



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 17/04/2025

Αριθμός απόφασης: 1107

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **22.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στη, κατά των:
- υπ' αριθμ. /2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου, οικονομικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής
 - υπ' αριθμ. /2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής
- και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.
7. Το υπ' αριθμ. /31.03.2025 υπόμνημα της προσφεύγουσας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **22.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Λογιστικών Αρχείων και Έκδοσης Στοιχείων, **οικονομικού έτους 2014**, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **2.500,00 ευρώ** που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το Ν.4987/2022 και κατ' εφαρμογή της Ε.2042/10.05.2022, εφαρμόζοντας την ευνοϊκότερη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 2 περίπτ. ε' του ν.4174/2013 (ήδη άρθρο 57 παρ. 1 νέου ΚΦΔ).

Οι παραβάσεις αφορούν στη λήψη από την προσφεύγουσα, με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες σχεδιασμού υποστήριξης και ολοκλήρωσης συστήματος λογισμικού», ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου (τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών), για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, από την εταιρεία «.....Α.Φ.Μ., με αντικείμενο δραστηριότητας χονδρικό εμπόριο ηλεκτρονικού εξοπλισμού, επί της οδού, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 1 παρ. 1, του άρθρου 2 παρ. 3 και του άρθρου 6 παρ. 1,9,10 και 11 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), καθαρής αξίας 166.340,00€, πλέον Φ.Π.Α. 38.258,20€.

Με την υπ' αριθ. /2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Λογιστικών Αρχείων και Έκδοσης Στοιχείων, **φορολογικού έτους 2014**, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού **2.500,00 ευρώ** που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το Ν.4987/2022 και κατ' εφαρμογή της Ε.2042/10.05.2022, εφαρμόζοντας την

ευνοϊκότερη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 2 περίπτ. ε' του ν.4174/2013 (ήδη άρθρο 57 παρ. 1 νέου ΚΦΔ).

Οι παραβάσεις αφορούν στη λήψη από την προσφεύγουσα, με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες σχεδιασμού υποστήριξης και ολοκλήρωσης συστήματος λογισμικού», έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών), για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, από την εταιρεία «.....», Α.Φ.Μ., με αντικείμενο δραστηριότητας χονδρικό εμπόριο ηλεκτρονικού εξοπλισμού, επί της, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 1 παρ. 1, του άρθρου 2 παρ. 3 και του άρθρου 6 παρ. 1,9,10 και 11 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), συνολικής καθαρής αξίας 593.750,00€, πλέον Φ.Π.Α. 136.562,50€.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης 23.09.2024 έκθεση μερικού ελέγχου – έρευνας εφαρμογής διατάξεων ΚΦΑΣ, ΚΦΕ και ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Α' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα, η οποία συντάχθηκε δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Υπηρεσίας.

Η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ζητά:

- να γίνει αυτή εν όλω ή εν μέρει δεκτή,
- να ακυρωθούν άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προσβαλλόμενες πράξεις,
- να της επιστραφεί εντόκως οποιοδήποτε ποσό έχει καταβάλει,
- να γίνει δεκτό ότι έχει επέλθει παραγραφή,
- να γίνει δεκτό ότι δεν συντρέχει περίπτωση εικονικότητας ή πάντως και όλως επικουρικώς ότι συντρέχει περίπτωση εικονικότητας ως προς το πρόσωπο με καλόπιστο λήπτη την ίδια λόγω τραπεζικής εξόφλησης και

• να κληθεί να αναπτύξει τους ως άνω ισχυρισμούς ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί της μη παραγραφής της δυνατότητας του Δημοσίου για καταλογισμό, λόγω της ύπαρξης δήθεν συμπληρωματικών στοιχείων.

2) Παράνομη η έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ.

3) Παντελής έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.

4) Πλημμελής εκπλήρωση του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

5) Παράνομος ο καταλογισμός προστίμου για λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου περί της ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων σε βάρος της στο μέτρο που δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις στοιχειοθέτησης της εικονικότητας στο πρόσωπό της.

6) Καλή πίστη λήπτη και εικονικότητα ως προς το πρόσωπο.

7) Παράβαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης.

Επειδή, με την παράγρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι :

Άρθρο 84 - Μεταβατικές διατάξεις

«.... 4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 3^α του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«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 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.[...]

