



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/03/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 604

**ΤΜΗΜΑ** : Α1 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 – Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604537  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

**3.** Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

**4.** Την από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του .....με ΑΦΜ ....., ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα ....., κατά: α) της υπ' αριθμ. ....Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 και β) της υπ' αριθμ. ....Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Τις ανωτέρω Πράξεις του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης βιβλίων, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

**6.** Τις απόψεις του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

**7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις απεστάλησαν ταχυδρομικά με την με αρ. πρωτ. .... συστημένη επιστολή (RE.....GR), και συνεπώς θεωρείται ότι κοινοποιήθηκαν στις ....., 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' αριθμ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 2.500,00 ευρώ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην εξής παράβαση : έλαβε εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 190.800,00 € αναλογούντος ΦΠΑ 43.884,00 €, εκδόσεως ....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1, 2 παρ. 3, 6 παρ. 1, 9, 14, 14 παρ. 2 του ΚΦΑΣ και του άρθρου 19 παρ. 4 Ν. 2523/1997 και της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 Ν. 4174/2013.

Με την υπ' αριθμ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 2.500,00 ευρώ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην εξής παράβαση : έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 14.800,00 € αναλογούντος ΦΠΑ 3.404,00 €, εκδόσεως ....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 2, 3 παρ. 1, 5 παρ. 1, 8 παρ. 1, 11 παρ. 1 των ΕΛΠ (Ν. 4308/2014), του άρθρου 55 παρ. 1ε, 2γ του ΚΦΔ και της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 Ν. 4174/2013.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης βιβλίων, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αρ. .... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία του με αρ. πρωτ. .... Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής σύμφωνα με το οποίο τις χρήσεις 2014 και 2015 ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε από την ....., εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής, αξίας 190.800,00€ και 14.800,00€ αντίστοιχα. Σε συνέχεια του ως άνω Δελτίου Πληροφοριών, εστάλη από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου η έκθεση μερικού ελέγχου για την οντότητα ..... Με βάση την ανωτέρω έκθεση προέκυψε ότι για τις διαχειριστικές περιόδους 2014 και 2015, η ..... ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας ως μοναδικό λόγο τον ισχυρισμό της παραγραφής των απαιτήσεων του δημοσίου.

Επειδή, με την παρ. 1 & 5 του άρθρου 66 "Εγκλήματα φοροδιαφυγής", του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

**«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:**

**α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, 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..**

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, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετέχων. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: .... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. 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. 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...».

Επειδή με βάση την έκθεση της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προέκυψε ότι για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, η ..... είναι εκδότης εικονικών στοιχείων για τους παρακάτω λόγους:

1. Από τον επιτόπιο έλεγχο της ΥΕΔΔΕ και τις μαρτυρίες περιοίκων και εκμισθωτών, η εκδότηρια δε λειτούργησε για το ελεγχόμενο διάστημα:

- Στο γραφείο που δηλώνει ως έδρα της, επί της .....
- Στο υποκατάστημα, γραφείο, στην οδό .....
- Στο υποκατάστημά της, ....., καθώς ο εκμισθωτής δεν αναγνώρισε το μισθωτήριο συμβόλαιο που ήταν κατατεθειμένο στη ΔΟΥ, ενώ δεν γνώριζε την ελεγχόμενη και τον νόμιμο εκπρόσωπό της.
- Όσον αφορά στο υποκατάστημα, .....από δήλωση της νόμιμου εκπροσώπου της οντότητας που λειτουργούσε στη διεύθυνση αυτή κατά τον επιτόπιο έλεγχο της ΥΕΔΔΕ, ίσως λειτουργούσε αλλά σε διάστημα προγενέστερο του ελεγχόμενου διαστήματος.
- Όσον αφορά στο υποκατάστημά της, γραφείο .....ένοικος του κτιρίου ενημέρωσε ότι δε λειτούργησε ποτέ, ενώ ο εκμισθωτής του χώρου ενημέρωσε ότι παρέμεινε έως τον 11/2014, ο έλεγχος όμως διαπίστωσε ότι δήλωνε εισοδήματα έως τον 3<sup>ο</sup>/2014, όταν κι αποχώρησε. Ο εκμισθωτής ενημέρωσε επίσης ότι ουδέποτε κατάφερε να βρει κάποιον απ' τους εκπροσώπους της εταιρείας.

2. Δε βρέθηκε πάγιος εξοπλισμός.

3. Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση της υπηρεσίας και δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία της.

4. Εμπλέκεται σε κύκλωμα έκδοσης εικονικών τιμολογίων.

5. Μετά τον Οκτώβριο του 2014 δε δήλωσε εργαζόμενους στον ΕΦΚΑ.

6. Δεν κατέβαλλε ασφαλιστικές εισφορές στον ΕΦΚΑ για τους υπαλλήλους που δήλωνε πως απασχολούσε τη φορολογική χρήση 2013 και μετέπειτα.

