



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24/01/2025

Αριθμός απόφασης: 93

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέταση

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27/09/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία “.....” με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στα στο χλμ ΠΟ, Τ.Κ. και εκπροσωπείται νόμιμα, του, **ΑΦΜ**, κατοίκου (δηλωθείσα διεύθυνση στην Ελλάδα) και του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αριθμό/28-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, της με αριθμό/28-08-2024 πράξης επιβολής

προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014 και της της με αριθμό/28-08-2024 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 27/09/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ, του, ΑΦΜ και του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/28-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας Φ.Π.Α. ύψους 71.969,76 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού 35.984,88 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **107.954,64 €**.

2. Με την υπ' αριθμ./28-08-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **2.500,00 €**, διότι έλαβε από την επιχείρηση «.....- ΑΦΜ» έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής αξίας 35.811,33 € (άνευ ΦΠΑ), και εξήντα (60) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία με μερική εικονική αξία ύψους 168.309,35 € (άνευ ΦΠΑ) και συνολικής καθαρής αξίας 277.100,65 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 6, 9 και 10 §8 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015 σε συνδυασμό με την Ε.2042/2022 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

3. Με την με αριθμό/28-08-2024 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ίσος με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή επιστράφηκε ή δεν αποδόθηκε λόγω της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, ήτοι συνολικό ποσό $71.969,76 \times 50\% = 35.984,88 \text{ €}$.

Δυνάμει της με αρ./19-04-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων και στις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2014, στην προσφεύγουσα επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΠΑΛΑΙΩΝ ΣΙΔΗΡΩΝ & ΜΕΤΑΛΛΩΝ (SCRAP)». Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./22-03-2023 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης με τη συνημμένη σε αυτό από

14/03/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012, του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) για τα έτη 2014, 2015 και 2016, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση με την επωνυμία «..... – ΑΦΜ» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την προσφεύγουσα επιχείρηση, για την οποία εξέδωσε στο φορολογικό έτος 2014 τα κάτωθι εικονικά φορολογικά στοιχεία:

A/A	Τ.ΠΩΛ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΛΑΤΗΣ	Αναγραφόμενη αξία Τιμολογίου	■ Παρατηρήσεις
1	18/08/2014	2.491,36	Εικονικά στη συνολική αξία των στοιχείων
2	26/08/2014		5.277,65	
3	29/10/2014		2.669,38	
4	04/11/2014		15.379,35	
5	20/11/2014		4.895,59	
6	08/12/2014		5.098,00	
ΣΥΝΟΛΟ				35.811,33	

A/A	Τ.ΠΩΛ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚ ΟΥ	ΠΕΛΑΤΗΣ	Αναγράφομε νη αξία Τιμολογίου	ΑΞΙΑ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ	Παρατηρήσεις
1	25/4/2014		4.397,97	709,26	Μερικώς
2	5/5/2014		5.437,80	2.835,00	
3	10/5/2014		1.827,90	140,40	
4	12/5/2014		11.075,58	2.015,29	
5	14/5/2014		3.544,74	26,58	
6	16/5/2014		13.412,32	3.595,84	
7	19/5/2014		2.753,16	854,80	
8	20/5/2014		3.516,66	980,48	
9	23/5/2014		2.416,64	1.499,68	
10	28/5/2014		2.033,58	297,60	
		30/5/2014		2.881,46	774,00	
12	2/6/2014		2.571,81	26,88	
13	7/6/2014		4.917,37	869,60	
14	12/6/2014		6.222,19	1.163,87	
15	16/6/2014		3.000,26	912,00	
16	20/6/2014		4.273,53	631,62	
17	25/6/2014		3.311,34	140,17	
18	30/6/2014		5.219,72	1.041,00	

19	.....	30/6/2014		5.154,05	1.742,16	εικονικά φορολογικά στοιχεία
20	.....	4/7/2014	.....	7.918,22	5.121,59	
21	.....	9/7/2014		1.230,80	725,40	
22	.....	18/7/2014		4.081,10	2.516,00	
23	.....	25/7/2014		2.939,44	818,94	
24	.....	29/7/2014		3.953,56	2.702,34	
25	.....	1/8/2014		2.973,55	2.526,11	
26	.....	5/8/2014		2.485,00	2.028,51	
27	.....	6/8/2014		3.937,82	3.319,05	
28	.....	18/8/2014		2.585,88	1.386,40	
29	.....	20/8/2014		2.482,71	2.377,02	
30	.....	21/8/2014		3.719,88	3.100,89	
31	.....	22/8/2014		2.631,21	2.154,33	
32	.....	26/8/2014		7.268,12	6.621,75	
33	.....	1/9/2014		4.344,20	1.759,25	
34	.....	1/9/2014		2.329,84	2.247,04	
35	.....	2/9/2014		1.409,21	1.231,69	
36	.....	4/9/2014		2.026,00	401,30	
37	.....	9/9/2014		3.557,24	1.951,27	
38	.....	15/9/2014		1.828,97	911,82	
39	.....	30/9/2014		1.778,00	1.052,83	
40	.....	3/10/2014		703,73	200,48	
41	.....	6/10/2014		2.039,13	1.267,20	
42	.....	21/10/2014		5.624,43	4.340,90	
43	.....	23/10/2014		2.814,02	1.956,36	
44	.....	27/10/2014		3.750,91	3.287,56	
45	.....	28/10/2014		2.554,27	2.290,17	
46	.....	30/10/2014		2.375,44	1.583,38	
47	.....	4/11/2014		15.379,35	14.577,61	
48	.....	18/11/2014		6.088,46	4.190,00	
49	.....	19/11/2014		1.474,65	1.076,20	
50	.....	20/11/2014		5.871,71	5.143,60	
51	.....	24/11/2014		8.435,63	6.644,46	
52	.....	3/12/2014		9.327,07	7.590,06	
53	.....	5/12/2014		6.663,52	6.492,11	
54	.....	8/12/2014		4.292,27	3.802,20	

55.....	11/12/2014		10.249,20	8.344,32	
56.....	12/12/2014		4.652,85	4.610,25	
57.....	15/12/2014		6.817,48	4.983,53	
58.....	18/12/2014		7.220,32	5.893,74	
59.....	19/12/2014		3.519,17	1.795,84	
60.....	22/12/2014		13.798,21	13.029,63	
ΣΥΝΟΛΟ			277.100,65	168.309,35	

Στη συνέχεια, ο έλεγχος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, αξιοποιώντας τις ελεγκτικές διαπιστώσεις της πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, αποδέχτηκε το πόρισμα αυτής, περί της εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων από την νομική οντότητα «..... – ΑΦΜ» και προέβη στην επιβολή προστίμων για την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015 σε συνδυασμό με την Ε.2042/2022 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και του άρθρου 79 του Ν.4472/2017. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος, ο έλεγχος δεν προέβη σε καταλογισμό φόρου εισοδήματος, καθώς για το φορολογικό έτος 2014, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου είχε υποπέσει σε παραγραφή και δεν συντρέχουν οι διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 2 του Ν.4174/2013 περί φοροδιαφυγής λόγω ποσού. Επίσης, ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α., ο έλεγχος αφαίρεσε την αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις φορολογητέες εισροές και το φόρο εισροών, καθώς αφορά σε δαπάνες με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν.2859/2000.

Ακολούθως, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία το με αρ./06-06-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προ ακρόαση του άρθρου 33 του Ν.5104/2024 με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου και προστίμων, επί του οποίου η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη υπέβαλε στο 1ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης το με αρ. πρωτ./26-06-2024 υπόμνημα με τις απόψεις της επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση, των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων για το φορολογικό έτος 2014
- 2) Μη οφειλή Φ.Π.Α. προς το Δημόσιο. Αρχή της Ουδετερότητας του φόρου και καλή πίστη του φορολογούμενου. Οι πράξεις αφορούν ανακυκλώσιμα υλικά που υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου 39α του Φ.Π.Α. και δεν ασκήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου από την εταιρεία, με αποτέλεσμα να πρόκειται για συναλλαγές χωρίς να έχουν επιβαρυνθεί με ΦΠΑ και χωρίς να παραβιάζεται η εκπλήρωση φορολογικής υποχρέωσης καταβολής φόρου από τον λήπτη των αγαθών.
- 3) Πλημμελής έλεγχος ως προς την πληρότητα των ελεγκτικών επαληθεύσεων.
- 4) Πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων

- 5) Μη νόμιμη άρνηση του δικαιώματος έκπτωσης Φ.Π.Α., έστω και κατά το μέρος που δεν κρίθηκαν εικονικά.
- 6) Το πρόστιμο Κ.Φ.Α.Σ. ακολουθεί, σε ότι αφορά την παραγραφή, τη φορολογία εισοδήματος και θα πρέπει να ακυρωθεί.
- 7) Εφαρμογή ευνοϊκότερης διάταξης ως προς τα πρόστιμα Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Α.Σ..
- 8) Άρνηση της αλληλέγγυας ευθύνης του δεύτερου και τρίτου προσφεύγοντος.

Ως προς την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων (3ος & 4ος ισχυρισμός)

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε', ως ίσχυε κατά τη φορολογική περίοδο 1/1/2014 – 01/02/2016, δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογικής Διοίκησης. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».*

Επειδή στο Ν.4308/2013 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «*Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».*

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣΤΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς 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 σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015 «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του ν.5104/2024 «...Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ...».

Επειδή, στο άρθρο 76 του Ν.5104/2024 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 στο άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 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 εν προκειμένω, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς τη συναλλαγή, εκ των οποίων τα έξι (6) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής και τα εξήντα (60) μερικώς εικονικά, στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου :

1) Η εκδóτρια, όπως διαπιστώθηκε από προηγούμενο έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., αλλά και από τον παρόντα, έλαβε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας από επιχειρήσεις συναλλακτικά ανύπαρκτες, γεγονός που της έδωσε την δυνατότητα να εκδώσει αντίστοιχα πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ειδικότερα, αναφορικά με τις αγορές της εκδóτριας, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Βασικός προμηθευτής της εκδότριας με μεγάλο πλήθος εμφανιζόμενων συναλλαγών, ήταν η "Μ.....ΙΚΕ" με ΑΦΜ:, η οποία κρίθηκε σε προγενέστερο έλεγχο από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ως ανύπαρκτη και οι συναλλαγές της με την εκδότρια (μοναδικός πελάτης της προαναφερόμενης) ως εικονικές στο σύνολό τους. Όπως διαπιστώθηκε, στην έκδοση των **εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της ανωτέρω εταιρείας υποκρύπτεται ο, διαχειριστής της εκδότριας εταιρείας, ο οποίος είχε τη σύλληψη τόσο της ιδέας, όσο και της ίδρυσης της ανωτέρω επιχείρησης**, προς όφελος της δικής του επιχείρησης με την επωνυμία κάνοντας όλες τις απαραίτητες ενέργειες προκειμένου η Μ.....ΙΚΕ να αποκτήσει υπόσταση και να προσδοθεί νομιμοφάνεια στις συναλλαγές της. Με τον τρόπο αυτό, η επιχείρηση του, τροφοδοτήθηκε με εικονικές αγορές, με σκοπό να μειώσει τα κέρδη της ή να αυξήσει τις ζημίες της κατά περίπτωση, με αντίστοιχη μείωση των φορολογικών της υποχρεώσεων, αλλά και να δικαιολογήσει και αυτή με τη σειρά της την έκδοση εικονικών στοιχείων.

- ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές που αποτυπώνονται στα τιμολόγια αγοράς που εξέδωσε η εκδότρια και κρίθηκαν εικονικά από τον έλεγχο και ο μοναδικός λόγος που εκδόθηκαν ήταν, προκειμένου η εκδότρια να εμφανίσει αγορές, που να δικαιολογούν, σε περίπτωση ελέγχου, επόμενες πωλήσεις.

