



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ.Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

Καλλιθέα: 07-02-2024

Αριθμός Απόφασης: 348

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, νομίμως εκπροσωπούμενης, που εδρεύει κατά: α) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ.54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2014 και β) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ.54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Αττικής.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία υποβλήθηκε ηλεκτρονικά, δια μέσω του νόμιμου εκπροσώπου της,, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 2.500,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. η' και §2 περ. ε', επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση της μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις της, λόγω λήψης εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας ύψους 173.658,50€ και έκδοσης εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας ύψους 211.283,28€, κατά το χρονικό διάστημα 1.1.2014-31.12.2014.

β) Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 2.500,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. η' και §2 περ. ε', επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση της μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις της, λόγω λήψης εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας ύψους 430.312,84€, έκδοσης εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας ύψους 460.003,58€, κατά το χρονικό διάστημα 1.1.2015-16.10.2015 και έκδοσης εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας ύψους 23.648,00€, κατά το χρονικό διάστημα 17.10.2015-31.12.2015.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν:

α) τα με αριθμό πρωτ. Πληροφοριακά Δελτία της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες, βάσει των οποίων: «Από έρευνα της Αρχής (σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4557/2018 όπως ισχύει) προέκυψαν τα ακόλουθα: Πρόκειται για λειτουργία κυκλώματος όπου χρησιμοποιήθηκαν επιχειρήσεις χωρίς ουσιαστική συναλλακτική δραστηριότητα, με μοναδικό σκοπό την έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως χαρτιά νοούμενα, άνευ αντικειμένου συναλλαγής, προκειμένου με διαδοχικές τιμολογήσεις να ωφεληθεί από την ιδιοποίηση του αναλογούντος ΦΠΑ ο τελικός αποδέκτης αυτών και συγκεκριμένα η επιχείρηση Εμπλεκόμενες επιχειρήσεις

στην υπόθεση αυτή και για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 είναι οι παρακάτω:

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΦΜ	ΕΔΡΑ
.....		
.....		
.....		
.....		
.....		
.....		
.....		

β) η από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για την εκδότρια επιχείρηση η από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για την εκδότρια επιχείρησηκαι η από Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας για την εκδότρια επιχείρηση, βάσει των οποίων από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι οι ως άνω επιχειρήσεις είναι **συναλλακτικά ανύπαρκτες και ουδέποτε δραστηριοποιήθηκαν**. Συνεπώς, η εταιρείαη οποία αποτελεί τον μοναδικό προμηθευτή της προσφεύγουσας εταιρείας, κρίθηκε ότι:

- Στο φορολογικό έτος 2014 έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης τουμε Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας € 2.671.394,04 πλέον Φ.Π.Α. € 614.421,38.

- Στο φορολογικό έτος 2015 έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του συνολικής καθαρής αξίας € 1.553.954,00 πλέον Φ.Π.Α. € 357.409,42.

- Στο φορολογικό έτος 2015 έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης συνολικής καθαρής αξίας € 2.426.998,50 πλέον Φ.Π.Α. € 592.150,11.

γ) η από Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας για την επιχείρησημε Α.Φ.Μ., βάσει της οποίας οι συναλλαγές της με τις επιχειρήσεις που αναφέρονται σε αυτή, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα, είναι **εικονικές στο σύνολο της συναλλαγής**.

Βάσει των ανωτέρω και κατόπιν του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαπιστώθηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία κατά την υπό κρίση περίοδο είχε κύρια δραστηριότητα το «Λιανικό εμπόριο βιβλίων», με δευτερεύουσες δραστηριότητες το «Χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων και υποδημάτων», το «Λιανικό εμπόριο Ιματισμού» και το «Λιανικό εμπόριο υποδημάτων», ότι:

A) Για το φορολογικό έτος 2014

✓ έλαβε δεκαεννέα (19) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 173.658,50€ πλέον ΦΠΑ 39.941,47€, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, εκδόσεως της επιχείρησηςμε ΑΦΜ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 6 και 9 του Ν.4093/2012, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 55 και 66 του ν.4987/2022, που επισύρουν τις κυρώσεις του

άρθρου 7 του ν.4337/2015 σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στην Ε.2042/2022 και των διατάξεων του άρθρου 13 παρ.1 του ΚΦΔ.