7. Τουλάχιστον 17 από τους 26 εργαζόμενους, δεν είχαν συναντήσει ποτέ τον ιδιοκτήτη-νόμιμο εκπρόσωπο, 2 τον είχαν δει μία φορά, ένας ελάχιστες φορές.
8. Δεν πραγματοποίησε εισαγωγές, εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, ενώ έχει δηλωθεί για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών-λήψεις υπηρεσιών αμελητέας αξίας από ενάρξεως της (έτος 2013) έως και το φορολογικό έτος 2017.
9. Για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2014-2017 έχουν πραγματοποιηθεί πιστώσεις συνολικής αξίας πολύ μικρότερης από την αξία των εκδοθέντων στοιχείων, και ομοίως εμφανίζονται χρεώσεις πολύ μικρές σε σχέση με τη συνολική αξία των φορολογικών στοιχείων που δηλώνεται ότι έλαβε σύμφωνα με τις ΜΥΦ, για το ίδιο διάστημα.
10. Για τα φορολογικά έτη 2013-2017, πραγματοποιήθηκαν μεταφορές μεγάλης αξίας σε προσωπικό λογαριασμό υπαλλήλου της εκδότριας, καθώς κι αναλήψεις από ATM μεγάλης αξίας από χρεωστική κάρτα. Επιπρόσθετα, διαπιστώθηκε από έτερους ελέγχους σε λήπτες φορολογικών στοιχείων της ότι πραγματοποιούνταν εξοφλήσεις επιταγών, που εκδίδονταν από τους λήπτες της, με μετρητά, από τις δηλωμένες ως υπαλλήλους της εκδότριας, οι οποίες ισχυρίστηκαν ότι κλείδωναν τα μετρητά σε συρτάρι στα γραφεία της, επί της ..... από όπου είχε αποχωρήσει η ελεγχόμενη εντός του 2013, για να τα πάρει ο διαχειριστής της, τον οποίο όμως έβλεπαν σπάνια, γεγονός το οποίο δε συνάδει με την όποια συνήθη εμπορική πρακτική αλλά και λογική, να παραμένουν δηλαδή κλειδωμένα κάποια χιλιάδες ευρώ σε ένα συρτάρι-γραφείο για αρκετό καιρό.
11. Η εκδότρια δηλώνει ή δηλώνεται ότι από ενάρξεως εξέδωσε φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας για τα φορ. έτη 2013-2017, ενώ έχει βεβαιώσει κι εξοφλήσει φόρους μικρής αξίας.
12. Το αρχικό της κεφάλαιο ουδέποτε πιστώνεται στους λογαριασμούς της.
13. Ένα μέλος της εταιρείας προσκόμισε φωτοαντίγραφο ένορκης βεβαίωσης στην οποία δήλωσε ότι κάποιος εν αγνοία του χρησιμοποίησε τα προσωπικά του στοιχεία, προκειμένου να ασκεί εμπορία με διάφορες εταιρείες και με αντικείμενο που δε γνώριζε.
14. Για το φορολογικό έτος 2014 διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια οντότητα συμμετέχει σε κύκλωμα ανακύκλωσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.
15. Για το φορολογικό έτος 2014 διαπιστώθηκε ότι η δηλωμένη στις ΜΥΦ ως βασική προμηθεύτρια της εκδότριας εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία μεταξύ άλλων και προς την .....καθαρής αξίας 1.956.784€, όταν τα συνολικά έξοδα της για το 2014, όπως δηλώνονται στις ΜΥΦ είναι συνολικής καθαρής αξίας 2.011.712,65€, ενώ τα έσοδά της, όπως δηλώνονται στις ΜΥΦ είναι συνολικής καθαρής αξίας 13.865.921€. Δηλαδή το μεγαλύτερο μέρος των εξόδων της .....ήταν εικονικά, ενώ δηλώνονται έσοδα δυσανάλογα μεγαλύτερα.
16. Στα πλαίσια των ελέγχων που διενεργούνται σε άλλες οντότητες, οι οποίες έχουν ως κύριο αντικείμενο τις Υπηρεσίες Φύλαξης, έχει διαπιστωθεί ότι έχουν λάβει φορολογικά στοιχεία ισχυριζόμενοι ότι έχουν χρησιμοποιήσει φύλακες από την ....., οι οποίοι όμως απασχολούνταν σε φυλάξεις εταιρειών οι οποίες δεν είχαν καμία σχέση με τους πελάτες των εταιρειών, ενώ η .....δεν είχε χρησιμοποιήσει προσωπικό από άλλη οντότητα. Επιπλέον, μία οντότητα, η οποία είναι διαφημιστική εταιρεία, έχει λάβει φορολογικά στοιχεία, από την ....., για το 2014, ισχυριζόμενη ότι έχει χρησιμοποιήσει υπαλλήλους της ελεγχόμενης για διανομή φυλλαδίων και λοιπές διαφημιστικές υπηρεσίες, χωρίς η .....να έχει υπαλλήλους με αυτή την ειδικότητα, παρά μόνο φύλακες και τρία άτομα υπάλληλους γραφείου-καθαριστές, όπως κι οι ίδιοι μας δηλώσαν και χωρίς να έχει χρησιμοποιήσει προσωπικό από άλλη οντότητα. Επίσης μία λήπτρια οντότητα έχει λάβει φορολογικά στοιχεία, από την ....., καθαρής αξίας 1.262.590,40€ για το 2014 και 769.868,80 για το 2015, ισχυριζόμενη ότι

έχει αγοράσει παλέτες από την ....., που όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ουδέποτε είχε αντίστοιχη αγορά παλετών.