Συγκεκριμένα:

Από τους ιδιώτες που φέρεται να πούλησαν στην εκδότρια είδη σκραπ, εντοπίστηκε να έχουν δηλωθεί ως προμηθευτές της, φυσικά πρόσωπα με αξία συναλλαγών που, κατά το έτος 2014, υπερβαίνουν τα όρια που προβλέπονται στο άρθρο 39 § 16 του ν.4308/14 (ΕΛΠ) ως προς την υποχρέωση φυσικών προσώπων για τήρηση βιβλίων και έκδοση παραστατικών πωλήσεων

- ο Π.....Α....., ΑΦΜ: 1, δήλωσε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ότι:

- α) οι ποσότητες που πουλούσε ήταν μικρές, αφού τις μετέφερε με Ι.Χ αυτοκίνητο, γι' αυτό και τα ποσά που εισέπραττε δεν ξεπερνούσαν τα 40€, σε αντίθεση με τα τιμολόγια αγοράς που εξέδωσε η εκδότρια, των οποίων η αξία, στη συντριπτική τους πλειοψηφία, ξεπερνά τα 100,00€ έκαστος,
- β) πουλούσε κατά κύριο λόγο σε τρίτη επιχείρηση που βρίσκεται στον,
- γ) δεν θυμάται την εκδότρια, αν και σύμφωνα με τα τιμολόγια αγοράς πούλησε σε αυτήν 77 φορές, κατά το έτος 2014 και άλλες 4 κατά το έτος 2015.

- ο Δ.....Χ....., ΑΦΜ:0, δήλωσε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ότι:

- α) διενεργεί πωλήσεις σκραπ μόνο σε τρίτη επιχείρηση που βρίσκεται στον,
- β) οι πωλήσεις του δεν ξεπερνούν σε αξία τις 3.000,00€ σε έναν χρόνο,
- γ) δεν πήγε ποτέ σε άλλη μάντρα για να πουλήσει, ούτε και στην έδρα της εκδότριας.

Από τους ιδιώτες που φέρεται να πούλησαν στην εκδότρια είδη σκραπ, εντοπίστηκε να έχουν δηλωθεί ως προμηθευτές της, φυσικά πρόσωπα που είτε είχαν ήδη αποβιώσει, είτε βρίσκονταν εκτός Ελλάδος, και συγκεκριμένα:

- Ο Μ.....Π..... με ΑΦΜ:0....., ο οποίος είχε στο παρελθόν δραστηριότητα ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΠΑΛΑΙΩΝ ΣΙΔΗΡΩΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑΛΛΩΝ (SCRAP) και απεβίωσε στις 02.01.2008, - Ο Κ.....Ι..... με ΑΦΜ:1....., ο οποίος απεβίωσε στις 27.03.2008,

- Ο Μ.....Α.....Δ..... με ΑΦΜ:1....., στο πλαίσιο προγενέστερου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. δήλωσε,

μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ότι, κατά την περίοδο 25/06/2012 μέχρι το 2018 ήταν φοιτητής Ιατρικής στην Ρουμανία.

Από τον έλεγχο των αγορών, όπως αυτές εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της εκδότριας, συνάγεται ότι το σύνολο των εικονικών αγορών ανά έτος και το ποσοστό συμμετοχής αυτών στο σύνολο των καταχωρημένων αγορών, έχει ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΑΓΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ (ΣΚΡΑΠ)	ΒΑΣΕΙ ΑΓΟΡΕΣ ΚΡΙΘΚΑΝ ΗΔΗ ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ	ΠΟΥ ΑΓΟΡΕΣ ΑΠΟ ΙΔΙΩΤΕΣ ΚΡΙΝΟΝΤΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ (με την παρούσα)	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΑΓΟΡΩΝ	% εικονικών αγορών στο σύνολο των αγορών
2014	965.810,33	636.827,87	39.894,09	676.721,96	70%
2015	1.255.691,04	1.117.393,02	2.020,12	1.119.413,14	89%
2016	420.895,76	395.764,98	116,50	395.881,48	94%

2) Η εξόφληση των εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης φέρεται να γινόταν είτε μέσω τραπεζικών εμβασμάτων, είτε μέσω τραπεζικών και ταχυδρομικών επιταγών, αποκλειστικά και μόνο για να δοθεί νομιμοφάνεια στις επίμαχες συναλλαγές, καθώς όπως διαπιστώθηκε:

- μετά την είσπραξη, από την εκδότρια, των χρημάτων από την εξόφληση των επιταγών, δεν ακολουθούσε κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό της, συναλλακτική πρακτική που ακολουθείται από υγιείς επιχειρήσεις για λόγους ασφαλείας των εισπράξεών τους, αλλά εμφανίζει τα ποσά αυτά στο ταμείο της, αποκλειστικά και μόνο για λόγους λογιστικής τακτοποίησης,

- η εκδότρια διενεργεί διαδοχικές αναλήψεις από τους εταιρικούς λογαριασμούς όψεως, πιστώνοντας λογιστικά τον λογαριασμό 38.03 "Όψεως", χρεώνοντας αντίστοιχα το λογαριασμό του 38.00 "Ταμείο" για λόγους λογιστικής τακτοποίησης. Με τον τρόπο αυτό αποκτά την δυνατότητα να φέρεται ότι έχει, καθ' όλη την διάρκεια λειτουργίας της, χρηματικά διαθέσιμα στο ταμείο της, ικανά για την κάλυψη των φερόμενων υποχρεώσεων της και με τον τρόπο αυτό να καλύπτει την ανακύκλωση των πραγματικών χρηματικών διαθεσίμων της, αφού το μεγαλύτερο ποσοστό των εμφανιζόμενων αγορών της κρίθηκε εικονικό,

- η χρήση των ταχυδρομικών επιταγών ως τρόπος εξόφλησης των εικονικών τιμολογίων, έγινε αποκλειστικά και μόνο, γιατί μετά την επιβολή του ελέγχου κεφαλαίων, κατέστη εξαιρετικά δύσκολη η είσπραξη τραπεζικών επιταγών με μετρητά, γεγονός που θα καθιστούσε δύσκολη έως αδύνατη την κάλυψη των φερόμενων υποχρεώσεων της μέσω της ανακύκλωσης των πραγματικών χρηματικών διαθεσίμων της και κατά συνέπεια τη συνέχιση έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων,

- ο τρόπος πληρωμής των τιμολογίων εκδόσεως Μ μέσω ανακύκλωσης των ίδιων χρηματικών ποσών, έδωσε την δυνατότητα στην εκδότρια να δώσει αληθοφάνεια ως προς την πορεία των χρηματικών ποσών που λάμβανε μέσω επιταγών και μέσω των τραπεζικών της λογαριασμών από τους πελάτες της.

Μοναδικός σκοπός της εκδότριας, αλλά και των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων, από την εξόφληση συναλλαγών μέσω τραπεζικών, ταχυδρομικών επιταγών και εμβασμάτων μεταξύ λογαριασμών, είναι η χρησιμοποίηση του

τραπεζικού συστήματος και των ταχυδρομικών υπηρεσιών ΕΛΤΑ, προκειμένου να προσδώσουν νόμιμο τύπο και αληθοφάνεια σε εικονικές συναλλαγές και να παραπλανήσουν τις φορολογικές ελεγκτικές αρχές, ως προς την εξόφληση με τον προσήκοντα τρόπο.

3) Εξαιτίας της μεγάλης απόκλισης, μεταξύ των πραγματικών αγορών της εκδότριας και των πωλήσεων που φέρεται να διενήργησε, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, βάσει των τηρούμενων λογιστικών αρχείων, διενεργήθηκε ποσοτικός έλεγχος των αγορών-πωλήσεων με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, από τον οποίο διαπιστώθηκαν εξαιρετικά σημαντικές διαφορές μεταξύ πωλήσεων και αντίστοιχων αγορών, δηλαδή, υφίστανται πωλήσεις βάσει βιβλίων και στοιχείων που δεν δικαιολογούνται από αντίστοιχες αγορές.

Συγκεντρωτικά, το αποτέλεσμα της επεξεργασίας αυτής, ανά έτος, αναφορικά με την αναντιστοιχία μεταξύ αγορών και πωλήσεων σε kg, αποτυπώνεται παρακάτω:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΩΛΗΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΕ KG ΒΑΣΕΙ ΦΟΡΟΛ.ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΠΩΛΗΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΕ KG ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΕΙΤΑΙ ΑΠΟ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΣ ΑΓΟΡΕΣ	% ΑΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΣΤΙΣ ΣΥΝΟΛ.ΠΩΛ.ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
2014	1.265.694,00	686.222,20	54%
2015	1.347.207,43	1.063.303,40	79%
2016	482.485,14	432.026,43	90%

4) Οι φορολογικές επιβαρύνσεις, κατά τα ελεγχόμενα έτη, είναι ελάχιστες έως και ανύπαρκτες σε σχέση με τον κύκλο εργασιών της εκδότριας.

5) Οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της εκδότριας και συγκεκριμένα τα Τιμολόγια Πώλησης, ισχύουν κατά τον ίδιο τρόπο και για τα πιστωτικά τιμολόγια που εκδόθηκαν για τις συγκεκριμένες συναλλαγές των αντίστοιχων τιμολογίων πώλησης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η φορολογική αρχή θεμελιώνει την κρίση της περί της εικονικότητας της συναλλαγής στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, χωρίς τη διενέργεια περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων, η οποία είναι πραγματική και ότι οι ίδιοι τελούσαν με καλή πίστη, καθώς δεν ήταν σε θέση να γνωρίζουν τη φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας επιχείρησης. Περαιτέρω ισχυρίζονται ότι ο έλεγχος δεν αμφισβητεί την περαιτέρω πώληση των αγορασθέντων στη βουλγαρική εταιρείακαι τη διακίνησή τους στη Βουλγαρία, αποδεχόμενος τον βασικό ισχυρισμό των προσφευγόντων ότι, ανεξαρτήτως του εκδότη των τιμολογίων και της δυνατότητάς του να υλοποιήσει τις συναλλαγές, οι συναλλαγές διενεργήθηκαν, τα προϊόντα αποκτήθηκαν, πωλήθηκαν και μεταφέρθηκαν στην

Βουλγαρία. Επικαλείται δε τους ελέγχους που διενεργήθηκαν από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τις Βουλγαρικές αρχές. Τέλος, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η διατραπεζική εξόφληση των συναλλαγών καθίσταται τεκμήριο αληθούς συναλλαγής και η φορολογική αρχή φέρει το βάρος να αποδείξει την εικονικότητα της διατραπεζικής συναλλαγής.

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

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

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

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

καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 εππαμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 εππαμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 εππαμ. 1934/2013 εππαμ., 2365/2013 εππαμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 εππαμ., 2780/2012 εππαμ.).

