φορολογικού στοιχείου είναι αυταπόδεικτος, στην περίπτωση όμως πραγματικής συναλλαγής για να στοιχειοθετηθεί ευθύνη θα πρέπει να αποδειχθεί και δόλος.
- Η επικαλούμενη, στην έκθεση ελέγχου, φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας των εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν δύναται στην περίπτωση του να αποτελεί ένδειξη ή απόδειξη του δόλου από πλευράς του κατά τη λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/92), όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο, ορίζεται:

«Άρθρο 2. Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων

1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση. [...]

Άρθρο 11. Δελτία αποστολής. Δελτία εσωτερικής διακίνησης επιχειρήσεων επεξεργασίας.

1. Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία:

α) σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας (τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης, απόδειξη παροχής υπηρεσιών), [...]

Άρθρο 12. Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις.

1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επάγγελμα τός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκ δίδεται τιμολόγιο. [...]

Άρθρο 18. Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων.

2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. [...]

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 «Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - Αντικειμενικό σύστημα» του Ν. 2523/97, όπως ίσχυε κατά το χρόνο του ελέγχου και έκδοσης της σχετικής πράξης:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α-) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δυο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) [...] β) Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2) [...]

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), [...] α) [...] β) β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί

φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. [...]

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2042/10.5.2022 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με θέμα 'Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατόπιν έκδοσης της υπ αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας':

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

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

3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ που ομοίως καταργήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ.1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ.

β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, των διατάξεων των περ. β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

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

5. Διευκρινίζεται ότι, τα ανωτέρω αναφερόμενα δε θίγουν τις υποχρεώσεις των ελεγκτικών οργάνων ως προς την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στην περίπτωση διαπίστωσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. διατ. αρθ. 66 παρ. 5 , 55Α και 68 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.....

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α` 170).»

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

Τέλος πρέπει να υπομνηστεί ότι η Αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης δεν λαμβάνεται υπόψη αυτεπαγγέλτως αλλά μόνο κατόπιν προβολής (με το δικόγραφο της προσφυγής ή με δικόγραφο προσθέτων λόγων προσφυγής) αντίστοιχου λόγου από τον προσφεύγοντα, ο οποίος βαρύνεται να επικαλεσθεί την εν λόγω αρχή κατά τρόπο

ειδικό και ορισμένο, προσδιορίζοντας τη νεότερη ρύθμιση, η οποία άγει, κατά τους ισχυρισμούς του, σε ελαφρύτερη γι' αυτόν κύρωση, ενόψει των συνθηκών της περίπτωσης του.

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «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 φορολογικά 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, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενού 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων: «Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν

έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την 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 ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ./21.11.2013 δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. σχετικά με την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, «..... Ε.Π.Ε.», και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, προκύπτει για την ανωτέρω επιχείρηση, ανυπαρξία αγορών σε σχέση με το αντικείμενο δραστηριότητάς της και τα πωληθέντα από αυτήν εμπορεύματα, ανυπαρξία προσωπικού για την πραγματοποίηση των εργασιών και πώληση εμπορευμάτων, μη υποβολή δηλώσεων, έκδοση πλήθους πλαστών φορολογικών στοιχείων, μη αναγραφή ή αναγραφή σε πληθώρα φορολογικών στοιχείων διακίνησης ανύπαρκτου αριθμού μεταφορικού μέσου ή μέσων, τα οποία δεν πραγματοποίησαν τις μεταφορές και η άσκηση πολλαπλών και ετερόκλητων δραστηριοτήτων χωρίς ποτέ αυτές να έχουν δηλωθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Η επιχείρηση με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.» δεν είχε πραγματική οικονομική υπόσταση προκειμένου να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή και κατά συνέπεια δεν είχε τη δυνατότητα πραγματοποίησης των συναλλαγών που αναφέρονται στα εκδοθέντα από αυτή φορολογικά στοιχεία, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος ζήτησε, έλαβε και προφανώς καταχώρησε στα βιβλία του, δεδομένου ότι τα είχε καταχωρήσει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών, δεκατρία (13) φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της εταιρείας «..... ΕΠΕ», τα οποία κρίθηκαν εικονικά, αφού είχαν εκδοθεί για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, συνολικής αξίας 147.274,20 € πλέον Φ.Π.Α. 27.982,10 €.

Συγκεκριμένα τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία είναι τα παρακάτω:

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΑ-ΤΙΜ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1		29-12-2006	11.990,40	2.278,17
2		29-12-2006	2.727,00	518,13
3		29-12-2006	11.990,40	2.278,17
4		29-12-2006	12.384,00	2.352,96
5		29-12-2006	12.336,00	2.343,84
6		29-12-2006	12.240,00	2.325,60
7		29-12-2006	12.120,00	2.302,80

8		30-12-2006	12.432,00	2.362,08
9		30-12-2006	11.784,00	2.238,96
10		30-12-2006	11.856,00	2.252,64
11		30-12-2006	11.952,00	2.270,88
12		30-12-2006	11.664,00	2.216,16
13		30-12-2006	11.798,40	2.241,70
ΣΥΝΟΛΟ			147.274,20	27.982,10

Επειδή, δοθείσης της συναλλακτικής ανυπαρξίας της εκδότριας των επίμαχων τιμολογίων επιχείρησης, ο προσφεύγων, υπό την ιδιότητά του ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της.

Επειδή, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη.

Επειδή, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, ήτοι δεκατρία (13) Δ.Α.-ΤΙΜ, εκδόσεως της εταιρείας «..... Ε.Π.Ε.», συνολικής καθαρής αξίας 147.274,20 € πλέον Φ.Π.Α. 27.982,10 €, τα οποία είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία του προσφεύγοντος, κρίθηκαν εικονικά (μη νόμιμα στοιχεία) ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνεπώς η λήψη τους είχε ως αποτέλεσμα την έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών από τον Φ.Π.Α. εκροών του έτους 2006.

Επειδή, η λήψη και καταχώρηση εικονικών τιμολογίων έχει ως αποτέλεσμα τη μειωμένη απόδοση του αναλογούντος Φ.Π.Α..

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα επίμαχα παραστατικά.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από **23.02.2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, και την επικύρωση της υπ' αριθ./2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. άρθρου 5 Ν.2523/97 και της υπ' αριθ./2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01.01.2006 - 31.12.2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης.

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

- Η υπ' αριθ./2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. άρθρου 5 Ν.2523/97:
Καταλογιζόμενο ποσό: 294.548,40 €
- Η υπ' αριθ./2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01.01.2006 - 31.12.2006:

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	200.361,76	200.361,76	200.361,76	
Αξία φορολογητέων εισροών	248.388,45	101.114,25	101.114,25	147.274,20
Φόρος εκροών	38.068,73	38.068,73	38.068,73	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	49.151,48	22.302,08	22.302,08	26.849,40
Πιστωτικό υπόλοιπο	11.082,75			11.082,75
Χρεωστικό υπόλοιπο		15.766,65	15.766,65	15.766,65
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		18.919,65	18.919,65	18.919,65
Σύνολο φόρου για καταβολή		34.686,63	34.686,63	34.686,63
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	11.082,75			11.082,75

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.