- ✓ **εξέδωσε πέντε (5) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία**, συνολικής καθαρής αξίας 211.283,28€ πλέον ΦΠΑ 48.595,15€, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, προς την επιχείρηση, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 6 και 9 του Ν.4093/2012, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 55 και 66 του ν.4987/2022, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 του ν.4337/2015 σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στην Ε.2042/2022 και των διατάξεων του άρθρου 13 παρ.1 του ΚΦΔ.

Β) Για το φορολογικό έτος 2015

- ✓ **έλαβε σαράντα επτά (47) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία**, συνολικής καθαρής αξίας 430.312,84€ πλέον ΦΠΑ 98.972,03€, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, εκδόσεως της επιχείρησης, κατά παράβαση των άρθρων 8, 9 και 10 του ν.4308/2014, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ.1 περ.ε' (όπως ίσχυε μέχρι την 16/10/2015) και του άρθρου 66 του ν.4987/2022, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 του ν.4337/2015 σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στην Ε.2042/2022 και των διατάξεων του άρθρου 13 παρ.1 του ΚΦΔ.
- ✓ **εξέδωσε δώδεκα (12) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία**, συνολικής καθαρής αξίας 460.003,58€ πλέον ΦΠΑ 105.800,82€, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους από **01/01/2015 έως 16/10/2015**, προς την επιχείρηση, κατά παράβαση των άρθρων 8, 9 και 10 του ν.4308/2014, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ.1 περ.ε' (όπως ίσχυε μέχρι την 16/10/2015) και του άρθρου 66 του ν.4987/2022, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 του ν.4337/2015 σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στην Ε.2042/2022 και των διατάξεων του άρθρου 13 παρ.1 του ΚΦΔ.

Εν συνεχεία, από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, συντάχθηκαν το με αρ. πρωτ. **Σημείωμα Διαπιστώσεων** ελέγχου μαζί με τις προσωρινές πράξεις, τα οποία παρελήφθησαν την ίδια μέρα από την εξουσιοδοτημένη από τον νόμιμο εκπρόσωπο Αφού ελήφθη υπόψη το υπόμνημα της προσφεύγουσας και η απάντησή της στο σημείωμα διαπιστώσεων, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Οι ως άνω αναφερόμενες προσβαλλόμενες πράξεις **δεν επιδόθηκαν νόμιμα**. Ο έλεγχος πλήρως αναιτιολόγητα και χωρίς να έχει διαπιστώσει κανένα κώλυμα στη χρήση των βασικών προβλεπόμενων τρόπων κοινοποίησης φέρεται να προέβη σε θυροκόλληση των πράξεων στον τόπο κατοικίας του νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας, το οποίο έγγραφο ουδέποτε παρέλαβε.
- 2) **Παραγραφή** του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους 01/01/2014-31/12/2014 και 01/01/2015-31/12/2015.

- 3) Εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης, σύμφωνα με την οποία δεν πρέπει να επιβληθούν σε βάρος μας τα προσβαλλόμενα πρόστιμα του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ενόψει της κατάργησης της επιβολής κυρώσεων για παραβάσεις που σχετίζονται με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ.4 του ν.4337/2015.
- 4) Η Φορολογική Αρχή δεν αποδεικνύει ως όφειλε την εικονικότητα των συναλλαγών – Πλημμελής διενέργεια του φορολογικού ελέγχου -Πλήρης αοριστία και απουσία αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και των οικείων εκθέσεων ελέγχου.
- 5) Ακόμη και εάν θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, η προσφεύγουσα υπήρξε καλόπιστη λήπτρια αυτών, καθώς οι περιγραφόμενες σε αυτά συναλλαγές διενεργήθηκαν πραγματικά.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης κοινοποίησης των πράξεων

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: ...

3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 του ν.2717/1999:

«1. Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση:

α) αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή

β) αν τα υπηρεσιακά όργανα, στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή της έκθεσης.

2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου

και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.»

Επειδή, η προσφεύγουσα αμφισβητεί τη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς ο έλεγχος δεν αιτιολόγησε την αδυναμία επίδοσης με άλλον οριζόμενο στον ΚΦΔ τρόπο και τον λόγο που ακολούθησε την επίδοση κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και μάλιστα με θυροκόλληση, ενώ ισχυρίζεται ότι κανένα έγγραφο δεν έχει κοινοποιηθεί στον τόπο κατοικίας του νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η εισαγωγή με το άρθρο 5 παρ. 2 ΚΦΔ της ηλεκτρονικής αποστολής και της συστημένης ταχυδρομικής επιστολής ως κύριων τρόπων επίδοσης των πράξεων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση δεν αποκλείει την επίδοση με δικαστικό επιμελητή ή αρμόδιο υπάλληλο της Φορολογικής Αρχής. Άλλωστε, η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 περ. γ' εδ. α' του ΚΦΔ, από τη στιγμή που δεν προβλέπει ποινή απαραδέκτου σε περίπτωση που δεν τηρηθεί η σειρά αναγραφής των προβλεπόμενων τρόπων κοινοποίησης, αποτελεί μια ατελή διάταξη που επουδενί δύναται να οδηγήσει στον χαρακτηρισμό της κοινοποίησης ως παράνομης και στην περαιτέρω αδρανοποίηση των συνεπειών που αυτή επιφέρει, μία από τις οποίες αποτελεί η διακοπή της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα (ΔΠρΠατρ 151/2021).