Επειδή, σχετικά με τους διενεργηθέντες ελέγχους από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τις βουλγαρικές αρχές, ο έλεγχος από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αφορούσε μόνο τον έλεγχο της ορθής τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων και, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 2, 50 και 51 του ν. 4172/2013 και όχι έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), καθώς κατά τον ανωτέρω έλεγχο δεν υφίσταντο δεδομένα σχετικά με την εικονικότητα των ληφθέντων από την προσφεύγουσα φορολογικών στοιχείων με εκδότρια την - ΑΦΜ Σύμφωνα δε με την από 22/11/2021 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., που συντάχθηκε κατόπιν προγενέστερου ελέγχου στην προσφεύγουσα εταιρεία, σχετικά με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από τέσσερις άλλους εκδότες (..... - Α.Φ.Μ.:....., - Α.Φ.Μ.:....., - Α.Φ.Μ.:..... και - Α.Φ.Μ.:.....), από τον διενεργηθέντα έλεγχο από τις Βουλγαρικές αρχές, ο οποίος προκλήθηκε μετά από αίτημα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, δεν προέκυψαν ασφαλή συμπεράσματα σχετικά με την ορθότητα του συνόλου των αναγραφόμενων στα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης με λήπτη την επιχείρηση, όπως αναλυτικά αναφέρονται στο κεφάλαιο 3.3.7. «έλεγχος πωλήσεων» της έκθεσης ελέγχου, διότι δεν κατέστη εφικτή η διενέργεια ελέγχου με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης προκειμένου να συσχετισθούν τα είδη και οι ποσότητες που αναγράφονται στα τιμολόγια αγοράς με αυτά της πώλησης, καθώς η περιγραφή του είδους στα εν λόγω φορολογικά παραστατικά αγορών και πωλήσεων παρουσιάζουν σημαντικές διαφορές.

Εν προκειμένω, η προσκομιζόμενη έκθεση ελέγχου της Βουλγαρικής φορολογικής αρχής δεν αναγράφει αναλυτικά, σε ποσότητα και είδος, τα προϊόντα που η προσφεύγουσα εταιρεία πώλησε στην βουλγαρική

εταιρεία και επομένως οι προσφεύγοντες δεν δύνανται να αποδείξουν ότι τα αγορασθέντα είδη από την εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων «.....- ΑΦΜ» αποκτήθηκαν, πωλήθηκαν και μεταφέρθηκαν στη Βουλγαρία.

Επειδή σχετικά με τις πληρωμές των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με την από 27/08/2024 έκθεση ελέγχου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, παρατηρήθηκε εντός της ίδιας ημέρας να γίνονται σχεδόν ισόποσες αντίστροφες κινήσεις, με την ανάληψη, όμως, να προηγείται της κατάθεσης, δίνοντας την εντύπωση ότι η ανάληψη ενός ποσού αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την επόμενη κατάθεση. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., παρατηρήθηκε εκπρόσωποι των δύο επιχειρήσεων, της εκδότριας και της προσφεύγουσας, να παρευρίσκονται την ίδια ημέρα και ώρα, στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα, κάνοντας ισόποσες και αντίστροφες τραπεζικές κινήσεις με την υπάλληλο της εκδότριας να αναλαμβάνει εν όλο το ποσό που μόλις πριν λίγα λεπτά κατέθεσε ο εκπρόσωπος της Αυτό προϋποθέτει προσυνηννόηση για ταυτόχρονη παρουσία των εκπροσώπων των δύο επιχειρήσεων στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα την ίδια στιγμή, με το ποσό να τίθεται άμεσα στη διάθεση της εκδότριας σε μετρητά και να μην παραμένει στον λογαριασμό όψεως.

Παρατηρήθηκε περαιτέρω, ότι για κάθε ένα δελτίο αποστολής εκδίδεται ένα τιμολόγιο πώλησης, (σπάνια για δυο δελτία αποστολής). Τα τιμολόγια πώλησης εκδίδονται την ίδια ημέρα με τα εκδομένα δελτία αποστολής των σκραπ με διαφορά μισής έως και τρεις ώρες, με εξαίρεση ελάχιστες περιπτώσεις που εκδίδονται κάποια δελτία αποστολής από την προηγούμενη ημέρα. Ασυνήθης συναλλακτική πρακτική μεταξύ των αντισυμβαλλομένων καθότι :

- > Θα μπορούσαν να τιμολογηθούν με παραστατικό «τιμολόγιο - δελτίο αποστολής», αφού είναι ελάχιστος ο χρόνος που διαμεσολαβεί για την τιμολόγηση του κάθε δελτίου αποστολής,
- > τα δελτία αποστολής ενός μηνός δύνανται να τιμολογούνται όλα μαζί τον επόμενο μήνα σε ένα παραστατικό πώλησης,
- > τα προσκομισθέντα δελτία αποστολής, ενώ αναγράφουν στις παρατηρήσεις «ακριβή ζύγιση στην έδρα του πελάτη», ωστόσο η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προσκομίζει κανένα ζυγολόγιο για τις τιμολογηθείσες αξίες των σκραπ,
- > όταν το βάρος των αναγραφόμενων σκραπ στα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά είναι συνήθως κάτω των 2 τόνων, η μεταφορά των σκραπ γίνεται με το ΦΙΧ (μικτό βάρος 2.800 κιλά) της πωλήτριας επιχείρησης Όταν όμως είναι πάνω από 2 τόνους το αναγραφόμενο μεταφορικό μέσο είναι το για το οποίο οι προσφεύγοντες δεν παρέχουν σχετικές διευκρινήσεις ιδιοκτησίας του παραπάνω ΦΙΧ και δεν προσκομίζουν και κανένα έγγραφο μεταφοράς τρίτου, καθότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν κατείχε κατά το έτος 2014 οχήματα σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα οχήματα της Α.Α.Δ.Ε.

Η σκοπιμότητα κατά την άποψη του ελέγχου της καθημερινής τιμολόγησης ανά δελτίο αποστολής αποσκοπεί στην δημιουργία μικρών υπολοίπων, που εξοφλούνται άμεσα ανά τιμολόγιο με εμβάσματα ή επιταγές από την προσφεύγουσα ΕΠΕ. Το γεγονός αυτό διευκολύνει την ανακύκλωση των χρημάτων, διότι τα χρήματα που απαιτούνται, προκειμένου να αποπληρώνονται με νομιμοφανή τραπεζικό τρόπο οι επίμαχες αυτές

συναλλαγές, δεν είναι μεγάλης αξίας, όπως αποδεικνύεται από την έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης. Σύμφωνα με την προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου κατά τις διενεργηθείσες καταθέσεις του πληρεξουσίου της προσφεύγουσας επιχείρησης, (ο ασκών τη διοίκηση βάσει του υπ' αριθμού -/10-02-2014 πληρεξουσίου της συμβολαιογράφου), στον εταιρικό λογαριασμό της EUROBANK της πραγματοποιείται την ίδια ημέρα ισόποση ή σχεδόν ισόποση ανάληψη.

Σχετικά με τις επιταγές η έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης αναφέρει : «*Επίσης μετά την είσπραξη των επιταγών, με τις οποίες οι πελάτες της φέρονται να εξοφλούν τις υποχρεώσεις τους προς την ελεγχόμενη, το σύνολο του ποσού που εισπράττεται, κατατίθεται στο "Ταμείο" και όχι στον λογαριασμό όψεως που τηρεί η επιχείρηση*».

Ο έλεγχος παραθέτει, προς επίρρωση των ισχυρισμών του, για την ασυνήθιστη συναλλακτική τακτική μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, την καρτέλα της προσφεύγουσας ΕΠΕ με την για το έτος 2014, όπου διαπιστώνει ότι σχεδόν όλα τα τιμολόγια πώλησης εκδίδονται συχνά και εξοφλούνται άμεσα. Οι επανακαταθέσεις τέτοιων μικρών ποσών συνδυαστικά με τις διαπιστώσεις του κεφάλαιο 8 «Τρόπος εξόφλησης των εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών» της εκδότριας προμηθεύτριας επιχείρησης, όπως αναλύονται στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, αποδεικνύουν την ασυνήθιστη συναλλακτική τακτική μεταξύ των αντισυμβαλλομένων και τη συνήθη για την απόδοση νομιμοφάνειας σε τέτοιου είδους συναλλαγές. Σύμφωνα με το πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης μοναδικός σκοπός της εκδότριας επιχείρησης με την επωνυμία (εκδότης των εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την προσφεύγουσα επιχείρηση), αλλά και των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων, ήταν από την εξόφληση συναλλαγών μέσω τραπεζικών επιταγών και εμβασμάτων μεταξύ λογαριασμών, η χρησιμοποίηση του τραπεζικού συστήματος, προκειμένου να προσδώσουν νόμιμο τύπο και αληθοφάνεια σε εικονικές συναλλαγές και να παραπλανήσουν τις φορολογικές ελεγκτικές αρχές.

Επειδή επομένως, οι προσφεύγοντες δεν απέδειξαν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, όπως αναλυτικά εκτέθηκε, ούτε απέδειξαν ότι συναλλάχθηκαν με πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναφέρεται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία. Αντίθετα ο έλεγχος του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης απέδειξε ότι η εκδότρια εταιρία ήταν επιχείρηση φορολογικώς μεν υπαρκτή, με περιορισμένη, όμως, συναλλακτική δυνατότητα, αφού αποδείχθηκε ότι δεν είχε πραγματοποιήσει όλες τις αγορές που εμφανίζει στις οικονομικές καταστάσεις της και ως εκ τούτου, δεν δύναται να εφαρμοστεί η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του Ν. 4337/2015, διότι δεν συντρέχει περίπτωση εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη, απορριπτόμενου του σχετικού ισχυρισμού τους. Περαιτέρω, προϋπόθεση για τον ισχυρισμό περί καλής πίστης αποτελεί η διαπίστωση της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, γεγονός που στην κρινόμενη υπόθεση δεν συντρέχει, διότι, όπως προαναφέρθηκε, η ελεγκτική αρχή αν και προέβη στον έλεγχο για τη συσχέτιση των πωληθέντων από την προσφεύγουσα ειδών προς την Βουλγαρία με τις αγορές της, αυτό δεν κατέστη δυνατό ως αποτέλεσμα του γενικού πορίσματος των Βουλγαρικών αρχών σε αίτημα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης. Τουναντίον, λαμβάνοντας υπόψη αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση της εκδότριας των στοιχείων και

της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 28/08/2024 εκθέσεις ελέγχου Φ.Π.Α., Κ.Φ.Α.Σ. και προστίμου Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον πρώτο και έκτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμων.

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου και προστίμου έχει παραγραφεί την 31/12/2020, καθώς δεν υφίσταται φοροδιαφυγή, διότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Επικουρικά ισχυρίζεται, ότι εφόσον το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος έχει παραγραφεί, δεν θα έπρεπε να εκδοθεί σε βάρος της εταιρείας πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. διότι, σύμφωνα με τον ΚΒΣ, τα πρόστιμα ως προς την παραγραφή ακολουθούν τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 3 του Ν. 4174/26-7-2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 46 παρ.5-7 του Ν. 4223/31-12-2013 και ίσχυε κατά την επίμαχη χρήση, ορίζεται ότι:

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

Επειδή το άρθρο 36 παρ. 3 του Ν. 4174/26-07-2013, αντικαταστάθηκε με το άρθρο 32 παρ.2 Ν.4646/2019 στο οποίο ορίζεται :

«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: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιοσδήποτε 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,

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 παραγράφου 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 το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000. 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».

Επειδή σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν.4646/2019: «..... Η ρύθμιση της παραγράφου 2 κρίνεται επιβεβλημένη, προκειμένου να συνάδει με θεμελιώδεις συνταγματικές αρχές η παράταση της βασικής πενταετούς περιόδου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδίδει πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Με σειρά αποφάσεων του ΣΤΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφραση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣΤΕ Ολομ 1738/2017).

Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη. Η παράταση αυτή δίδεται όταν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, δηλαδή πληροφορίες που δεν ήταν γνωστές κατά την αρχική πενταετία, ούτε θα μπορούσε ακόμα και αν ήθελε να έχει υπόψη της (ΣΤΕ 2934/2017). Δεδομένου ότι η πενταετής παράταση της προθεσμίας παραγραφής στις περιπτώσεις που το ύψος των φόρων που δεν καταβλήθηκαν είναι μικρότερο των ορίων της αξιόποινης φοροδιαφυγής, μεταβάλλει επί τα χείρω την θέση του φορολογουμένου, η αναδρομική ισχύς της διάταξης δεν μπορεί να καταλάβει χρονικές περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.

Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.»

Επειδή σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 27α του άρθρου 66 του Ν. 4646/12-12-2019 ορίζεται ότι: «27. α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 55 του Ν. 4174/2013, ως ίσχυε κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα και πριν την κατάργησή του σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 3 παρ. 4 και 7 παρ. 9 του Ν. 4337/2015

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

α) η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος. Ως απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία «ανύπαρκτες» ή εικονικές ολικά ή μερικά δαπάνες ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα. Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως απόκρυψη εισοδημάτων θεωρείται η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης που έχει ως αποτέλεσμα τη μη καταβολή ποσού φόρου τουλάχιστον δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ανά φορολογικό έτος, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον εξήντα χιλιάδων (60.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων,

β) η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση φόρου προστιθέμενης αξίας και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, καθώς και η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης με σκοπό τη μη πληρωμή των παραπάνω φόρων τελών ή εισφορών, εφόσον προβλέπεται από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που αφορά φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα. Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση θεωρείται η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση, για κάθε φορολογικό έτος ή διαχειριστική περίοδο και για καθεμία φορολογία, τουλάχιστον δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον εξήντα χιλιάδων (60.000) ευρώ, εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων,

.....

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

Επειδή στο άρθρο 79 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Ν. 5104/2024, ως ισχύει, ορίζεται :

«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,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν.

2. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών:

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) Τι 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.

.....

4. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 3, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος.. ..»

Επειδή με την 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.» ορίζεται :

«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 άρθρο 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 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 σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος της φορολογικής αρχής απέδειξε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εικονικά φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εταιρεία «..... – ΑΦΜ, παράβαση που καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1β' του Ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 2 περ. β' υποπερ. α' του Ν.5104/2024 περί φοροδιαφυγής, διότι :

- Ως προς το ΦΠΑ, το ποσό που δεν αποδόθηκε, ή αποδόθηκε ανακριβώς ή εξέπεσε υπερβαίνει το τιθέμενο στην [παρ. 1β' του άρθρου 55 του Ν.4174/2013](#) όριο των 60.000,00€.
- Ως προς το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015, η οικεία πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται ανεξαρτήτως ποσού, εφόσον, ως προς το ζήτημα της φοροδιαφυγής, δεν τίθεται όριο στην καθαρή αξία των εκδοθέντων ή ληφθέντων φορολογικών στοιχείων για την επιβολή προστίμου στα έτη που αυτό προβλέπονταν και επομένως ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι το πρόστιμο Κ.Φ.Α.Σ. ακολουθεί, ως προς την παραγραφή, τη φορολογία εισοδήματος τυγχάνει απορριπτός ως νόμω αβάσιμος.
- Ως προς το πρόστιμο του άρθρου 79 του Ν.4479/2017, η οικεία πράξη επιβολής προστίμου ακολουθεί την κύρια φορολογία ΦΠΑ, λόγω του παρακολουθηματικού του χαρακτήρα (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣΤΕ 3957/2012),

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αρ./19-04-2023 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε κατόπιν του με/22-03-2023 Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (αρ.πρωτ. εισερχ./28-03-2023) με τη συνημμένη σε αυτό από 14/03/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012, του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) για τα έτη 2014, 2015 και 2016, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση με την επωνυμία «..... – ΑΦΜ» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στο αδίκημα της φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους και πρόστιμα διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως το άρθρο αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.4646/2019 και καταλαμβάνει και το έτος 2014, το οποίο παραγράφεται στις 31/12/2025, με βάση τα προαναφερόμενα και για τη συγκεκριμένη αιτία. Ειδικά δε, οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής δεν παρεκτείνουν την περίοδο της κανονικής παραγραφής, αλλά ορίζουν 10ετή περίοδο παραγραφής, στο βαθμό που συντρέχει τέτοια περίπτωση (φοροδιαφυγής), όπως εν προκειμένω. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνει απορριπτός ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο και πέμπτο ισχυρισμό περί μη φορολογικής υποχρέωσης στο ΦΠΑ

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13. Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου. δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11...».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής...».

Επειδή, με το άρθρο 4 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οικονομική δραστηριότητα , κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων...».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται: «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...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, 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,... δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,...».

Επειδή στο άρθρο 39α "Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών" του Ν.2859/00 ορίζεται :

«1.Οι υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν σε άλλους υποκείμενους παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, όπως αυτά καθορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, θεωρείται ότι διενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους και κατά συνέπεια δεν επιβαρύνουν με Φ.Π.Α. το φορολογικό στοιχείο που εκδίδουν. Υποχρεούνται όμως να αναγράφουν στο στοιχείο αυτό την ένδειξη « Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών».

2. Ως παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται οι κατωτέρω παραδόσεις εφόσον προορίζονται για ανακύκλωση:

α) παραδόσεις απορριμμάτων σιδηρούχων και μη σιδηρούχων μετάλλων, αποκομμάτων και άλλων χρησιμοποιημένων υλικών,

β) παραδόσεις ημικατεργασμένων προϊόντων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα,

γ) παραδόσεις υπολειμμάτων και λοιπών ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα, κράματα, σκουριές, φολίδες ή τέφρα και βιομηχανικών υπολειμμάτων που περιέχουν μέταλλα ή κράματα μετάλλων,

δ) παραδόσεις ξεσμάτων και αποκομμάτων, απορριμμάτων και χρησιμοποιούμενων ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από υαλοθραύσματα, γυαλί, χαρτί, χαρτόνι, ράκη, οστά, δέρμα φυσικό ή τεχνητό, διφθέρες, ακατέργαστα δέρματα και δορές, τένοντες και νεύρα, σπάγκους, σχοινιά και παλαμάρια, καλώδια, καουτσούκ και πλαστικές ύλες,

ε) παραδόσεις αποκομμάτων και απορριμμάτων που προκύπτουν από την επεξεργασία πρώτων υλών,

στ) παραδόσεις των υλικών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' έως και ε' μετά από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό και συμπίεση».

Επειδή στην ΠΟΛ 1049/2007 διευκρινίζεται :

“Άρθρο 21 Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.

A. Γενικά

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 21 του Ν. 3522/06 αλλάζει ο τρόπος φορολόγησης των επιχειρήσεων που έχουν ως αντικείμενο δραστηριότητας τις παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων. Με τις ανωτέρω τροποποιήσεις η ελληνική νομοθεσία εναρμονίζεται με την Οδηγία 2006/69/ΕΚ του Συμβουλίου της 24ης Ιουλίου 2006 (τροποποίηση της 6ης Οδηγίας Φ.Π.Α. η οποία έχει αναμορφωθεί με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ/28.11.2006) κατά το μέρος που αφορά το άρθρο 1 (7) (γ) αυτής και τις παραδόσεις των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.

Οι ανωτέρω τροποποιήσεις αναμένεται ότι θα συμβάλουν στην εξυγίανση της αγοράς καθώς και στην πάταξη της φοροδιαφυγής στον τομέα των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.

Έτσι με την προσθήκη της νέας υποπερίπτωσης εε' στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35 ορίζεται πλέον ως υπόχρεος στο φόρο ο λήπτης των αγαθών (αγοραστής των ανακυκλωσίμων απορριμμάτων) για τις παραδόσεις που πραγματοποιούνται κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 39α. Κατά συνέπεια οι πράξεις αυτές εξομοιώνονται φορολογικά με πράξεις λήπτη για τον αγοραστή και θα αντιμετωπίζονται σαν απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους για τον πωλητή.

B. Έννοια των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.

Ως παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων για τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. νοούνται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 39α οι κατωτέρω παραδόσεις εφόσον προορίζονται για ανακύκλωση:

α) παραδόσεις απορριμμάτων σιδηρούχων και μη σιδηρούχων μετάλλων, αποκομμάτων και άλλων χρησιμοποιημένων υλικών,

β) παραδόσεις ημικατεργασμένων προϊόντων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα,

γ) παραδόσεις υπολειμμάτων και λοιπών ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα, κράματα, σκουριές, φολίδες ή τέφρα και βιομηχανικών υπολειμμάτων που περιέχουν μέταλλα ή κράματα μετάλλων,

δ) παραδόσεις ξεσμάτων και αποκομμάτων, απορριμμάτων και χρησιμοποιούμενων ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από υαλοθραύσματα, γυαλί, χαρτί, χαρτόνι, ράκη, οστά, δέρμα φυσικό ή τεχνητό, διφθέρες,

ακατέργαστα δέρματα και δορές, τένοντες και νεύρα, σπάγκους, σχοινιά και παλαμάρια, καλώδια, καουτσούκ και πλαστικές ύλες,

ε) παραδόσεις αποκομμάτων και απορριμμάτων που προκύπτουν από την επεξεργασία πρώτων υλών,

στ) παραδόσεις των υλικών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α) έως και ε) μετά από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό και συμπίεση.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, στην έννοια των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων γίνεται κατανοητό ότι συμπεριλαμβάνονται μεταξύ άλλων και τα πριονίδια, τα ρινίσματα σιδήρου, τα χρησιμοποιημένα χαρτοκιβώτια, τα άχρηστα βιβλία εκδοτικής επιχείρησης, το παλιό ηλεκτρολογικό υλικό της ΔΕΗ, τα καλώδια, οι χρησιμοποιημένες παλέτες, τα πλήρως απαξιωμένα πάγια στοιχεία επιχείρησης που δε χρησιμοποιούνται, τα καμένα λάδια κλπ, εφόσον παραδίδονται ως απορρίμματα και προορίζονται προς ανακύκλωση.

Απαραίτητη προϋπόθεση, όπως προαναφέρθηκε, είναι οι παραδόσεις αυτές να προορίζονται προς ανακύκλωση, δηλαδή να έχουν σαν σκοπό την επαναφορά των αγαθών στην αρχική φάση επεξεργασίας τους και την περαιτέρω αξιοποίησή τους στην παραγωγή νέων προϊόντων.

Ο λήπτης των αγαθών αυτών θα πρέπει να έχει αντίστοιχη δραστηριότητα προκειμένου οι ανωτέρω παραδόσεις να εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 39α.

Από τα ανωτέρω γίνεται σαφές ότι:

- Οι παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων ύστερα από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό, εφόσον αυτά προορίζονται για ανακύκλωση, υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39α του Κώδικα ΦΠΑ.
- Οι παραδόσεις των απορριμμάτων που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 39α του Κώδικα ΦΠΑ όταν δεν προορίζονται για ανακύκλωση, άλλα για να χρησιμοποιηθούν αυτούσια ή με άλλο τρόπο για άλλους σκοπούς, δεν υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39α.
- Οι παραδόσεις αγαθών τα οποία παράγονται από ανακυκλώσιμα απορρίμματα κατόπιν επεξεργασίας εφόσον δεν προορίζονται προς ανακύκλωση καθώς και οι παραδόσεις νέων προϊόντων από βιοτεχνικές ή βιομηχανικές επιχειρήσεις οι οποίες αγοράζουν και επεξεργάζονται ανακυκλώσιμα απορρίμματα δεν υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39α.

Για τις παραδόσεις που δεν υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 39α, θα ακολουθούνται οι γενικές διατάξεις και τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται θα επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.

