



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 9/2/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 384

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr,

ΑΠΟΦΑΣΗ**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

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 ΑΑΔΕ (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. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».**4.** Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία που εδρεύεικατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Έτος/Περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1			Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2015	85.752,38€
2			ΚΦΔ	2015	2.500,00€

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις, στην ανωτέρω παράγραφο 4, οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις ελέγχου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμίαη οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 57.168,25€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 28.584,13€.

2) Με την με αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 § 1 περ. η' και § 2 περ. ε' του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο, ποσού 2.500,00€, διότι έλαβε πεντακόσια είκοσι εννέα (529) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 282.106,21€ πλέον ΦΠΑ 57.168,25€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 8 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και των άρθρων 55Α και 66 § 5 του ΚΦΔ και της ΠΟΛ.1252/2015 σε συνδυασμό με το άρθρο 19, παρ. 1, 2, 3 και 4 του Ν.2523/1997 και του άρθρου 7§ 3,4 και 5 του Ν.4337/2015, όπως ίσχυαν κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

Το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας εταιρείας, η οποία συστάθηκε νόμιμα με το με αριθ. πρωτ. έγγραφο του Πρωτοδικείου Κορίνθου, βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του *taxis* είναι το τηρώντας υποχρεωτικά Γ' κατηγορίας - διπλογραφικά βιβλία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπάγεται σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, το οποίο έλαβε από τη Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ αριθ. πρωτ. εισερχομένου γνωστοποιήθηκε στον έλεγχο ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία

Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (εντολή ελέγχου/ID υπόθεσης), στην έδρα της εταιρείας με την επωνυμία επί της οδού, με αντικείμενο κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας

«..... διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για μία συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία μεταξύ άλλων (βλ. σελ. 7-9 της από Έκθεσης Επεξεργασίας της ΥΕΔΔΕ):

•κατά το φορολογικό έτος 2015 εξέδωσε τριάντα εννέα (39) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 283.500,00€ προς το ΑΦΜ

•κατά το φορολογικό έτος 2016 εξέδωσε εκατόν σαράντα οχτώ (148) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.020.540,12€ προς το ΑΦΜ

•κατά το φορολογικό έτος 2017 εξέδωσε εκατόν πενήντα (150) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.413,414,05€ προς τα ΑΦΜ

•κατά το φορολογικό έτος 2018 εξέδωσε εκατόν σαράντα εννέα (149) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.349.935,28€ προς τα ΑΦΜ

•κατά το φορολογικό έτος 2019 εξέδωσε πενήντα έξι (56) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.132.278,10€ προς το ΑΦΜ

Μεταξύ των λοιπών επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ανωτέρω εκδότρια εταιρεία, βάσει του με ID-ΣΥΝ-1 πληροφοριακού δελτίου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία:

• κατά το φορολογικό έτος 2015, έλαβε συνολικά πεντακόσια είκοσι εννέα (529) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 281.715,31€ πλέον ΦΠΑ 57.321,33€ για ανύπαρκτες συναλλαγές, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 8 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και των άρθρων 55^Α και 66 § 5 του ΚΦΔ και της ΠΟΛ.1252/2015 σε συνδυασμό με το άρθρο 19, παρ. 1, 2, 3 και 4 του Ν.2523/1997 και του άρθρου 7§ 3,4 και 5 του Ν.4337/2015, όπως ίσχυαν κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος.

Συνεπεία των διαπιστώσεων του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκε η με αριθ. εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, η οποία μαζί με την με αριθ. πρωτ. Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία στις Στην συνέχεια ο έλεγχος μετέβη στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας στις και παρέλαβε με την με αριθ. Έκθεση Κατάσχεσης πεντακόσια είκοσι εννέα (529) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία συνολικής καθαρής αξίας 282.106,21€ πλέον ΦΠΑ 57.168,25€.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων και λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω ελεγκτικά πορίσματα της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προέβη στην έκδοση του με αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) και των πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τα οποία κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία στις και η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε γνώση αυτών την ίδια ημέρα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. και ως εκ τούτου, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς και των με ημερομηνία θεώρησης οικείων εκθέσεων ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου ως προς την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για το φορολογικό έτος 2015.
2. Παρά τα όσα καταλογίζει ο Έλεγχος στην εταιρεία λόγω αδυναμίας επικοινωνίας με τους υπεύθυνους της εταιρείας αυτής, η συνεργασία με την συγκεκριμένη εταιρεία κατά το φορολογικό έτος 2015 ήταν υπαρκτή και οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν καθόλα πραγματικές.
3. Ο έλεγχος όφειλε να λάβει υπόψη ότι μέρος των συναλλαγών, φορολογικού έτους 2015, έχουν πραγματοποιηθεί καθότι προσκομίστηκαν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία (επιταγές, παραστατικά μεταφορικής εταιρείας). Βάσει των στοιχείων αυτών προκύπτει ότι κατά το φορολογικό έτος 2015 το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ είναι κάτω από τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ (ήτοι κάτω του ορίου των 50.000,00€) και επομένως δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις προκειμένου να επιμηκυνθεί η πενταετής περίοδος παραγραφής.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^Ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΠΕΡΙ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«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 αποκρυσταλλωθεί 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3α του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. [...]