Επειδή, στην παρ. 27 α του άρθρου 66 Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. **Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν.2523/1997 όπως ίσχυε κατά τα ελεγχόμενα έτη, 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 κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1 περ. ε' του ν.4174/2013 όπως ίσχυε κατά τα ελεγχόμενα έτη, ορίζεται ότι:

«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 οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1, 3 και 5 του αρθ. 66 του ΚΦΔ 'Εγκλήματα φοροδιαφυγής' ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυσταλλωθεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. 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, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον ΚΦΔ, μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ΚΦΔ, ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι:

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

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

Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10- 2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, με τις παράγρ. 1, 2, 4 του άρθρου 79 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι :

1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ή Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.), 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 (Φ.Π.Α.), 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 τον 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) Τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

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

.....

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. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως 3, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρισθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της

μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.

Επειδή, οι περιπτώσεις της φοροδιαφυγής, ως λόγος παράτασης της πενταετούς παραγραφής, ορίσθηκαν αρχικά στο άρθρο 55 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, που ίσχυσε μέχρι 30-11-2015 και μετά στο άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 (προσθήκη νέου κεφαλαίου -12ου- στο Ν. 4174/2013, άρθρο 66 παρ. 1 του κεφαλαίου αυτού).

Επειδή, επίσης ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον ν. 4174/2013, μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ίδιου νόμου, για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι:

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

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...]. Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής:

«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 την **E.2057/25-09-2023** με Θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων»:

A) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την προθεσμία εντός της οποίας η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων.

B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Η εν λόγω εγκύκλιος αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με: α) την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 2 και 3 του ν.4987/2022, εφεξής ΚΦΔ, αναφορικά με την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου, καθώς και των διατάξεων του δευτέρου εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 για περιπτώσεις φοροδιαφυγής και β) τον χρόνο κοινοποίησης των καταλογιστικών πράξεων, κατόπιν έκδοσης των υπ' αριθ. 616/2021 και 618/2021 Αποφάσεων της ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

.....

Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

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, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

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

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 5, 7, και 8 του άρθρου 5 « Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

« 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

.....

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

«Άρθρο 15 - Αυθεντικότητα του τιμολογίου

1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας

δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, με τις διατάξεις της Ε.2042/10-05-2022 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» διευκρινίστηκε ότι:

«Η παρούσα εγκύκλιος παρέχει διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση των παραβάσεων 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, οι οποίες, σύμφωνα με την υπ`αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β` Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η` της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 και συνεπώς για τις εν λόγω παραβάσεις, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε` της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου.

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

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

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

3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ. β` της παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ που ομοίως καταργήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.4337/2015, καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η` της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε` της παρ. 2 του ιδίου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ.1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β` της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, των διατάξεων των περ. β` και γ` της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

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

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

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο, κατά παράβαση του άρθρου 13, δεν τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, επιβάλλεται πρόστιμο δυόμισι χιλιάδων (2.500) ευρώ.»

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την 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, να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), 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), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012). 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 προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 64) 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 65) 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, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου- έρευνας εφαρμογής διατάξεων ΚΦΑΣ, ΚΦΕ και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ Αττικής η προσφεύγουσα εταιρεία, είχε λάβει το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014, εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής, κατά την

έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρο 79 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ), από την εταιρεία «» - Α.Φ.Μ., με αντικείμενο δραστηριότητας Χονδρικό εμπόριο ηλεκτρονικού εξοπλισμού, όπως αυτά αναλυτικά περιλαμβάνονται ανά έτος, στην εν λόγω οικεία έκθεση ελέγχου.

Συγκεκριμένα κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την ως άνω εκδότρια εταιρεία:

1) το οικονομικό έτος 2014 ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 166.340,00€, πλέον Φ.Π.Α. 38.258,20 ευρώ,

2) το φορολογικό έτος 2014 έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 593.750,00€, πλέον Φ.Π.Α. 136.562,50€, σύμφωνα με τον κάτωθι πίνακα:

Χρήση 2013

A/A	Είδος στοιχείου/ Αριθμός - Ημερ/νια	Περιγραφή	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Σύνολο
1	ΤΠΥ (χειρ/φο)	Παροχή υπηρεσιών Ολοκλήρωση Έργου: Βάσει σύμβασης 07.10.2013	166.340,00	38.258,20	204.598,20