Παραδείγματα πράξεων που αποτελούν παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, σύμφωνα με το άρθρο 39α:

- Η παράδοση πλήρως απαξιωμένου φορτηγού Δ.Χ. ως παλιοσίδηρα σε πρόσωπο που ασκεί ως δραστηριότητα την εμπορία παλαιών σιδηρών.
- Η παράδοση πριονιδίου σε εργοστάσιο κατασκευής μορισανίδων.
- Η παράδοση καταλοίπων παραγωγικής δραστηριότητας αλουμινίου σε βιομηχανία που τα ανακυκλώνει.
- Η παράδοση χρησιμοποιημένων λιπαντικών από συνεργείο επισκευής αυτοκινήτων, το οποίο συλλέγει από πελάτες του τα υλικά αυτά, σε βιομηχανία που τα ανακυκλώνει. Σημειώνεται ότι το συνεργείο στην περίπτωση αυτή πρέπει να έχει δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την πραγματοποίηση αυτών των πράξεων, υποχρέωση που υπάρχει για όλους τους υποκείμενους σε κάθε περίπτωση άσκησης παράλληλης δραστηριότητας.

- Η παράδοση παλαιών σιδηρών σε έμπορο με αντίστοιχη δραστηριότητα (πωλήσεις προς ανακύκλωση) ύστερα από διαλογή, κοπή και συμπίεση τους.

Παραδείγματα πράξεων που δεν αποτελούν παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, σύμφωνα με το άρθρο 39α:

- Η παράδοση πλήρως απαξιωμένου φορτηγού Δ.Χ. σε επιχείρηση εμπορίας μεταχειρισμένων ανταλλακτικών.
- Η πώληση χρησιμοποιημένων παλετών σε επιχείρηση που τις επισκευάζει και τις μεταπωλεί.
- Η πώληση πριονιδίου σε συνεργείο επισκευής αυτοκινήτων για την καθαριότητα του.
- Η πώληση ρακών (κομμάτια υφασμάτων) σε στρωματοποιία.
- Η πώληση καθαρού χαλκού από επιχειρήσεις που είναι βιοτεχνικές και παράγουν το αγαθό αυτό ύστερα από επεξεργασία ανακυκλώσιμων απορριμμάτων (καλώδια κλπ).

Ειδικότερα για τις βιοτεχνικές, βιομηχανικές και τις επιχειρήσεις επεξεργασίας ανακυκλώσιμων απορριμμάτων επισημαίνονται τα εξής:

α) Σκοπός της τροποποίησης των διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α. σχετικά με τις παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, όπως προαναφέρθηκε, είναι ο περιορισμός της φοροδιαφυγής καθόσον είχε διαπιστωθεί ότι, κατά το πρώτο στάδιο περισυλλογής και πώλησης των εν λόγω αγαθών, μερικοί εμπλεκόμενοι έμποροι δεν κατέβαλαν τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. προβαίνοντας στην έκδοση εικονικών ή/και πλαστών φορολογικών στοιχείων.

β) Ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να δίνεται από τους ενδιαφερόμενους, στο εάν το παραδιδόμενο αγαθό αποτελεί νέο προϊόν οπότε η πράξη υπάγεται σε Φ.Π.Α. ή παραμένει ανακυκλώσιμο απόρριμμα σύμφωνα με τα όσα έχουν ήδη αναφερθεί.

γ) Η χύτευση ή με κάθε τρόπο αλλαγή της χρήσης του προϊόντος το καθιστά πλέον νέο προϊόν του οποίου η παράδοση πρέπει να επιβαρύνεται με Φ.Π.Α.

δ) Επισημαίνεται ότι, οι βιομηχανικές και βιοτεχνικές μονάδες που παράγουν νέα προϊόντα (προϊόντα χύτευσης κλπ) έχουν νόμιμη λειτουργία εφόσον είναι εφοδιασμένες με την άδεια λειτουργίας ή με την ειδική δήλωση που προβλέπεται στον Ν. 3325/2005. Όπως αναφέρεται στην περίπτωση α) της παραγράφου 8 του άρθρου 4 του νόμου αυτού, καθώς και στις οδηγίες που έχουν δοθεί από την Δ/νση Μητρώου με το 1072013/1994/ΔΜ/3.8.2006 έγγραφό της (κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 3, 4, 5 του Ν. 3325/05), οι ενδιαφερόμενοι προκειμένου να κάνουν δήλωση έναρξης ή παράλληλης δραστηριότητας πώλησης τέτοιων αγαθών πρέπει να έχουν προσκομίσει στην αρμόδια για την φορολογία τους Δ.Ο.Υ. τα σχετικά δικαιολογητικά σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις.

Γ. Αντικείμενο του φόρου

Με τις τροποποιήσεις στα άρθρα 35 και 39α του Κώδικα Φ.Π.Α., από 1/1/2007, οι πράξεις που αφορούν ανακυκλώσιμα απορρίμματα υπάγονται σε Φ.Π.Α. Ωστόσο όπως αναλύεται στην ενότητα Ε, η φορολογική αντιμετώπιση των παραδόσεων στο εσωτερικό της χώρας εξομοιώνεται με αυτή των πράξεων λήπτη και οι πράξεις αυτές θεωρούνται απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους. Επίσης σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, η ενδοκοινοτική απόκτηση και η εισαγωγή ανακυκλώσιμων απορριμμάτων είναι πράξεις φορολογητέες.

Ε. Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο

... 2. Υποχρεώσεις του αγοραστή

Ο αγοραστής των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων πρέπει να είναι υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και να υπάγεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., δεδομένου ότι τόσο η εμπορία ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, όσο και η παραγωγή νέων προϊόντων από βιοτεχνικές ή βιομηχανικές μονάδες είναι πράξεις που υπάγονται σε Φ.Π.Α.

Για τις παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων στο εσωτερικό της χώρας εφαρμόζεται ο μηχανισμός αντιστροφής της υποχρέωσης σύμφωνα με τον οποίο ο υποκείμενος στο φόρο λήπτης των αγαθών καθίσταται υπόχρεος για την απόδοση του φόρου (αντί του γενικού κανόνα σύμφωνα με τον οποίο υπόχρεος στο φόρο είναι αυτός που παραδίδει τα αγαθά). Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στην παράδοση αυτή καταβάλλεται από τον ίδιο το λήπτη με την περιοδική του δήλωση, που υποβάλλεται για την οικεία φορολογική περίοδο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Η αξία των αποκτηθέντων με τη διαδικασία αυτή αγαθών προσαυξάνει την αξία τόσο των φορολογητέων εκροών όσο και των εισροών της οικείας φορολογικής περιόδου. Ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας αντίστοιχα προσαυξάνει τόσο το φόρο εκροών όσο και το φόρο εισροών της ίδιας φορολογικής περιόδου.

Το ποσό που αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο θα προσαυξάνει επίσης τον κωδ. 343 «πράξεις λήπτη αγαθών και υπηρεσιών».

Στην περίπτωση που υποκείμενος στο φόρο αγοράζει ανακυκλώσιμα απορρίμματα από πρόσωπο απαλλασσόμενο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο και στο τιμολόγιο αναγράφεται ότι εφαρμόζεται απαλλαγή από το φόρο σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κώδικα Φ.Π.Α., σύμφωνα με τα όσα έχουν ήδη αναφερθεί στην ενότητα Γ οι αποκτήσεις αυτές θα εμφανίζονται μόνο στην εκκαθαριστική δήλωση ως απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους.

Σημειώνεται τέλος ότι, δεν προβλέπεται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις η αντιστροφή της υποχρέωσης για παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων που πραγματοποιούνται σε απαλλασσόμενα πρόσωπα. Συνεπώς στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατή η καταβολή του φόρου με έκτακτη δήλωση από τα απαλλασσόμενα πρόσωπα σύμφωνα με τις Α.Υ.Ο. [ΠΟΛ. 1005/1993](#), [1115/1993](#) και [1019/2003](#), και στις περιπτώσεις αυτές ο πωλητής πρέπει να βαρύνει το εκδιδόμενο τιμολόγιο με τον αναλογούντα ΦΠΑ».

Επειδή επιπλέον με την εγκύκλιο αρ. πρωτ. Δ17Ε 5025409 ΕΞ2012 /15-6-2012 διευκρινίζεται :

«Επιπλέον, ένα αγαθό υπάγεται στις περί απαλλαγής από το ΦΠΑ διατάξεις κατά την έννοια του άρθρου 39α του κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000), εφόσον **τηρούνται αθροιστικά** οι παρακάτω προϋποθέσεις:

1. Το αγαθό περιλαμβάνεται στη παρ.2 του άρθρου 39α του κώδικα ΦΠΑ.
2. Η παράδοση του αγαθού γίνεται από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, σε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο.
3. Η παράδοση του αγαθού προορίζεται προς ανακύκλωση, δηλαδή στην επαναφορά του αγαθού στην αρχική του μορφή ως πρώτη ύλη. Η προϋπόθεση αυτή διασφαλίζεται, κατά την παράδοση του αγαθού από τον πωλητή, από την δραστηριότητα του λήπτη των αγαθών, η οποία πρέπει να είναι σχετική με τον κλάδο της ανακύκλωσης, δηλαδή ο λήπτης πρέπει να είναι είτε έμπορος ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, είτε βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση που επεξεργάζεται το αγαθό με σκοπό την ανακύκλωσή του. Επιπλέον:

α) Τα αγαθά που παραδίδονται βάσει των διατάξεων του άρθρου 39α του Κώδικα ΦΠΑ από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο πρέπει να ανήκουν στην κυριότητά του. Συνεπώς το πρόσωπο αυτό συλλέγει, αγοράζει ή διαθέτει τα αγαθά αυτά ως κατάλοιπο άσκησης της δραστηριότητάς του.

β) Σε κάθε περίπτωση παράδοσης καταλοίπων προκειμένου να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 39α, θα πρέπει τα αγαθά αυτά να προορίζονται προς ανακύκλωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προϋπόθεση 3 ανωτέρω. Είναι φανερό ότι η προϋπόθεση αυτή δεν τηρείται στην περίπτωση που τα υπολείμματα χρησιμοποιούνται ως πρώτη ύλη για την παραγωγή άλλων προϊόντων.

Στο πλαίσιο αυτό επισημαίνουμε ότι στην περίπτωση που καπνός/καπνίδια ή υπολείμματα καπνού παραδίδονται σε καπνοβιομηχανία με σκοπό, μετά από επεξεργασία, να επανέλθουν στην αρχική τους μορφή (καπνός), η παράδοσή τους εμπίπτει στις περί απαλλαγής από το ΦΠΑ διατάξεις του άρθρου 39α.

Αντίθετα, αν τα υλικά αυτά διατίθενται, μετουσιωμένα ή μη, σε χρήσεις που δεν τα επαναφέρουν στην προηγούμενη μορφή τους (καπνός) αλλά διατίθενται είτε για να χρησιμοποιηθούν ως λίπασμα, είτε να αποτελέσουν πρώτη ύλη για την παραγωγή λιπάσματος, είτε παραδίδονται σε οποιαδήποτε επιχείρηση που δεν τα επεξεργάζεται με σκοπό την ανακύκλωσή τους (επαναφορά στην προηγούμενη μορφή τους), η παράδοσή τους δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 39 α και επιβαρύνεται με ΦΠΑ ακόμα και αν απαλλάσσονται από ΕΦΚ».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 28/07/2024 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε και καταχώρησε στο φορολογικό έτος 2014, έξι (6) φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 35.811,33 €, πλέον Φ.Π.Α. 8.236,61 € και εξήντα (60) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 277.100,65 €, πλέον Φ.Π.Α. 63.733,15 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..... – ΑΦΜ, για τα οποία εφαρμόστηκε ο μηχανισμός αντιστροφής της υποχρέωσης, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς των προσφευγόντων.