3.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) [...],

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 το οποίο αφορούν.**».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. Ε.2057/2023 «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων» Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ διευκρινίστηκε ότι:

«Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

[...]

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 περιέχονται 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 Κ.Φ.Δ. 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.

4.3. Σημειώνεται δε ότι, για τις χρήσεις 2012 και 2013 (ειδικά για τη φορολογία κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια και για το φορολογικό έτος 2014) εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή οι προϊσχύουσες του ΚΦΔ διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμου και δεν απαιτείται η διαπίστωση φοροδιαφυγής κατά την έννοια και τα όρια του

άρθρου 66 του ΚΦΔ σύμφωνα με τη διάταξη της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 (σχετ. παρ. 10 και 22 του άρθρου 70 του ΚΦΔ).

5. Τέλος κατόπιν έκδοσης και των υπ'αρ. 616/2021 και 618/2021 Αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας, υπενθυμίζονται οι οδηγίες που παρασχέθηκαν με τη με αριθ. Ο ΔΕΛ Η 1130255 ΕΞ 2020/5.11.2020 οδηγία αναφορικά με την κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων εντός του έτους κατά το οποίο λήγει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου και σε κάθε περίπτωση μέχρι τις 31/12 του εν λόγω έτους.».

Επειδή, η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής του φορολογικού έτους 2015 συμπληρωνόταν την **31-12-2021**.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, το οποίο έλαβε από τη Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ αριθ. πρωτ. εισερχομένου περιήλθε σε γνώση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, λόγω αρμοδιότητας, εντός του φορολογικού έτους 2023, ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είναι λήπτης εικονικώς ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία συνολικής καθαρής αξίας 281.715,31€ πλέον ΦΠΑ 57.321,33€.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα διευκρινίστηκαν με την με αριθ. πρωτ. Ε 2057/2023 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ, πράξεις διορθωτικού 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 και μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, τα ως άνω ποσά φόρων υπερβαίνουν κατά πολύ τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ όρια και ως εκ τούτου, δύναται να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ήτοι εν προκειμένω έως την **31-12-2026**.

Επειδή, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, που αφορούν την φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2015, εκδόθηκαν την και κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία στις με αριθ. ηλεκτρονικής κοινοποίησης-καταχώρησης, ήτοι **εμπρόθεσμα**.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου ως προς την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για το φορολογικό έτος 2015, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΠΕΡΙ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΕΙΣΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΕΚΔΟΤΡΙΑΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΩΝΥΜΙΑ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό

διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ 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 τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

[...]

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της

έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής **αοριστία** της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣΤΕ 565/2008, 2054/1995, ΣΤΕ1542/2016).

Φ.Π.Α.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Άρθρο 32. 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,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.».

Κ.Φ.Δ. – Ε.Λ.Π.

Επειδή, οι διατάξεις του ΚΦΔ ορίζουν ότι:

«Άρθρο 13. Βιβλία και στοιχεία

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, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζουν ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«5. [...] Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 112/2021, 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο 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 δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

A. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

B. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον:

«α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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. ...».

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣΤΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων: «Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι

μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...».

Επειδή, σκόπιμο είναι να αναφερθεί και η εξέλιξη της νομοθεσίας σε σχέση με την επιβολή προστίμων για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, η οποία συνίσταται στην σταδιακή μείωση των εν λόγω υπέρογκων προστίμων και τελικά στην κατάργησή τους. Συγκεκριμένα:

Με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 (μεταξύ αυτών και η παρ. 10 περ. β' του άρθρου 5 που προέβλεπε τα πρόστιμα για εικονικά).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 2 (γ') του ΚΦΔ, όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 2 (δ') του ΚΦΔ, όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι «δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.».