Χρήση 2014

A/A	Είδος στοιχείου/ Αριθμός - Ημερ/νια	Περιγραφή	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Σύνολο
1	ΤΠΥ (χειρ/φο)	Α' μέρος των 3 υποέργων: Ανάπτυξη περιβάλλοντος επιδείξεων, Ανάπτυξη λογισμικών υποδομής για σύστημα πληρωμών, Ανάπτυξη - Αναβάθμιση κανονιστικούΙ. Βάσει σύμβασης 09.01.2014.	85.000,00	19.550,00	104.550,00
2	ΤΠΥ (μηχ/κο) Σειρά Β	Β' μέρος των 3 υποέργων: Ανάπτυξη περιβάλλοντος επιδείξεων, Ανάπτυξη λογισμικών υποδομής για σύστημα πληρωμών, Ανάπτυξη - Βάσει σύμβασης 09.01.2014.	80.000,00	18.400,00	98.400,00
3	ΤΠΥ (χειρ/φο) Σειρά Β	Σύστημα παρακολούθησης συστημικού κινδύνου σύμφωνα Βάσει σύμβασης 19/02/2014.	192.500,00	44.275,00	236.775,00
4	ΤΠΥ (χειρ/φο)	Μελέτες διαμόρφωσης χώρων παρακολούθησηςΒάσει σύμβασης 08.04.2014	40.500,00	9.315,00	49.815,00
5	ΤΠΥ (χειρ/φο)	Υλοποίηση υποσυστήματος Βάσει Σύμβασης 02.04.2014	152.500,00	35.075,00	187.575,00
6	ΤΠΥ (χειρ/φο)	Μελέτη εφαρμογής της δράσης Βάσει Σύμβασης 08.04.2014	43.250,00	9.947,50	53.197,50€
		Σύνολο	593.750,00	136.562,50	730.312,50

Επειδή, κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων η Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.ΔΕ. Αττικής εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις Προστίμου οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 των οποίων η προσφεύγουσα επικαλείται την ακύρωση λόγω παραγραφής.

Επειδή, ως προς την παραγραφή που επικαλείται η προσφεύγουσα, σύμφωνα με την Ε. 2057/2023 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, 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. ή 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).

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.ΔΕ., βάσει των διατάξεων του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 **περί δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής, λόγω φοροδιαφυγής**. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς καταλογισμό προστίμων λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014, **είναι αβάσιμος**.

Επειδή, περαιτέρω με την υπό κρίση προσφυγή και το υπόμνημα της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων διότι ισχυρίζεται ότι οι κρίσιμες συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί, ότι δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει την φορολογική εικόνα και τις πλημμέλειες της εκδότριας εταιρείας και ότι σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη κατά τη λήψη των κρίσιμων τιμολογίων.

Επειδή, σχετικά με τους ως άνω ισχυρισμούς αναφέρουμε ότι, στην με ημερομηνία θεώρησης 23-09-2024 έκθεση ελέγχου – έρευνας εφαρμογής διατάξεων ΚΦΑΣ, ΚΦΕ και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η εκδότρια των **επίμαχων τιμολογίων «» - Α.Φ.Μ.** είναι **συναλλακτικά ανύπαρκτη και επομένως δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια** (σελίδες 13 έως 25 της ως άνω οικείας έκθεσης ελέγχου).

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει αποτυπώσει στις ημερολογιακές εγγραφές της, τις υπό κρίση συναλλαγές και έχει καταχωρήσει στα αναλυτικά καθολικά γενικής λογιστικής, τα υπό κρίση παραστατικά.

Επειδή εν συνεχεία εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.Μ.Ε.ΕΠ. η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου συνεπεία των με αρ. πρωτ./27.09.2024 εγγράφων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με την οποία διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα μερικός έλεγχος φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το οικονομικό έτος 2014. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε κρίθηκε ότι το φορολογικό στοιχείο που έλαβε και καταχώρησε η προσφεύγουσα εταιρεία από την, με ΑΦΜ καθαρής αξίας 166.340,00€ πλέον ΦΠΑ 38.258,20€ είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Επιπλέον τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στη φορολογία Φ.Π.Α. δεν αναγνωρίστηκε η εκπαισιμότητα του εν λόγω φορολογικού στοιχείου καθώς όπως αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου δεν αποδείχθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε, ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση προσφυγή τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης.

Επειδή, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων των άρθρων 55 παρ. 1 του ν.4174/2013 και 19 του ν.2523/1997, όπως ίσχυαν τα ελεγχόμενα έτη, ήτοι το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014, τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την Ε.2042/2022 και σύμφωνα με τα όσα έχουν κριθεί νομολογικά **ορθώς επιβλήθηκε** για την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 2.500,00€, ανά ελεγχόμενο έτος, που σχετίζεται με τη μη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της και προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2 περ. ε' του ν.4174/2013 (ήδη άρθρο 57 παρ.1 του ν.5104/2024), εφαρμοστέα ως ευμενέστερη κύρωση.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 22.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. και την **επικύρωση** των:

- Υπ' αριθμ./2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου, οικονομικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής
- Υπ' αριθμ./2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής

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

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ./2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου	2.500,00€	2.500,00€

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ./2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου)	2.500,00€	2.500,00€

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Α/Α
ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.