Επομένως, σύμφωνα με τα ως άνω διαλαμβανόμενα, αφενός η προσφεύγουσα είναι υπόχρεη στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του ν.2859/2000, αφετέρου δεν νομιμοποιείται να εκπέσει τον αναλογούντα φόρο εισροών, όπως αυτό προβλέπεται από το άρθρο 30 του ίδιου νόμου, καθότι δεν πληρούνται οι οριζόμενες από το άρθρο 32 προϋποθέσεις περί νόμιμου τιμολογίου, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης. Περαιτέρω δεν δύναται να εκπεσθεί ο αναλογούν ΦΠΑ της αξίας συναλλαγής που κρίθηκε από τη φορολογική αρχή πραγματική, καθότι και στην περίπτωση αυτή δεν πληρούνται οι οριζόμενες από το άρθρο 32 προϋποθέσεις περί νόμιμου τιμολογίου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί μη νόμιμου προσδιορισμού ΦΠΑ, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό περί εφαρμογής ευνοϊκότερης διάταξης στα πρόστιμα.

Επειδή στο άρθρο 55 παρ.2 περ. δ' του 4174/2013 ως ίσχυε την κρινόμενη περίοδο ορίζονταν :

«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. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή ακολούθως, με το ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015) προβλέφθηκε, στο άρθρο 3, ότι:

«1. ... 4. α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται. β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται.

Μετά το άρθρο 58 του ν. 4174/2013 προστίθεται άρθρο 58Α ως εξής: «Άρθρο 58Α. Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας. Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα ...»

στο άρθρο 7 ότι:

«1. Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις. ... Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 απαιτείται ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής, για την υπαγωγή στις ανωτέρω διατάξεις του συνόλου των παραβάσεων κάθε πράξης ή απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει μετά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργασίμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 ...».

Επειδή στο άρθρο 7 παρ. 8 του Ν.4337/2015 ορίζεται : «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 τέλος, στο άρθρο 79 του ν. 4472/2017 ορίστηκε 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 Επικράτειας 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.

3. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 επί των υποθέσεων της παραγράφου 2, απαιτείται η εκ μέρους του ενδιαφερομένου ταυτόχρονη υποβολή σχετικής αίτησης και ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής των ως άνω παραβάσεων, κάθε πράξης ή απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να μην έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης αποδοχής. Ποσά που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, λόγω εφαρμογής της παρούσας παραγράφου. Η αίτηση - δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω δήλωση αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση της γραμματείας του αρμόδιου δικαστηρίου για το στάδιο στο οποίο βρίσκεται η υπόθεση. Αν έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση, η ως άνω βεβαίωση πρέπει να διαλαμβάνει αν η απόφαση επιδόθηκε στον αντίδικο του Δημοσίου και, σε καταφατική περίπτωση, την ημεροχρονολογία της επίδοσης. Επί υποθέσεων που είχαν ήδη συζητηθεί, αλλά δεν είχε εκδοθεί ακόμη απόφαση ή είχε εκδοθεί αλλά δεν είχε καταστεί αμετάκλητη, λόγω ύπαρξης προθεσμίας άσκησης ή λόγω άσκησης ενδίκου μέσου κατά της απόφασης, η κατά τα ανωτέρω συνυποβαλλομένη δήλωση ανέκκλητης αποδοχής και η συνεπεία αυτής καταβολή της οφειλής κατ' εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου ενέχει, κατά περίπτωση, και παραίτηση των διαδίκων από του δικαιώματός τους να απαιτήσουν τη συμμόρφωση προς την τυχόν εκδοθησομένη δικαστική απόφαση ή να ασκήσουν οποιοδήποτε τακτικό ή έκτακτο ένδικο μέσο κατ' αυτής ή παραίτηση από του δικογράφου του ασκηθέντος ενδίκου μέσου. Ειδικώς δε, σε υποθέσεις που δεν έχουν συζητηθεί ή έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί απόφαση του δικαστηρίου, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι

διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 142 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, Α' 97), τα αποτελέσματα της οποίας επέρχονται με την περιέλευση στη γραμματεία του δικαστηρίου σχετικής βεβαίωσης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την πράξη, με περιεχόμενο την περάτωση της διαδικασίας του παρόντος άρθρου».

Επειδή όπως έχει κριθεί (ΣΤΕ 2815/2020), για την αναδρομική εφαρμογή -ως ευμενέστερων- των ως άνω διατάξεων από τη Διοίκηση, δεν απαιτείται η τήρηση των περαιτέρω προϋποθέσεων που τίθενται με τις μεταβατικές διατάξεις των άρθρων 7 παρ. 2 του ν. 4337/2015 και 79 παρ. 3 του ν. 4472/2017, περί υποβολής ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής των καταλογισθεισών παραβάσεων και παραιτήσεως από ασκηθέντα ένδικα μέσα και από κάθε σχετικό δικαίωμα εν γένει, διότι, όπως έχει ήδη κριθεί σε σχέση με τις μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 (βλ. ΣΤΕ 1389/2019 επταμ., 2691/2019 επταμ.), αλλά ισχύει και για τις κατ' ουσίαν ομοίου περιεχομένου μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4472/2017, οι ως άνω προϋποθέσεις δεν συνάδουν με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας και προς το δικαίωμα αποτελεσματικής προσφυγής σε δικαστήριο (άρθρο 47 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης), ούτε με την αρχή της αναλογικότητας του περιορισμού των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στα άρθρα 7 παρ. 1 και 6 παρ. 1 της Ε.Σ.Δ.Α., και, για τον λόγο αυτό, δεν τυγχάνουν εφαρμογής (ΔΕφΘεσ. 1923/2022).

Επειδή κατ' εφαρμογή των νομολογιακώς κριθέντων, η φορολογική αρχή καταλόγισε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 ως ευνοϊκότερη διάταξη μεταξύ των διατάξεων του άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013 και ως τούτου το σχετικό αίτημα των προσφευγόντων περί εφαρμογής ευνοϊκότερης διάταξης στο πρόστιμο Φ.Π.Α. αλυσιτελώς προβάλλεται και τυγχάνει απορριπτέο.

Επειδή περαιτέρω, οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση του προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, καθώς το πρόστιμο για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων έχει καταργηθεί με τις διατάξεις των άρθρων 3 παρ. 4 και 7 παρ. 9 του Ν.4337/2015, από την 01/12/2015.

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

«12. Επειδή, περαιτέρω, με τα άρθρα 3 και 7 του ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015), οι διατάξεις του οποίου ισχύουν, σύμφωνα με το άρθρο 23 αυτού, από τη δημοσίευσή του στην ΕτΚ εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σ' αυτές, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του ΚΦΔ περί προστίμων και θεσπίσθηκαν μεταβατικές διατάξεις σχετικά με την εφαρμογή των αντίστοιχων ρυθμίσεων. Ειδικότερα, η παρ. 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 4337/2015, «προκειμένου να εναρμονισθεί με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» (βλ. αιτιολογική έκθεση), ως εξής «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη

φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.», το δε άρθρο 54 του ΚΦΔ, μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 4337/2015 προς την «αναγκαία νομοτεχνική διόρθωση [...] λόγω εφαρμογής από 1.1.2015 των διατάξεων του ν. 4308/2014» (βλ. αιτιολογική έκθεση) διαμορφώθηκε ως εξής: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) [...] η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. [...] 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: [...] ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις [...] η' της παραγράφου 1 [η εν λόγω ρύθμιση διατηρήθηκε και μετά τις τροποποιήσεις της περ. ε' με τα άρθρα 73 του ν. 4446/2016 (Α' 240) και 33 παρ. 1 του ν. 4465/2017 (Α' 47)] [...] 3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.».

Περαιτέρω, με το μεν άρθρο 3 παρ. 4 του ως άνω ν. 4337/2015 καταργήθηκαν οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, στο δε άρθρο 7 παρ. 3, 5, 6 και 9 του ίδιου αυτού νόμου ορίζονται τα ακόλουθα: «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 [...] λήψη εικονικών στοιχείων [...] ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. στ) [...] 4. [...] 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α' 170). 6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α' 179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. 7. [...] 9. [όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 22 παρ. 1 της από 24/12/2015 ΠΝΠ (Α' 182), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 4366/2016 (Α' 18)] Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 1.2.2016». Στο σχετικό με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 μέρος της αιτιολογικής έκθεσης του νόμου αυτού αναφέρεται ότι «καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 λόγω

εισαγωγής του Δεκάτου Τρίτου Κεφαλαίου του Κώδικα», στο δε σχετικό με το άρθρο 7 μέρος της αυτής αιτιολογικής έκθεσης αναφέρεται ότι «Με τις προτεινόμενες διατάξεις των παραγράφων 1 έως 6 θεσπίζονται αναγκαίες μεταβατικές διατάξεις, συνεπεία της τροποποίησης των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013 και της κατάργησης του άρθρου 5 [προφανώς νοείται του ν. 2523/1997], καθώς και των περιπτώσεων α΄, β΄ και γ΄ της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. [4174/2013, αντί του από προφανή παραδρομή μνημονευόμενου ν. 2523/1997], ώστε να προβλέπεται η επιβολή των ίδιων κυρώσεων και για τις υποθέσεις για τις οποίες είχαν επιβληθεί οι κυρώσεις των άρθρων 5 του ν. 2523/1997, 55 παρ. 2 περ. α΄, β΄ και γ΄, 58 και 59 του ν. 4174/2013 και οι οποίες εκκρεμούν κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος σχεδίου νόμου. [...]

15. Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η΄ και παρ. 2 περ. ε΄ του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ΄ του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), είναι ευμενέστερη για τον φορολογούμενο -προκειμένου για την κρισιολογούμενη περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, που υπερβαίνουν το τιθέμενο με το άρθρο 5 παρ. 10 περ. β΄ του ν. 2523/1997 ελάχιστο όριο των 1.200 ευρώ- σε σχέση με (εκείνες των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β΄ του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ΄ του ν. 4174/2013 και) τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, η οποία προβλέπει την επιβολή προστίμου ανερχομένου σε 40% της αξίας του φορολογικού στοιχείου για παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή τελεσθείσες μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ΚΦΔ. Εξάλλου, από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισης της εν λόγω διάταξης δεν προκύπτει κάποιο στοιχείο που να δικαιολογεί, ενόψει της αρχής της αναλογικότητας, απόκλιση από την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης· επομένως, η επίμαχη μεταβατική ρύθμιση δεν τυγχάνει εφαρμογής, διότι δεν συνάδει με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας (καθώς και με την αρχή της αναλογικότητας του περιορισμού των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ) (πρβλ. ΣΤΕ 7μ. 1389, 2691/2019). Τούτων έπεται ότι με βάση την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και την αντίστοιχη της ΕΣΔΑ) η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η΄ και παρ. 2 περ. ε΄ του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ΄ του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), εφαρμόζεται (από το διοικητικό δικαστήριο κατόπιν παραδεκτής προβολής σχετικού λόγου ένδικης προσφυγής, βλ. ΣΤΕ 7μ. 1438/2018, 351/2019) *ratione temporis* και για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, όπως οι επίδικες, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β΄ του ν. 2523/1997. [...]

Δ ι ά τ α ύ τ α

Απαντά ως ακολούθως στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα:

Με βάση την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και την αντίστοιχη της ΕΣΔΑ) η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η΄ και παρ. 2

περ. ε΄ του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ΄ του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), εφαρμόζεται *ratione temporis* και για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, όπως οι επίδικες, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β΄ του ν. 2523/1997.».

Επειδή ακολούθως, εκδόθηκε η με αριθμό Ε.2042/10-5-2022 Εγκύκλιος του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατόπιν έκδοσης της υπ΄ αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας.» όπου ορίζεται :

«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 ίδιου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ. 1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ.β΄ της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, των διατάξεων των περ. β΄ και γ΄ της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

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

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

Επειδή στο άρθρο 54 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. ... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που

αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε , ζ , η και ιδ της παραγράφου 1».