17. Για το φορολογικό έτος 2015 ένας προμηθευτής της ....., απέστειλε με email ιδιωτικό συμφωνητικό της ....., σύμφωνα με το οποίο ο αντισυμβαλλόμενος αναγνωρίζει ως προσωπική του οφειλή το υπόλοιπο της οφειλής της ....., ύψους 12.319,26€ για την κατασκευή μεταλλικού κτιρίου γεγονός που αποδεικνύει ότι ήταν ο πραγματικός λήπτης της συγκεκριμένης υπηρεσίας κι όχι η .....

18. Για το φορολογικό έτος 2015 η εκδότρια δηλώνει ή δηλώνεται ως λήπτρια 27 φορολογικών στοιχείων μικρής καθαρής αξίας, ενώ δηλώνει ή δηλώνεται ως εκδότρια 938 φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 4.715.400,89€, χωρίς να δηλώνει υπαλλήλους για να μπορεί να υποστηρίξει τόσο μεγάλο κύκλο εργασιών για τη χρονιά αυτή.

**Επειδή** με βάση την ανωτέρω έκθεση της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, τις προαναφερθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις, τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, τη μη προσκόμιση από μέρους του προσφεύγοντος αποδεικτικών πραγματοποίησης των υπό κρίση συναλλαγών, προέκυψε ότι για τις διαχειριστικές περιόδους 2014 και 2015<sup>ο</sup> προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του εικονικά στοιχεία εκδόσεως της ....., όπως φαίνεται στον ακόλουθο πίνακα:

A/A	ΧΡΗΣΗ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ	ΣΥΝ. ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1	2014	9	190.800,00	43.884,00
2	2015	2	14.800,00	3.404,00

Τα τιμολόγια της χρήσης 2014 έχουν υποβληθεί από τον προσφεύγοντα στις ετήσιες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ). Τα ανωτέρω στοιχεία δεν κατασχέθηκαν, διότι **ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα στοιχεία στον έλεγχο**. Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων απέστειλε ηλεκτρονικά τα βιβλία από 03/2015 – 12/2015, ενώ δεν προσκόμισε τα βιβλία του φορολογικού έτους 2014.

**Επειδή** η εγκύκλιος Ε 2042/2022 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. Σύμφωνα με την υπ'αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, οι παραβάσεις αυτές 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 ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου. Με την Απόφαση αυτή 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.

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 καταχωρήσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί).

**Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:**

**«Άρθρο 36 παραγραφή**

**1.Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.**

**Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης**

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

**β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,**

**γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.**

**δ) για όσο διάστημα διαρκεί η προθεσμία υποβολής αιτήματος Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού του άρθρου 63Α, όπως αυτή ορίζεται στις ειδικότερες διατάξεις που προβλέπουν τη δυνατότητα υποβολής αιτήματος ΔΑΔ, και μόνο για την υποβολή και αποδοχή του σχετικού αιτήματος, καθώς επίσης και, εφόσον υποβληθεί τέτοιο αίτημα, για όσο χρόνο διαρκεί η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορά ή σχετίζεται με αυτή.**

...

**ε) εάν υποβληθεί αίτηση για ακύρωση ή τροποποίηση σύμφωνα με το άρθρο 63Β ή ακυρωθεί ή τροποποιηθεί άμεσος προσδιορισμός φόρου, πράξη προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου χωρίς αίτηση του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 63Β, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης του άρθρου 63Β, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά**

**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** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. **11** του άρθρου **72** του **Ν. 4174/2013**: «**11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.**

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εντάσσεται στα εγκλήματα φοροδιαφυγής όπως αυτά περιγράφονται με τις διατάξεις της παρ. **1,5** του άρθρου **66** "Εγκλήματα φοροδιαφυγής" του **Κ.Φ.Δ.**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. **27α** του άρθρου **66** του **Ν. 4646/2019**: «**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.»**

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, τα οποία έχουν εφαρμογή εν προκειμένω, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων καταρχήν το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικών πράξεων παραγράφεται εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ήτοι την **31/12/2025** και **31/12/2026** για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 αντίστοιχα.

**Επειδή**, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την ....., ήτοι εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης των φορολογικών ετών 2014 και 2015 αντίστοιχα, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, δεν προβάλλονται λοιποί λόγοι που να αντικρούουν τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης .....έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης βιβλίων του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015.

## Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του .....με ΑΦΜ ....., και την επικύρωση :

α) της υπ' αριθμ. ....Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

**Συνολικό ποσό : 2.500,00 €**

β) της υπ' αριθμ. ....Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

**Συνολικό ποσό : 2.500,00 €**

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Σημείωση :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.