Επειδή, με τον ν.4337/2015 επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον ΚΦΔ και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 4 (β') του ν.4337/2015, καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, που όριζε ως παράβαση φοροδιαφυγής την έκδοση πλαστών-εικονικών και τη λήψη εικονικών καθώς και τα επιβαλλόμενα πρόστιμα. Συνεπώς για παραβάσεις που διαπράττονται από 17/10/2015 (ημ/νία δημοσίευσης του ν.4337) και μετά δεν επιβάλλονται πρόστιμα για τη λήψη και καταχώρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «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 της παρ.8 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «8. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 «Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία» του ν.4472/2017 (ΦΕΚ Α' 74) ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α' 170), 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 ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών κατά την κατάθεση του παρόντος υποθέσεων, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση και δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αρ. 2319/2021 απόφαση του ΣτΕ - Αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης για παραβάσεις αποδοχής εικονικών, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικών στοιχείων που διαπράχθηκαν υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997»:

«13. Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή κολαζόταν, υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997, το μεν ως διοικητική, με πρόστιμο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' αυτού (προκειμένου για στοιχεία αξίας άνω του τιθέμενου με αυτό ελάχιστου ορίου, όπως εν προκειμένω, βλ. έκθεση ελέγχου), το δε ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 19 του ίδιου νόμου. Ακολούθως, ο νομοθέτης προέβλεψε, με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013, τον κολασμό της εν λόγω παράβασης ως διοικητικής, με (μειωμένο σε σχέση με εκείνο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997) πρόστιμο αποσκοπώντας στον εξορθολογισμό των προστίμων και τη βελτίωση της εισπραξιμότητας αυτών, ενώ επιφυλάχθηκε να αξιολογήσει τις (τότε υφιστάμενες) ποινικές διατάξεις (βλ. ομιλία εισηγητή σχεδίου νόμου καθώς και ομιλία Υφυπουργού Οικονομικών στη συνεδρίαση Γ/25-7-2013 της Βουλής). Οι διοικητικές παραβάσεις της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, σύμφωνα με τα άρθρα 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 είναι συγκρίσιμες/ανάλογες, όπως επιβεβαιώνεται άλλωστε από τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 (μετέπειτα 72) παρ. 30, 32, 34 και 48 του ν. 4174/2013 (πρβλ. και ΣτΕ 2734/2020). Παράλληλα, ο νομοθέτης προέβλεψε στο άρθρο 54 (παρ. 1 περ. ή σε συνδυασμό με παρ. 2 περ. ε', προστεθείσα με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 9 του ν. 4254/2014) του ν. 4174/2013 κατ' αποκοπήν πρόστιμο για τη διαδικαστική παράβαση της μη συμμόρφωσης προς τις απορρέουσες από το άρθρο 13 του ίδιου νόμου υποχρεώσεις τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως τέτοια νοείται ασφαλώς και η περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη

συναλλαγή. Στη συνέχεια, με τις διατάξεις του ν. 4337/2015, δίχως οι τελευταίες να συνοδεύονται από θέσπιση νέου, ουσιαστών διαφοροτικού κανονιστικού πλαισίου σχετικών ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, η αυτή, μη μεταβληθείσα κατά τα στοιχεία που τη συγκροτούν, περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή αντιμετωπίστηκε ως παράβαση διοικητική, για την οποία καταργήθηκε η πρόβλεψη επιβολής του διοικητικού προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ του ν. 4174/2013 με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 (και καταργήθηκε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997 με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015), διατηρήθηκε ωστόσο η πρόβλεψη επιβολής του κατ' αποκοπήν διοικητικού προστίμου της παρ. 1 περ. η' (αντικατασταθείσας με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 4337/2015) σε συνδυασμό προς την παρ. 2 περ. ε' του άρθρου 54 ν. 4174/2013, το οποίο τυποποιεί «μία ενιαία διαδικαστική παράβαση ... η οποία σχετίζεται με την τήρηση των υποχρεώσεων από τη λογιστική νομοθεσία» (βλ. αιτιολογική έκθεση άρθρου 3 ν. 4337/2015) και, όπως προαναφέρεται, καλύπτει και την παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή (βλ. και άρθρα 3, 5, 8-9 ν. 4308/2014). Κατά την αληθή έννοια της τελευταίας, άλλωστε, ενόψει και της στενής ερμηνείας των διατάξεων που θεσπίζουν διοικητικές κυρώσεις (ΣτΕ 7μ. 380/2019 με παραπομπές σε νομολογία ΕΔΔΑ και Γενικού Δικαστηρίου ΕΕ), επιβάλλεται πρόστιμο 2.500 ευρώ ανά διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (όπως συνάγεται άλλωστε και από την πρόβλεψη, στην παράγραφο 3 αυτού, περί υποτροπής της «ίδιας» παράβασης, η οποία δεν θα ήταν νοητή αν αφορούσε στην παράβαση της λήψης ενός εκάστου εικονικού φορολογικού στοιχείου). Παράλληλα, η ίδια παράβαση εξακολούθησε να κολάζεται ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, το οποίο (άρθρο 66), κατά τη ρητή διατύπωση του άρθρου 71 του ν. 4174/2013, περιέχει ρυθμίσεις αντίστοιχες προς εκείνες των άρθρων 17-19 του ν. 2523/1997. Εξάλλου, η ως άνω (διαδικαστική, πρβλ. ΣτΕ 7μ. 2402/2010, ΣτΕ 4390/2012 κ.ά.) παράβαση είναι ικανή να οδηγήσει σε (ουσιαστική) παράβαση φοροδιαφυγής (ιδίως, στη φορολογία εισοδήματος ή προστιθέμενης αξίας), η οποία επισύρει διαχρονικά διοικητικές και ποινικές κυρώσεις [υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997: διοικητική κύρωση του πρόσθετου φόρου των άρθρων 1 και 2 αυτού και ποινικές κυρώσεις των άρθρων 17 και 18 του ίδιου νόμου αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος και προστιθέμενης αξίας, αντίστοιχα, υπό το καθεστώς του ν. 4174/2013: διοικητική κύρωση του προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ (βλ. και άρθρο 72 παρ. 17 αυτού, όπως ίσχυε πριν και μετά το άρθρο 49 του ν. 4509/2017, Α' 201) και τις αυτές ποινικές κυρώσεις, υπό το καθεστώς του ν. 4337/2015: διοικητική κύρωση του προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 και του προστεθέντος με το άρθρο 3 παρ. 8 του ν. 4337/2015 άρθρου 58Α αυτού επί ΦΠΑ και ποινικές κυρώσεις του άρθρου 66 παρ. 1-4 του ΚΦΔ].