Λαμβάνοντας υπόψη όσα έχουν ήδη κριθεί με την Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας 2319/2021 και έχουν γίνει δεκτά από την Διοίκηση με την με αριθμό Ε.2042/10-5-2022 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η φορολογική διοίκηση εξέδωσε την με αριθμό/28-08-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης με βάση τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013, ως ευνοϊκότερο για την προσφεύγουσα εταιρεία, ενώ ξεκάθαρα, βάσει των διευκρινίσεων που παρασχέθηκαν με την εγκύκλιο Ε.2024/2022 και συγκεκριμένα στην παράγραφο 4 αυτής, το πρόστιμο για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν επιβάλλεται μόνο στις σχετικές παραβάσεις που διαπράττονται από 17/10/2015 και εντεύθεν. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός περί ακύρωσης της πράξης τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς την αλληλέγγυα ευθύνη του δεύτερου και τρίτου εκ των προσφευγόντων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν 4174/2013, όπως ίσχυε πριν την τροποποίηση του με το άρθρο 34 του Ν 4646/2019:

«1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, **εντεταλμένοι στη διοίκηση** και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικά και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους το Φ.Π.Α. και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής:

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.

β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ. 1 του Ν 5104/2024:

«1. Τα πρόσωπα, που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος,

παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

α. τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου,

β. οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους_υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων. **Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παραγράφου αυτής νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α` και γ` κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές.** Σε περίπτωση που οι υπό παρ. 1 φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α` και γ` κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά,

γ. οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για την μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα πρόσωπα της παρούσας..

δ) Ειδικά αν απωλεσθεί ρύθμιση στην οποία είχαν υπαχθεί οι εν λόγω οφειλές, τα πρόσωπα που ευθύνονται αλληλέγγυα δύνανται να επανεντάξουν, κατόπιν αίτησής τους, στο ίδιο καθεστώς ρύθμισης τις υπολειπόμενες οφειλές του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας για τις οποίες έχουν ευθύνη καταβολής. Διατάξεις και όροι που διέπουν την αρχική ρύθμιση στην οποία γίνεται επανένταξη, εξακολουθούν να ισχύουν. Στα πρόσωπα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας, παρέχεται πληροφόρηση για τις οφειλές για τις οποίες έχουν ευθύνη καταβολής μέσω των πληροφοριακών συστημάτων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, κατά παρέκκλιση του άρθρου 21 περί φορολογικού απορρήτου. Ποσά που έχουν καταβληθεί στη Φορολογική Διοίκηση από πρόσωπα λόγω της αλληλέγγυας ευθύνης τους δεν επιστρέφονται. Ειδικά σε περίπτωση που τα πρόσωπα που ευθύνονται αλληλεγγύως υποβάλλουν αίτηση για επανένταξη των οφειλών τους σε ρύθμιση, σύμφωνα με τους όρους της παρούσας περίπτωσης, εντός προθεσμίας τριών (3) μηνών από την απώλεια της ρύθμισης, δεν βαρύνονται με τόκους, προσαυξήσεις ή πρόστιμα που γεννώνται ως συνέπεια της απώλειας της ρύθμισης, τα οποία και εξακολουθούν να βαρύνουν το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα.

Με απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, κατόπιν εισήγησης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, καθορίζεται ο τρόπος εφαρμογής της ρύθμισης της παρούσας περίπτωσης και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια».

Επειδή, στην **Ε 2173/30-10-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα "Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του [άρθρου 50](#) του ν.[4174/2013](#), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει" ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 34](#) του ν.[4646/2019](#), τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του [άρθρου 50](#) του ν.[4174/2013](#) (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ΚΦΔ) ως προς τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης στα πρόσωπα που ασκούν διοίκηση στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες για την εξόφληση συγκεκριμένων οφειλών προς το Δημόσιο.

3. Οι διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 50](#) του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του [άρθρου 34](#) του ν.[4646/2019](#), ισχύουν από τη δημοσίευση του πιο πάνω νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12-12-2019 και μετά και εφαρμόζονται

(α) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον και ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο από τις 12-12-2019 και μετά, σύμφωνα με το [άρθρο 30](#) ΚΦΔ, στο νομικό πρόσωπο ή την νομική οντότητα (νέες υποθέσεις),

(β) αυτοδικαίως, για οφειλές που βεβαιώνονται το πρώτον από τις 12-12-2019 και μετά αλλά ανάγονται σε φορολογικό έτος ή περίοδο πριν τις 12-12-2019 (νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές), με την προϋπόθεση ότι δεν επιφέρουν χειροτέρευση της θέσης του διοικούντος προσώπου σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο που ανάγονται οι οφειλές αυτές και

(γ) κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου, αναδρομικά, για οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν τις 12-12-2019 (παλαιές υποθέσεις).

4. Επισημαίνεται, επίσης, ότι οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ εφαρμόζονται αναδρομικά τόσο σε παλαιές υποθέσεις κατόπιν αίτησης, όσο και σε νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές, αυτοδικαίως, μόνο εφόσον συνεπάγονται (μερική ή ολική) απαλλαγή του διοικούντα από την αλληλέγγυα ευθύνη, σύμφωνα με τα ανωτέρω, και όχι για τη θεμελίωση το πρώτον ευθύνης σε πρόσωπα τα οποία με τις προϊσχύουσες διατάξεις (όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της υποχρέωσης) δεν ήταν αλληλεγγύως υπεύθυνα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα.

Επίσης, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 4 του άρθρου 50](#) ΚΦΔ και σύμφωνα με την [Ε.2128/2020](#) εγκύκλιο Διοικητή ΑΑΔΕ, που εκδόθηκε κατόπιν της αριθμ. [498/2020](#) απόφασης ΣΤΕ, τα ως άνω πρόσωπα μπορούν να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης παράλληλα με το νομικό πρόσωπό ή τη νομική οντότητα οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα και συνεπώς ενδικοφανή προσφυγή στη ΔΕΔ, κατά τις διατάξεις του [άρθρου 63](#) ΚΦΔ.

5. Η ευθύνη των προσώπων της [παρ. 1 του άρθρου 50](#) ΚΦΔ είναι **προσωπική και αλληλέγγυα** και αφορά την πληρωμή και μόνο των οφειλών που ρητά και περιοριστικά κατονομάζονται στην ίδια αυτή παράγραφο, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις. Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων αυτών απαιτείται να εξετάζονται, κατά σειρά, όλα τα παρακάτω:

Β. Το είδος της (φορολογικής) οφειλής

6. Με τη νέα διάταξη έχει περιορισθεί ο κύκλος των οφειλών για τις οποίες πλέον ισχύει η αλληλέγγυα ευθύνη. Ο περιορισμός εφαρμόζεται και αναδρομικά, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν.4646/2019. Κατά συνέπεια, και εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις, από 12-12-2019 ευθύνη θεμελιώνεται μόνο για τις συγκεκριμένες οφειλές, ενώ για οφειλές από οποιαδήποτε άλλη αιτία πλην των ως άνω κατονομαζομένων για νέες υποθέσεις, καθώς και για νέες υποθέσεις που αφορούν σε παλαιές οφειλές δεν θεμελιώνεται καν αλληλέγγυα ευθύνη ενώ, για τις παλαιές υποθέσεις οι οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν από τις 12/12/2019 παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 3 του Κεφαλαίου Α' της παρούσας.

7. Οφειλές για την πληρωμή των οποίων **δύναται να θεμελιώνεται (για νέες υποθέσεις και για νέες υποθέσεις για παλαιές οφειλές) ή να διατηρείται (για παλαιές υποθέσεις) αλληλέγγυα ευθύνη από 12-12-2019 και εφεξής είναι μόνο οι οφειλές για:**

7.4 Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) ...

7.6 τόκους, **πρόστιμα**, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών. **Πρόκειται για οφειλές οι οποίες έχουν παρακολουθηματικό χαρακτήρα της κύριας οφειλής από φόρο.** Επομένως, όπως προκύπτει από την συνδυαστική ερμηνεία του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1, στην έννοια των προστίμων περιλαμβάνονται κάθε είδους πρόστιμα, όπως για παράδειγμα τα πρόστιμα του άρθρου 58 ΚΦΔ, με εξαίρεση τα αυτοτελή πρόστιμα (ενδεικτικά, αυτοτελή είναι τα πρόστιμα των άρθρων **54, 54Ε και 54ΣΤ ΚΦΔ**).

.....

10. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις οφειλών για τις οποίες πλέον δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη, είναι περιπτώσεις στις οποίες η οφειλή προέρχεται από Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίων ή από βεβαιωμένα πρόστιμα των **άρθρων 5 και 8 του ν. 2523/1997** (για τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9 παρ. 4** του ίδιου ως άνω νόμου, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του **άρθρου 115 του ν.2238/1994**). Για τις οφειλές αυτές θεμελιωνόταν αλληλέγγυα ευθύνη με βάση τις προγενέστερες διατάξεις, πλέον όμως οι οφειλές από ΦΣΚ ή από πρόστιμα για παραβάσεις του πρώην ΚΒΣ δεν περιλαμβάνονται στις κατονομαζόμενες στο **άρθρο 50** οφειλές, για τις οποίες δύναται να θεμελιωθεί αλληλέγγυα ευθύνη και συνεπώς πρόσωπα τα οποία βαρύνονται με αυτές δύναται να υπαχθούν στις διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 (Α'201), όπως αντικαταστάθηκαν από τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 31 του ν. 4701/2020 (Α'128) και ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν. 4646/2019.

11. Επίσης, δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη για τους διοικούντες νομικό πρόσωπο, το οποίο δεν έχει λυθεί και οφείλει φόρο εισοδήματος που έχει βεβαιωθεί πριν από τη δημοσίευση του νόμου **4646/2019** (12/12/2019). Τα συγκεκριμένα πρόσωπα θα καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνα για το φόρο εισοδήματος μόνο μετά τη διάλυση των νομικών προσώπων, σύμφωνα με όσα όριζαν οι διατάξεις του **άρθρου 50 ΚΦΔ** πριν από την τροποποίησή τους με το **άρθρο 34 ν. 4646/2019** και οι διατάξεις του **άρθρου 115 ν.2238/1994**.

Γ. Ο κρίσιμος χρόνος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης

12. Η διάταξη προσδιορίζει κρίσιμο χρόνο για δυο λόγους: πρώτον για να διαπιστωθεί η ύπαρξη συγκεκριμένης ιδιότητας κατά το συγκεκριμένο χρόνο και δεύτερον προκειμένου να προσδιορισθεί η οφειλή κατά συγκεκριμένο χρόνο.

13. Όσον αφορά τα πρόσωπα, η ιδιότητα θα πρέπει να συντρέχει είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου. Για να θεμελιωθεί ευθύνη ο χρόνος συνδρομής της ιδιότητας απαιτείται να συμπίπτει και με το χρόνο κατά τον οποίο οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες.

.....

16. Σύμφωνα με την περίπτωση β' της [παρ.1 του άρθρου 50](#), τα πρόσωπα που φέρουν τις κατονομαζόμενες ιδιότητες καθίστανται συνυπεύθυνα για τις οφειλές που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσής τους.

Κατ' εξαίρεση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της περ. β' της [παρ. 1 του άρθρου 50](#), αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' (ιδιότητα) και γ' (υπαιτιότητα) της ανωτέρω παραγράφου κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές και όχι τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, όταν κατέστη ληξιπρόθεσμη η βεβαιωμένη οφειλή.

Δ. Συνδρομή κατονομαζόμενης ιδιότητας κατά τον κρίσιμο χρόνο

18. Προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή των οφειλών από φόρους που ρητά περιγράφονται στη διάταξη στοιχειοθετείται μόνο για ορισμένο κύκλο προσώπων τα οποία έχουν κάποια από τις ιδιότητες οι οποίες ρητά και περιοριστικά αναφέρονται στην [παρ. 1 του άρθρου 50](#).