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τις από Εκθέσεις Επίδοσης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και οι συμπροσβαλλόμενες με αυτές, ως συνιστώσες αντίστοιχα την αιτιολογία τους, εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, επιχειρήθηκε να παραδοθούν στην διεύθυνση κατοικίας του νόμιμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας επί της οδού, ήτοι κατ' επιλογή του προβλεπόμενου από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 5 παρ.2 περ. γ' ΚΦΔ τρόπου, πλην όμως, επειδή αυτός δε βρέθηκε στην εν λόγω διεύθυνση ούτε άλλος σύννοικος συγγενής του ούτε μέλος του προσωπικού ούτε άλλος σύννοικός του, τα ως άνω έγγραφα θυροκολλήθηκαν.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κανένα έγγραφο δεν της έχει κοινοποιηθεί με θυροκόλληση στη διεύθυνση του νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας, ούτε ο ίδιος ο νόμιμος εκπρόσωπος έχει λάβει σχετική ειδοποίηση από το ταχυδρομείο. Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει δεκτός ως ουσία βάσιμος, δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τις σχετικές καρτέλες που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), εκτυπώσεις των οποίων (καρτελών) βρίσκονται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδη στοιχεία του, ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας,, είχε δηλώσει στη Φορολογική Διοίκηση ήδη από τις 11.04.2014, ήτοι πριν την έκδοση και κοινοποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, διεύθυνση κατοικίας την οδό Συνεπώς, με την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου με συνημμένη την αντίστοιχη έκθεση ελέγχου, όχι στη δηλωμένη από τον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρείας στη Φορολογική Διοίκηση (και συνεπώς γνωστή σε αυτήν) διεύθυνση κατοικίας του, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η προσφεύγουσα έλαβε καθ'

οιονδήποτε τρόπο γνώση αυτών ώστε να έχει τη δυνατότητα να υποβάλλει εμπρόθεσμα την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, προκύπτει ότι ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας υπέβαλε στις ηλεκτρονικό αίτημα (με κωδικό αιτήματος), προκειμένου να λάβει αντίγραφα των εκδοθεισών πράξεων και της Έκθεσης Ελέγχου, την ύπαρξη των οποίων πληροφορήθηκε μέσω των βεβαιωμένων οφειλών στη σελίδα των μη ρυθμισμένων οφειλών του νομικού προσώπου, τα οποία εν τέλει παρέλαβε την, μέσω της νομίμως εξουσιοδοτηθείσας δικηγόρου, η οποία υπέγραψε στην Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή τους (σχετικό αποδεικτικό παραλαβής βρίσκεται ομοίως στον φυσικό φάκελο της υπόθεσης).

Κατόπιν των ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή θεωρείται ότι υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα** δια μέσω του νόμιμου εκπροσώπου της, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν νόμιμα στις

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εφαρμογής της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και προστίμων έχει ήδη παραγραφεί, καθόσον δεν πληρούνται οι δύο προϋποθέσεις που σωρευτικά εκ του νόμου τίθενται, αναφορικά με τα ελεγχόμενα έτη, προκειμένου να δύναται η παραγραφή των φορολογικών αυτών ετών να υπερβεί την πενταετία, ήτοι:

α) νέα στοιχεία, κατά την έννοια του άρθρου 25 παρ.5 του ΚΦΔ και

β) το ύψος των φόρων που δεν καταβλήθηκαν να υπερβαίνει τα όρια της αξιόποινης φοροδιαφυγής, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 66 παρ.1 έως 4 του ίδιου νόμου.

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ, όπως αυτές ίσχυαν κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη (ήτοι πριν την τροποποίηση αυτών από τις διατάξεις των άρθρων 31 και 32 του ν. 4646/2019 – Α' 201) όριζαν τα εξής:

«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. [...], 2) [...], 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**», περαιτέρω δε, με τις διατάξεις του άρθρου 66§27 του ν. 4646/2019 (Α' 201) ορίστηκε ότι «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, με τις διατάξεις της παρ. 1, 3 και 5 του αρθ.66 του ΚΦΔ 'Εγκλήματα φοροδιαφυγής' ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη ,...