.....

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. **Ε.2042/2022 Εγκύκλιο 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» αναφέρεται ότι:

«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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» 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».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, βάσει της με αριθ. εντολής ελέγχου, στην έδρα της εταιρείας με την επωνυμία επί της οδού με αντικείμενο κύριας επιχειρηματικής

δραστηριότητας «..... διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για μία συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία μεταξύ άλλων (βλ. σελ.7-9 της από Έκθεσης Επεξεργασίας της ΥΕΔΔΕ)

•κατά το φορολογικό έτος 2015, εξέδωσε τριάντα εννέα (39) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 283.500,00€ προς το ΑΦΜ

•κατά το φορολογικό έτος 2016 εξέδωσε εκατόν σαράντα οχτώ (148) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.020.540,12€ προς το ΑΦΜ

•κατά το φορολογικό έτος 2017, εξέδωσε εκατόν πενήντα (150) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.413,414,05€ προς τα ΑΦΜ

•κατά το φορολογικό έτος 2018 εξέδωσε εκατόν σαράντα εννέα (149) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.349.935,28€ προς τα ΑΦΜ

•κατά το φορολογικό έτος 2019 εξέδωσε πενήντα έξι (56) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.132.278,10€ προς το ΑΦΜ

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Ελέγχου Έρευνας – Επεξεργασίας βάσει του ΚΦΔ και των ΕΛΠ του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, αναφέρεται ότι:

«...

Με το πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, των υπαλλήλων – ελεγκτών που εισήλθε στην Δ.Ο.Υ. Κορίνθου από (αρ. πρωτ. Εισερχ.), γνωστοποιήθηκαν τα εξής:

Από τον έλεγχο-έρευνα που διενήργησε η Υπηρεσία τους, στην οντότητα με κύρια δραστηριότητα, με έδρα επί της οδού αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ΠΕΙΡΑΙΑ, διαπιστώθηκε όπως αναλυτικά αναφέρονται στην έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4174/2013 και ν. 4308/2014, ότι εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής προς την επιχείρηση ελεγχόμενος της παρούσης, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2 και 8 του ν. 4308/2014 και των άρθρων 55^Α και 66 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015 και ειδικότερα

ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΦΠΑ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ
529	281.715,31 €	57.321,33	2015

Για τις ανάγκες του ελέγχου εκδόθηκε οίκοθεν σημείωμα διαπιστώσεων με αρ. από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ που στάλθηκε συνημμένα με το Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (αρ. πρωτ. Εισερχ.....)

Πέραν αυτών στην έκθεση ελέγχου ν. 4174/2013 και ν. 4308/2014 της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ που αφορά την εκδότρια επιχείρηση που στάλθηκε συνημμένα στην Δ.Ο.Υ. Κορίνθου από αναφέρονται μεταξύ των άλλων τα εξής:

Ο έλεγχος αναζήτησε την εκδότρια εταιρεία , ενεργώντας με την υπ. Αριθμ. στην δηλωθείσα δ/νση έδρας και δεν ανευρέθη. Αναζητήθηκε για επίδοση πρόσκλησης στην δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του φερόμενου ως ΠΡΟΕΔΡΟΣ Δ.Σ. & ΔΙΕΥΘΥΝΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ με στοιχεία επι της οδού όπου επίσης δεν ανευρέθη .