Ειδικότερα:

19. Μόνο τα πρόσωπα τα οποία είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δύναται να καταστούν αλληλεγγύως υπεύθυνοι για πληρωμή φόρων που οφείλονται από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες. Η διάταξη αναφέρεται σε δύο κύκλους προσώπων: τα πρόσωπα τα οποία φέρουν συγκεκριμένο τίτλο ή ιδιότητα (εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) και τα πρόσωπα τα οποία ανεξαρτήτως τίτλου ή ιδιότητας διαπιστώνεται ότι ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση. Πρόσωπα που δεν φέρουν κάποια ή κάποιες από τις ρητά αναφερόμενες ιδιότητες ή τίτλους δεν μπορούν να καταστούν αλληλεγγύως ευθυνόμενα, παρά μόνο αν διαπιστωθεί από τη Φορολογική Διοίκηση ότι πρόκειται για πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση.

20. Όπως έχει διευκρινιστεί από τη Φορολογική Διοίκηση ([ΠΟΛ 1103/2004](#)), η ιδιότητα (εκτελεστικός πρόεδρος, διευθυντής, γενικός διευθυντής, διαχειριστής, διευθύνων σύμβουλος, εντεταλμένος στη διοίκηση,

εκκαθαριστής) θεωρείται ότι αποκτάται με την αποδοχή του διορισμού των προσώπων που κατονομάζονται ως αλληλεγγύως υπεύθυνα και την ανάληψη των σχετικών καθηκόντων, μη αρκούντος δηλαδή του διορισμού τους και μόνο (Γνωμοδότηση ΝΣΚ 173/2001, η οποία έγινε αρμοδίως αποδεκτή). Οι ως άνω ιδιότητες προκύπτουν από έγγραφα, όπως τα καταστατικά των ανώνυμων εταιριών που καταχωρίζονται στο ΓΕΜΗ και δημοσιεύονται στο ΦΕΚ, τα πρακτικά συνεδριάσεως ΔΣ, τις ανακοινώσεις καταχωρήσεων, τα καταστατικά ομόρρυθμων εταιρειών. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να ελέγχεται και η τυχόν απώλεια της ιδιότητας, η οποία μπορεί να οφείλεται σε ρητή παραίτηση του συγκεκριμένου προσώπου από τις συγκεκριμένες θέσεις.

.....

24. Ειδικώς για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 50, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά.

E. Η υπαιτιότητα

25. Πρόσωπα για τα οποία συντρέχουν σωρευτικά όλες οι λοιπές προϋποθέσεις, οι οποίες αναφέρονται στη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ, καθίστανται καταρχήν αλληλεγγύως υπεύθυνα και τεκμαίρεται η υπαιτιότητά τους εκ μόνης τις ιδιότητάς τους για τις οφειλές που δημιουργούνται κατά τη διάρκεια της θητείας τους. Ωστόσο, σύμφωνα και με τα ρητώς οριζόμενα στο β' εδάφιο της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, πρόκειται για μαχητό τεκμήριο, καθόσον το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα εν λόγω πρόσωπα. Επομένως, εφόσον τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων συντρέχει αλληλέγγυα ευθύνη αποδείξουν ότι δεν ήταν υπαίτια για τη μη καταβολή ή μη απόδοση των οφειλών που προβλέπονται στις οικείες διατάξεις, απαλλάσσονται από την ευθύνη για πληρωμή των οφειλών του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που διοικούν ή διαχειρίζονται.

27. Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι η έλλειψη υπαιτιότητας αποδεικνύεται εφόσον έχουν εκδοθεί αμετάκλητες δικαστικές αποφάσεις οιοδήποτε Δικαστηρίου ή αμετάκλητο απαλλακτικό βούλευμα, από τα οποία διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη μη καταβολή της οφειλής από τον αλληλεγγύως υπόχρεο ή/και η μη συμμετοχή του στην φορολογική παράβαση που προκάλεσε την οφειλή και εν γένει η μη ενεργός συμμετοχή του στη διοίκηση και διαχείριση του νομικού προσώπου».

Επειδή ως προς την αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος,, **ΑΦΜ**, λαμβάνοντας υπόψη ότι: 1) ο προσφεύγων έχει την ιδιότητα του διαχειριστή από ιδρύσεως της εταιρείας, ήτοι από 03/02/2014, εκπροσωπώντας την ως άνω εταιρεία κατά το χρόνο που ανάγονται οι οφειλές, 2) τεκμαίρεται η υπαιτιότητά αυτού εκ μόνης της ιδιότητάς του ως εκπροσώπου και δη διαχειριστή της ως άνω εταιρείας, κατά το φορολογικό έτος 2014, ως προς τις οφειλές που δημιουργήθηκαν, κατά περίπτωση, κατά τη διάρκεια της θητείας του, ενώ ο ίδιος δεν απέδειξε ενώπιον της φορολογικής αρχής (1ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης), αλλά ούτε ενώπιον της Δ.Ε.Δ., τη μη ύπαρξη της υπαιτιότητας του, σύμφωνα και με τα ρητώς οριζόμενα στο γ' εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 49 του ΚΦΔ, ως έχων το βάρος απόδειξης, προσκομίζοντας προς τούτο κάθε αποδεικτικό μέσο προκειμένου να ληφθεί υπόψη από τη φορολογική αρχή, ισχύουν τα ακόλουθα ανά είδος φορολογίας:

Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α.

Θεμελιώνεται ευθύνη του προσφεύγοντος, σύμφωνα με το άρθρο 49 ΚΦΔ, όπως ισχύει και τα οριζόμενα στην §7.4 της εγκυκλίου Ε 2173/30-10-2020, δεδομένης της προϋπάρχουσας ευθύνης του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του, καθώς κατά το χρόνο που ανάγονται οι επίμαχες οφειλές (φορολογικό έτος 2014), συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περ. (α) και (γ) (ιδιότητα και υπαιτιότητα).

Ως προς το πρόστιμο ΦΠΑ

Θεμελιώνεται ευθύνη του προσφεύγοντος, σύμφωνα με το άρθρο 49 ΚΦΔ, όπως ισχύει και τα οριζόμενα στην §7.4 της εγκυκλίου Ε 2173/30-10-2020, δεδομένης της προϋπάρχουσας ευθύνης του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του και του παρακολουθηματικού του χαρακτήρα με την κύρια οφειλή ΦΠΑ, αφού το ύψος του στην κρινόμενη υπόθεση συναρτάται με διαφορά φόρου που καταλογίζεται, καθώς κατά το χρόνο που ανάγονται οι επίμαχες οφειλές (φορολογικό έτος 2014), συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περ. (α) και (γ) (ιδιότητα και υπαιτιότητα).

Ως προς το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015

Δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος, σύμφωνα με το άρθρο 49 ΚΦΔ, όπως ισχύει και τα οριζόμενα στην §3.β και 4 της εγκυκλίου Ε 2173/30-10-2020, καθώς το πρόστιμο Κ.Φ.Α.Σ., αφορά οφειλή της ως άνω εταιρίας η οποία δεν κατονομάζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 50 ν. 4174/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 ν.4646/2019, ως οφειλή για την πληρωμή της οποίας ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα τα πρόσωπα που ασκούν τη διαχείριση ή διοίκηση ενός νομικού προσώπου.

Επειδή ως προς την αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος,, **ΑΦΜ**, λαμβάνοντας υπόψη ότι: 1) ο προσφεύγων είναι πρόσωπο που ασκεί ως εντεταλμένος στη διοίκηση του νομικού προσώπου εκπροσωπώντας την ως άνω εταιρία κατά το χρόνο που ανάγονται οι οφειλές, σύμφωνα με το υπ' αριθμ./10-02-2014 Πληρεξούσιο της συμβολαιογράφου, με το οποίο του δόθηκε η διαχείριση της εταιρείας, ασκώντας όλα τα δικαιώματα που απορρέουν από το καταστατικό της.

Επειδή ο προσφεύγων δεν απέδειξε ενώπιον της φορολογικής αρχής (1ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης), αλλά ούτε ενώπιον της Δ.Ε.Δ., τη μη ύπαρξη της υπαιτιότητας του, σύμφωνα και με τα ρητώς οριζόμενα στο γ' εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 49 του ΚΦΔ, ως έχων το βάρος απόδειξης, προσκομίζοντας προς τούτο κάθε αποδεικτικό μέσο, προκειμένου να ληφθεί υπόψη από τη φορολογική αρχή, ισχύουν τα ακόλουθα ανά είδος φορολογίας:

Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α.

Θεμελιώνεται ευθύνη του προσφεύγοντος, σύμφωνα με το άρθρο 49 ΚΦΔ, όπως ισχύει και τα οριζόμενα στην §7.4 της εγκυκλίου Ε 2173/30-10-2020, δεδομένης της προϋπάρχουσας ευθύνης του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του, καθώς κατά το χρόνο που ανάγονται οι επίμαχες οφειλές (φορολογικό έτος 2014), συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περ. (α) και (γ) (ιδιότητα και υπαιτιότητα).

Ως προς το πρόστιμο ΦΠΑ

Θεμελιώνεται ευθύνη του προσφεύγοντος, σύμφωνα με το άρθρο 49 ΚΦΔ, όπως ισχύει και τα οριζόμενα στην §7.4 της εγκυκλίου Ε 2173/30-10-2020, δεδομένης της προϋπάρχουσας ευθύνης του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του και του παρακολουθηματικού του χαρακτήρα με την κύρια οφειλή του ΦΠΑ, αφού το ύψος του στην κρινόμενη υπόθεση συναρτάται με διαφορά φόρου που καταλογίζεται, καθώς κατά το χρόνο που ανάγονται οι επίμαχες οφειλές (φορολογικό έτος 2014), συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περ. (α) και (γ) (ιδιότητα και υπαιτιότητα).

Ως προς το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015

Δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη του προσφεύγοντος, σύμφωνα με το άρθρο 49 ΚΦΔ, όπως ισχύει και τα οριζόμενα στην §3.β και 4 της εγκυκλίου Ε 2173/30-10-2020, καθώς το πρόστιμο Κ.Φ.Α.Σ., αφορά οφειλή της ως άνω εταιρίας η οποία δεν κατονομάζεται πλέον στην παράγραφο 1 του άρθρου 50 ν. 4174/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 ν.4646/2019, ως οφειλή για την πληρωμή της οποίας ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα τα πρόσωπα που ασκούν τη διαχείριση ή διοίκηση ενός νομικού προσώπου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία 27/09/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής ως ακολούθως :

1. Τη **απόρριψη** της ενδικοφανούς προσφυγής ως προς την εταιρία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ

2. Τη **μερική αποδοχή** της ενδικοφανούς προσφυγής ως προς τον, ΑΦΜ και την απαλλαγή του από την αλληλέγγυα ευθύνη ως προς το πρόστιμο Κ.Φ.Α.Σ. και την απόρριψη της απαλλαγής του ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ που καταλογίστηκαν στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

3. Την **μερική αποδοχή** της ενδικοφανούς προσφυγής ως προς τον, ΑΦΜ και την απαλλαγή του από την αλληλέγγυα ευθύνη ως προς το πρόστιμο Κ.Φ.Α.Σ. και την απόρριψη της απαλλαγής του ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ που καταλογίστηκαν στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρίας περιορισμένης ευθύνης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό/28-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	107.954,64 €	107.954,64 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024.

2. Η με αριθμό/28-08-2024 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	2.500,00 €	2.500,00 €

3. Η με αριθμό/28-08-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	35.984,88 €	35.984,88 €

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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