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

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.... 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.»

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον ΚΦΔ, μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ΚΦΔ, ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι:

«1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...].»

Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10- 2015, σύμφωνα

με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2057/2023 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα 'Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων':

«Με αφορμή ερωτήματα που τίθενται στην Υπηρεσία μας σχετικά με το ως άνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 ΚΦΔ, ορίζονται τα εξής: «Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: (α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας».

Διευκρινίζεται ότι η ως άνω διάταξη εφαρμόζεται για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις που άρχονται από την 1.1.2019 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 του ν. 4646/2019.

Επισημαίνεται ότι για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 έως 31.12.2018 εφαρμόζονται οι διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 4646/2019, σύμφωνα με τις οποίες το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου παρατείνεται για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας, εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής.

2. Περαιτέρω, οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, ορίζουν τα εξής:

«α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:

(αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1,

(αβ) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν».

Επισημαίνεται ότι, η ως άνω διάταξη καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του α εδαφίου της περ. α της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019.

«β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής

δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 ή την παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Α'151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (Α' 248). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος».

Διευκρινίζεται ότι, η ως άνω διάταξη καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις που έληγαν μέχρι 31.12.2013, καθώς και φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 και μετά.

3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: «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».

4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια. Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν.

4.2. Για υποθέσεις που αφορούν στην έκδοση πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση τέτοιων στοιχείων στις χρήσεις 2012 και 2013, καθώς και στο φορολογικό έτος 2014 και στο διάστημα 1/1 έως και 16/10/2015 του φορολογικού έτους 2015, οι οικείες πράξεις επιβολής προστίμου εκδίδονται ανεξαρτήτως ποσού, κατόπιν σύγκρισης για τη διαπίστωση της ευνοϊκότερης κύρωσης μεταξύ εκείνης που προβλέπεται από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 και της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και εκείνης που ορίζεται στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (σχετ. Εγκ. 2042/2022). Περαιτέρω, μόνο εφόσον από τον έλεγχο αυτών των φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι το ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή εξέπεσε υπερβαίνει τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ όρια, εκδίδονται, βάσει της διάταξης της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν.4646/2019 οι οικείες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στη φορολογία εισοδήματος ή/και Φ.Π.Α. κατά περίπτωση. ...»

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 στις κρινόμενες χρήσεις 2014 και 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του Ν.2523/1997, του άρθρου 36§3 του ΚΦΕ και του άρθρου 66§5 του ΚΦΔ καθίσταται, κατ' εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ.27^α του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής.

Επειδή, στην υπό εξέταση υπόθεση, η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ λόγω αρμοδιότητας, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην αποσταλείσα με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου της **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ** η οποία παρελήφθη από τη Δ.Ο.Υ. μετά τη συμπλήρωση της κανονικής παραγραφής (πενταετίας), δυνάμει της οποίας η προσφεύγουσα έλαβε και εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, η έκδοση και η λήψη των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66§5 του ΚΦΔ με βάση πληροφορίες που περιήλθαν εις γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., μετά την πάροδο της κανονικής – πενταετούς – παραγραφής, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου στις χρήσεις 2014 και 2015 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή, καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας της δεκαετίας. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί αβάσιμης και αναιτιολόγητης κρίσης του ελέγχου για την εικονικότητα των στοιχείων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 «Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών» του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι:

«1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα 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, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών» του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα με το άρθρο 10 «Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών» του ν.4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/ 12-11-2012) ορίζεται ότι:

«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, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη

για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Βιβλία και στοιχεία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), όπως ίσχυε μέχρι και 16-10-2015:

«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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 5 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου του ΚΦΔ όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997:

«.....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.»

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν

πραγμα-τοποιοηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου 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), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου 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 των 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. ΣτΕ 506/2012. Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (Α' 97)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια· και μόνον εφόσον αδυνατεί παρά ταύτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (ΣτΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012). Περαιτέρω, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων

δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ 'Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης':

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ 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» και με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου κώδικα 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, στην προκείμενη περίπτωση, από την από έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, που αφορά την λήπτρια & εκδότρια προσφεύγουσα επιχείρηση, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι της εικονικότητας που προκύπτουν και συνοπτικά είναι οι ακόλουθοι:

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΚΔΟΤΡΙΑ

«Η επιχείρησηδεν είχε τη δυνατότητα από μόνη της να παράγει τα πωλούμενα είδη καθότι: .