Κατόπιν αυτού εστάλη αίτημα για παροχή πληροφοριών στο Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας με έγγραφο με αριθμό πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και έλαβε απάντηση με έγγραφο με αριθμό πρωτ..... στο οποίο αναφέρει ότι η ελεγχόμενη μόνο για το έτος 2013 έχει δηλώσει δύο εργαζόμενους ένα με πλήρη απασχόληση και ένα με μερική απασχόληση όπως

εμφανίζεται στα αντίγραφα Καταστάσεων Προσωπικού με αριθμ. Πρωτ..... αντίστοιχα (επισυνάπτονται) .

Την εστάλη μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου , στην ΕΛ.ΑΣ. , αίτημα αναζήτησης κατοικίας του και σε απάντηση την από το Γραφείο Εξακριβώσεων της ΕΛ.ΑΣ. αναφέρονται οι ήδη γνωστές στον έλεγχο διευθύνσεις έδρας της ελεγχόμενης και κατοικίας του

Στην συνέχεια και ενεργώντας με την υπ. Αριθμ. Εντολή Ελέγχου για συναλλαγές της ελεγχόμενης με τις οντότητες και με ΑΦΜ-..... εξεδόθη η υπ. Αριθμ. Εντολή Ελέγχου με την οποία επιδόθηκε η υπ. Αριθμ. Πρόσκληση Προσκόμισης Βιβλίων & Στοιχείων στο Τμήμα Αγνώστου Διαμονής του Δήμου

Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε εντός της δοθείσης προθεσμίας και ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση Εντός Υπηρεσίας του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) και Πράξης Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου (Π.Π.Π.) για την Μη Ανταπόκριση στην επιδοθείσα Πρόσκληση .

Κατόπιν εξεδόθησαν Εντός Υπηρεσίας το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) για έκδοση Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων στο σύνολο της συναλλαγής από 01-01-2015 έως 31-12-2019 της ελεγχόμενης προς τις οντότητες ΑΦΜ-..... και με ΑΦΜ-..... . Τα ανωτέρω επιδόθηκαν την 31-08-2022 στο Τμήμα Αγνώστου Διαμονής του Δήμου λόγω χωρικής αρμοδιότητας της έδρας και κατοικίας του

Τα ανωτέρω αναφερόμενα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά για τους εξής λόγους :

- 1) Η ελεγχόμενη είναι ΑΝΥΠΑΡΚΤΗ και δεν ανευρέθη στην διεύθυνση έδρας .
- 2) Ο Πρόεδρος και Διευθύνων σύμβουλος δεν ανευρέθη στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας η σε άλλη διεύθυνση αν και αναζητήθηκε και από την Ελληνική Αστυνομία .
- 3) Η ελεγχόμενη υποβάλει Δηλώσεις Φ.Π.Α. έως τον 11^ο μήνα του έτους 2021 μηδενικές ή πιστωτικές για παραπλάνηση της φορολογικής Αρχής .
- 4) Η ελεγχόμενη δεν έχει υποβάλει Δ.Φ.Ε. από το φορολογικό έτος 2016 έως σήμερα και η υποβληθείσα Δ.Φ.Ε. του έτους 2015 είναι ανακριβής σύμφωνα με την δραστηριότητα της και το μέγεθος των συναλλαγών που εμφανίζονται στις υποβληθείσες δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα (Προμηθευτών – Πελατών) .
- 5) Οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές που εμφανίζονται στο profile της ελεγχόμενης είναι ελάχιστες σε σχέση με τον υποτιθέμενο κύκλο εργασιών (πωλήσεις) και παροχή Υπηρεσιών
- 6) Δεν κατέχει Μηχανήματα Έργου για κατασκευαστικές ή άλλες εργασίες σύμφωνα με το profile της ελεγχόμενης .
- 7) Η ελεγχόμενη δεν διαθέτει Προσωπικό από το έτος 2014 έως σήμερα και οι τελευταίοι δηλωθέντες υπάλληλοι εμφανίζονται το έτος 2013 δύο (2) στο πλήθος .

Κατά τον έλεγχο των στοιχείων που είχε στην διάθεση του ο έλεγχος για τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας από την οντότητα Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα (ΜΥΦ) και το σύστημα Ελεγχίς διαπιστώθηκαν τα εξής:

Το αντικείμενο δραστηριότητας της οντότητας σκοπίμως περιλαμβάνει εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών και ειδών, έτσι ώστε να μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτών – επιχειρήσεων, διαφόρων δραστηριοτήτων.

Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, δηλώνει φορολογητέες εκροές και φορολογητέες εισροές χρηματικά ποσά σχεδόν ισόποσα με

αποτέλεσμα να είναι πιστωτική Φ.Π.Α. από 01/01/2015 έως 31/12/2019 και τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων. Ακόμη δεν έχουν υποβληθεί περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. από τον 12/2020 έως και σήμερα .