α) δεν είχε το ικανό εργατικό δυναμικό,

β) όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις της, οι αγορές των πρώτων υλών εσωτερικού συνολικής αξίας € 317.902,79 και ποσού € 326.654,60 που τέθηκαν σε επεξεργασία για το φορολογικό έτος 2014 και 2015 αντίστοιχα και οι αγορές των εμπορευμάτων συνολικής αξίας € 18.273,96 και 228.973,36 για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 αντίστοιχα, δεν ήταν σε καμία περίπτωση ικανές ώστε να δικαιολογήσουν τον όγκο των εκδοθέντων τιμολογίων προς τις ανωτέρω επιχειρήσεις».

γ) δε διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά υλικοτεχνική υποδομή ικανή να πραγματοποιήσει από μόνη της την παραγωγή - κατασκευή των ενδυμάτων.

Η επιχείρησηδεν προσκόμισε στον έλεγχο για το φορολογικό έτος 2014 ικανά

στοιχεία προκειμένου να αποδείξει ότι είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει το ύψος των φερόμενων πωλήσεων.

Για το φορολογικό έτος 2015 ηδεν προσκόμισε για την διενέργεια του ελέγχου ούτε και με το υπόμνημά της, τα λογιστικά της αρχεία (ληφθέντα και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία) προκειμένου να τεκμηριώσει τις ανωτέρω συναλλαγές.

Στα στοιχεία που αντλήθηκαν από το πληροφοριακό σύστημα του TAXIS για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, βάσει των οποίων, όπως προκύπτει από την Συγκεντρωτική Κατάσταση πελατών— προμηθευτών που υπέβαλε η ελεγχόμενη οντότηταγια τη φορολογική περίοδο 2014 και 2015 περιλαμβάνονται τα ανωτέρω επίμαχα εικονικά φορολογικά στοιχεία και κατά συνέπεια τα εν λόγω τιμολόγια καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ελεγχόμενης και έκανε χρήση αυτών με αποτέλεσμα να μην αποδώσει τους αναλογούντες φόρους Εισοδήματος και ΦΠΑ.»

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΚΔΟΤΡΙΑ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

«Όσον αφορά την έκδοση των φορολογικών στοιχείων από την ελεγχόμενη προς τον πελάτη της και λαμβάνοντας υπόψη τα εξής:

1. Η ελεγχόμενη δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τον όγκο των φερόμενων πωλήσεων αφού διαπιστώθηκε ότι τα πωλούμενα είδη αφορούσαν τα προϊόντα που προήλθαν από αγορές που κρίθηκαν εικονικές στο σύνολο της συναλλαγής. Επίσης από τον έλεγχο κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε τη δυνατότητα να παράγει από μόνη της τα πωλούμενα είδη καθότι: α) δεν απασχόλησε προσωπικό. β) δεν είχε αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών γ) δεν είχε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές δ) δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά τεχνολογική υποδομή ικανή να πραγματοποιήσει από μόνη της την παραγωγή — κατασκευή των εμπορευμάτων.

2. Οι πληρωμές στον προμηθευτή της διενεργούνται ύστερα από κατάθεση που πραγματοποιούσε ο πελάτης της. Ακολούθως τα ανωτέρω κεφάλαια αναλαμβάνονταν από την τράπεζα, άμεσα την ίδια μέρα σε μετρητά από την διαχειρίστρια της προμηθεύτριας εταιρείας

3. Για το χρονικό διάστημα από 1/7/2015 έως 8/7/2015 εμφανίζει αποδείξεις είσπραξης, εκδόσεως τηςπρος την ελεγχόμενη για την είσπραξη συνολικού ποσού 243.159,70€. Αντίστοιχη είναι και η πληρωμή από τον πελάτη της για το διάστημα από 30/6/2015 έως 10/7/2015 ποσό συνολικής αξίας 277.180,88€, για τις ανωτέρω συναλλαγές προσκόμισε αποδείξεις πληρωμής της

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με την ΠΟΛ.1143/2015 «Εξόφληση δαπανών κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας» που ορίζεται από την ΠΝΠ «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α'/28-6-2015) και η οποία έληξε στις 19-7-2015 συνήθης επαγγελματική πρακτική των επιχειρήσεων ήταν να εξοφλούν τις υποχρεώσεις τους προς τρίτους με τραπεζικές μεταφορές χρημάτων, φοβούμενες τυχόν κούρεμα καταθέσεων και κρατούσαν τα μετρητά στο ταμείο τους.