Η οντότητα αναζητήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της και δεν ανευρέθη . Αναζητήθηκε ο Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος στην δ/ση κατοικίας του και διαπιστώθηκε ότι δεν διαμένει στην δηλωθείσα δ/ση .

Οι αγορές και οι πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας όπως αυτές προέκυψαν από τις υποβληθείσες ΜΥΦ έχουν ως ακολούθως:

ΦΟΡ/ΚΟ ΕΤΟΣ	ΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ – ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	ΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΑΓΟΡΕΣ
2015	823.976,35€	90,60€
2016	1.857.565,32€	159.822,27€
2017	3.745.404,04€	786,28€
2018	2.954.329,06€	0€
2019	3.839.121,82€	117.286,52€
ΣΥΝΟΛΟ	13.220.396,60 €	277.985,97 €

Η ελεγχόμενη από το μηχανογραφικό σύστημα της Υπηρεσίας και ειδικότερα από τα υποσυστήματα ΝΕΟ TAXIS και ΕΛΕΝΧΙΣ προκύπτει ότι δεν απασχολεί προσωπικό από το έτος 2014 έως σήμερα, οι ανωτέρω φερόμενες αγορές δεν καλύπτουν σε καμία περίπτωση τις φερόμενες πωλήσεις .

Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, δηλώνει χρηματικά ποσά τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων ισοσκελίζονται και εμφανίζουν πιστωτικά υπόλοιπα . Οι εισροές και εκροές φέρονται περίπου ισοσκελισμένες και αποκλίνουν σημαντικά και από τις υποβληθείσες ΜΥΦ και από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Δεν έχουν υποβληθεί Περιοδικές Δηλώσεις Φ.Π.Α. από τον 11/2020 .

Από το γεγονός ότι, η οντότητα, δεν απασχολεί προσωπικό και τα στοιχεία που εκτέθηκαν αναλυτικά παραπάνω προκύπτει ξεκάθαρα ότι δεν ήταν συναλλακτικά υπαρκτή και δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.

Η ελεγχόμενη οντότητα, ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές.

...»

Επειδή, ο Προϊστάμενος της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Δελτίο Πληροφοριών που απέστειλε στην Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, το οποίο έλαβε από τη Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ αριθ. πρωτ. εισερχομένου γνωστοποίησε στον έλεγχο, λόγω αρμοδιότητας, ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατά το φορολογικό έτος 2015, έλαβε συνολικά πεντακόσια είκοσι εννέα (529) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 281.715,31€ πλέον ΦΠΑ 57.321,33€ για ανύπαρκτες συναλλαγές, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 8 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και των άρθρων 55^Α και 66 § 5 του ΚΦΔ και της ΠΟΛ.1252/2015 σε συνδυασμό με το

άρθρο 19, παρ. 1, 2, 3 και 4 του Ν.2523/1997 και του άρθρου 7§ 3,4 και 5 του Ν.4337/2015, όπως ίσχυαν κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος.

Επειδή, συνεπεία του ανωτέρω πληροφοριακού δελτίου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκε η με αριθ. **εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ**, η οποία μαζί με την με αριθ. πρωτ. Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία στις

Επειδή, εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ μετέβη στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας στις και με την με αριθ. Έκθεση Κατάσχεσης παρέλαβε πεντακόσια είκοσι εννέα (529) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία, συνολικής καθαρής αξίας 282.106,21€ πλέον ΦΠΑ 57.168,25€, ήτοι:

Α/Α	ΜΗΝΑΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
1	ΜΑΪΟΣ	12	38.277,00	7.071,21	45.348,21
2	ΙΟΥΝΙΟΣ	125	49.499,80	9.489,08	58.988,88
3	ΙΟΥΛΙΟΣ	54	26.498,80	5.333,90	31.832,70
4	ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	46	22.704,00	4.627,86	27.331,86
5	ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	125	61.951,08	12.728,37	74.676,99
6	ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	167	83.175,53	17.917,83	101.049,61
	ΣΥΝΟΛΑ	529	282.106,21	57.168,25	339.228,25

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στις ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ και ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ αναφέρεται ότι:

«...»

Τα παραπάνω Τιμολόγια έχουν καταχωρηθεί στα Βιβλία της ελεγχόμενης στον Λογαριασμό Προμηθευτές και ειδικά στο προμηθευτή “

Από τον έλεγχο των παραπάνω Τιμολογίων διαπιστώσαμε ότι:

1. Εκδίδονται τιμολόγια και γίνονται πολλές μεταφορές με ίδια ημερομηνία, πολλά χωρίς αναγραφή ώρα αποστολής, με τόπο φόρτωσης την διεύθυνση της εκδότριας επιχείρησης « και τόπο προορισμού την έδρα της ελεγχόμενης, που δεν συνάδει με τη λογική των εμπορικών συναλλαγών και για τόσο μακρινή απόσταση.