4. Δεν προσκόμισε στον έλεγχο αποδεικτικά μεταφορών. Στα τιμολόγια εκδόσεως τηςπρος την ελεγχόμενη αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου Από την αναζήτηση στο «Πληροφοριακό σύστημα οχημάτων και πληρωμής τελών κυκλοφορίας» διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για φορτηγό μη ανατρεπόμενο , μικτού βάρους 1690 κιλών ιδιοκτησίας της εταιρείας Η εν λόγω εταιρεία δεν εμφανίζει επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ, Φορολογίας εισοδήματος ούτε Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών για τα ελεγχόμενα έτη και για συναλλαγές είτε με τις εταιρείες Επιπλέον έγινε αναζήτηση στην ηλεκτρονική εφαρμογή TAXIS, για

τυχόν συμφωνητικά της παρ. 16, άρθρου 8 του ν.1882/1990 που έχουν υποβληθεί ηλεκτρονικά αλλά η αναζήτηση αυτή δεν απέφερε αποτελέσματα.

5. Από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της ελεγχόμενης προς την εταιρεία διαπιστώθηκε όπ η διακίνηση των φερόμενων εμπορευμάτων γίνεται από την έδρα της ελεγχόμενης,, με παράδοση την έδρα του πελάτη της στην οδό Επί των στοιχείων αυτών δεν αναγράφεται τρόπος μεταφοράς ή η χρήση κάποιου μεταφορικού μέσου . Από την ανάλυση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών για τα εν λόγω έτη, δεν εμφανίζονται συναλλαγές με επιχειρήσεις μεταφορών».

Συνεπώς στην από έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα έλαβε, εξέδωσε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι όλα τα τιμολόγια που έλαβε και εξέδωσε αφορούν πραγματικές συναλλαγές προσκομίζοντας στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό της περί πραγματοποίησης αυτών.

Επειδή οι ίδιοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας και τα ίδια αποδεικτικά στοιχεία, είχαν προβληθεί και ενώπιον του ελέγχου και απορρίφθηκαν αιτιολογημένα, καθόσον δεν είναι ικανά να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε και εξέδωσε η προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, η αρμόδια ελεγκτική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των επίμαχων στοιχείων εταιρεία δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές, για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, και συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση η εκδότρια των στοιχείων εταιρεία ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. **ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013.**

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων εταιρεία ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά υπαρκτή πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών μεταφέρθηκε στην προσφεύγουσα, η οποία όμως, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της περί έλλειψης αιτιολογίας του πορίσματος της Φορολογικής Αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι στις συναλλαγές της με την εκδότρια των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων εταιρεία τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σε περίπτωση που τα ανωτέρω τιμολόγια κριθούν εικονικά, η εικονικότητα, ανάγεται αποκλειστικά και μόνο στο πρόσωπο του εκδότη, και επιπλέον ενεργούσε με καλή πίστη κατά την εκτέλεση των οικείων συναλλαγών, καθόσον ούτε γνώριζε, ούτε θα μπορούσε να γνωρίζει για τη φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας, εφόσον οι συναλλαγές τις οποίες αφορούν διενεργήθηκαν πραγματικά.

Επειδή, 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).

Περαιτέρω, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

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

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση ήταν φορολογικά υπαρκτή πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, αφού δεν διέθετε το κατάλληλο προσωπικό που απαιτείτο, ούτε διέθετε τον απαραίτητο εξοπλισμό για την παραγωγή-κατασκευή των ενδυμάτων και συνεπώς δεν είχε τη δυνατότητα εκτέλεσης αυτού, ενώ η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, έστω και από άλλη επιχείρηση (εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη). Συνεπώς, δεδομένου ότι πρόκειται για ανύπαρκτη συναλλαγή, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 1184, ΣτΕ 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στη με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4093/13 (ΚΦΑΣ), Ν. 4308/14(Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/13(Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την **επικύρωση** των:

α) υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ.54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2014 και

β) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ.54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

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

απόφαση:

- 1. Η με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ., φορολογικού έτους 2014**

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

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1 περ. η' και παρ.2 περ. ε' ΚΦΔ	2.500,00 €
---	-------------------

- 2. Η με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ., φορολογικού έτους 2015**

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

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1 περ. η' και παρ.2 περ. ε' ΚΦΔ	2.500,00 €
---	-------------------

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ**

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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