2. Οι μεταφορές γίνονται με το μεταφορικό μέσο Φορτηγό αυτοκίνητο, όπως αναγράφεται επάνω στα εκδοθέντα Τιμολόγια, το οποίο ανήκει από και όχι στην

3. Το μεταφερόμενα είδη όπως κρέατα -κοτόπουλα -αλλαντικά – τυριά – βούτυρα χρίζουν μεταφορά με διασκευασμένο όχημα ψυγείο και όχι με το συγκεκριμένο φορτηγό αυτοκίνητο και ειδικά τους καλοκαιρινούς μήνες.

4. Τα εκδοθέντα τιμολόγια είναι όλα αξίας μικρότερης των 500,00 € και με συνεχιζόμενη αρίθμηση, για να αποφεύγεται η πληρωμή με τραπεζικό σύστημα.

Από τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο παρών έλεγχος κρίνει ότι τα παραληφθέντα παραστατικά είναι εικονικά στο σύνολο των συναλλαγών τους.

...»

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, κατόπιν των προαναφερθέντων διαπιστώσεων και λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω ελεγκτικά πορίσματα της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προέβη στην έκδοση του με αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) και των πράξεων

προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία στις και η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε γνώση αυτών την ίδια ημέρα.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. και ως εκ τούτου, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς και των με ημερομηνία θεώρησης οικείων εκθέσεων ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

Επειδή, σύμφωνα με την από Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ αναφέρεται ότι:

«...»

Όσον αφορά τον ισχυρισμό ότι η είναι υπαρκτή έχουμε να επισημάνουμε ότι ο Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της αν και αναζητήθηκε από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ δεν ανευρέθη στην δηλωθείσα διεύθυνση. Η συνεργασία της προσφεύγουσας επιχείρησης με την αρχίζει από τον Μάιο του 2015. Όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ η δεν είχε πραγματοποιήσει καμία αγορά μέσα στο έτος 2015 ώστε να μπορεί να δικαιολογεί πωλήσεις.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό ότι κάποια τιμολόγια έχουν εξοφληθεί με επιταγές δεν σημαίνει ότι αφορούν πραγματικές συναλλαγές διότι και σε αυτά τα τιμολόγια αναφέρεται ως μεταφορικό μέσο αυτοκίνητο που δεν ανήκει στην εν λόγω επιχείρηση. Επίσης οι περιγραφές των εμπορευμάτων είναι γενικές και όχι λεπτομερείς όπως πρέπει να αναγράφεται σε είδη που εμπορεύεται ένα Σούπερ Μάρκετ, δηλαδή χωρίς να αναγράφεται το μέγεθος του καθενός (250 gr, 500gr κλπ) για τα οποία διαφέρει η τιμή μονάδας.

Όσον αφορά τον τρόπο που πραγματοποιούνται οι μεταφορές των προϊόντων από προς την προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται στην προσφυγή ότι αυτά γίνονται με ευθύνη του αποστολέα αυτών. Ότι η μεταφορές γίνονται με μεταφορικό μέσο το οποίο ανήκει σε άλλο νομικό πρόσωπο προφανώς αυτός αναγράφεται εκ παραδρομής. Ο παρόν λόγος δεν μπορεί να γίνει δεκτός διότι εκ παραδρομής να έχει συμβεί μία φορά μπορεί να είναι λογικό, αλλά σε πεντακόσια είκοσι εννέα τιμολόγια (529) και σε χρονικό διάστημα έξι μηνών δεν γίνεται δεκτό.

Επίσης επικαλείται ότι για τις μεταφορές χρησιμοποιούνταν άλλα οχήματα από άλλη μεταφορική εταιρεία και για απόδειξη επισυνάπτει δύο τιμολόγια τα οποία έλαβε με FAX για εξόφληση στο τέλος του φορολογικού έτους, επίσης αναφέρει ότι αντίστοιχα τιμολόγια υπάρχουν και σε προηγούμενους μήνες. Και αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό διότι σε αυτά τα Τιμολόγια είναι επιμελώς καλυμμένη η επωνυμία της μεταφορικής εταιρείας και εκτός αυτού είναι υποχρεωτικό μεταξύ επιτηδευματιών να συντάσσεται συμφωνητικό, λόγω ευθύνης μεταφοράς και ευπαθών προϊόντων, πράγμα το οποίο δεν επιδείχθηκε στον έλεγχο αλλά ούτε προσκομίζεται στην προσφυγή

[...]

Όσον αφορά τις ιστοσελίδες στο internet στις οποίες εμφανίζεται η επιχείρηση δεν αποδεικνύουν σε καμία περίπτωση την ύπαρξή της και τη δυνατότητα μιας επιχείρησης να εμπορεύεται προϊόντα επειδή διαφημίζεται στο internet. Είναι πάγια τακτική ορισμένων για να γίνονται πιο πιστευτοί. Ο παρόν λόγος δεν μπορεί να αποτελέσει αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται το συμπέρασμα ότι η εκδότρια εταιρεία με την επωνυμία είναι φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή αλλά δεν διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές.

Επειδή, η εκδότρια εταιρεία με την επωνυμία δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α., και άλλους παρακρατούμενους φόρους για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών της στοιχείων, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα εταιρεία, έτυχαν για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση Φ.Π.Α.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών φέρει η προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, από τα παραπάνω δεν δύναται να τεθεί θέμα καλοπιστίας της προσφεύγουσας εταιρείας, κατά τη λήψη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της, περί της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών με την ανωτέρω εκδότρια εταιρεία, απορρίπτεται ως αβάσιμος. Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2015.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται, μεταξύ άλλων, ότι ο έλεγχος όφειλε να λάβει υπόψη ότι μέρος των συναλλαγών, φορολογικού έτους 2015, έχουν πραγματοποιηθεί καθότι προσκομίστηκαν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία (επιταγές, παραστατικά μεταφορικής εταιρείας). Βάσει των στοιχείων αυτών προκύπτει ότι κατά το φορολογικό έτος 2015 το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ είναι κάτω από τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ (ήτοι κάτω του ορίου των 50.000,00€) και επομένως δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις προκειμένου να επιμηκυνθεί η πενταετής περίοδος παραγραφής.

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα εταιρεία, επί του ισχυρισμού του ελέγχου ότι τα εκδοθέντα τιμολόγια είναι όλα αξίας μικρότερης του ποσού των 500,00€ και με συνεχιζόμενη αρίθμηση, προκειμένου να αποφεύγεται η πληρωμή με τραπεζικό μέσο πληρωμής, επικαλείται ότι από τις, ήτοι ημερομηνία έναρξης συνεργασίας με την εκδότριακαι μέχρι τις τα τιμολόγια ήταν άνω των 3.000,00€, ήτοι:

Ημερομηνία	Αριθμός	Συνολική Αξία
.....		3.594,06€
.....		3.407,10€
.....		3.911,40€
.....		3.394,80€
.....		3.321,00€

.....		4.501,80€
.....		3.640,80€
.....		3.898,50€
.....		3.406,95€
.....		3.796,80€
.....		3.570,80€
.....		4.904,20€
ΣΥΝΟΛΟ		45.348,21 €

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα ως άνω τιμολόγια εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικών επιταγών. Συγκεκριμένα:

- τα με αριθ. τιμολόγια, συνολικής αξίας 14.307,36€ εξοφλήθηκαν με την με αριθ. επιταγή της
- τα με αριθ. τιμολόγια, συνολικής αξίας 15.362,10€ εξοφλήθηκαν με την με αριθ.
- τα με αριθ. τιμολόγια, συνολικής αξίας 15.678,75€ εξοφλήθηκαν με την με αριθ. επιταγή της

Οι ως άνω επιταγές φέρουν στο σώμα τους ως τελικό οπισθογράφο την εκδότρια εταιρεία

Επειδή, σύμφωνα με την από Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ αναφέρεται ότι:

«...
 Όσον αφορά τον ισχυρισμό του ότι κάποια τιμολόγια έχουν εξοφληθεί με τραπεζική επιταγή δεν γίνεται δεκτός διότι αν προκύπτει από άλλα στοιχεία η εικονικότητά τους δεν μπορεί να αποδειχθεί η πραγματοποίηση της συναλλαγής μόνο με την τραπεζική εξόφληση, όπως η μη δυνατότητα της εκδότριας εταιρείας να διενεργεί πωλήσεις όπως λεπτομερώς αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΕΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
 ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στις ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ και ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, η εκδότρια εταιρεία είναι φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο.

Επειδή, ο τρόπος εξόφλησης των συναλλαγών δεν αποτελεί από μόνος του απόδειξη της πραγματοποίησής τους.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από οικείες εκθέσεις ελέγχου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι με αριθ. προσαλλόμενες πράξεις ΦΠΑ και ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την **επικύρωση** των κάτωθι πράξεων:
της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Έτος/Περίοδος
1			Φ.Π.Α.	1/1 – 31/12/2015
2			ΚΦΔ	2015

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης νομικής οντότητας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) Φορ. Περιόδου 1/1 – 31/12/2015

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	57.168,25€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	28.584,13€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	85.752,38€

2. Κ.Φ.Δ (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2015

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

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' & παρ. 2 περ. ε' του ΚΦΔ

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 2.500,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη νομική οντότητα.

**Ακριβές Αντίγραφο
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.