



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31/03/2023

Αριθμός απόφασης: 863

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 09/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... **ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ**» και τον διακριτικό τίτλο «..... ΜΕΠΕ», με ΑΦΜ, εδρεύουσας στα Θεσσαλονίκης, στοχλμ. -, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της υπ' αριθ./27.10.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015 και κατά της από 27.10.2022 με ID Έκθεσηςέκθεσης μερικού ελέγχου προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 16.12.2022 έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» και τον διακριτικό τίτλο «..... ΜΕΠΕ», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /27-10-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, με αντικείμενο εργασιών, πρόστιμο ποσού 2.500,00 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση της μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις της, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13§2 του Κ.Φ.Δ. ήτοι:

Λήψη τριάντα έξι (36) εικονικών φορολογικών στοιχείων (για το χρονικό διάστημα από 01-01-2015 έως 16-10-2015) για αγορά από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους (ως προς την αξία και την ποσότητα των συναλλαγών) συνολικής καθαρής αξίας 43.879,60 € (οι οποίες δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 39Α του ν.2859/2000), κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 55§1 περ. ε' του ν.4174/13 (ΚΦΔ) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5§§§§1, 2, 5, 7, 8 και 15§2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3 περ. β' του ν.4337/15, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. η' και §2 περ. ε' .

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης 27/10/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθ. /08-02-2022 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα διαλαμβανόμενα στο με αριθ. πρωτ. /08.12.2021 (αριθ. πρωτ. εισ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. /17.12.2021) Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το αριθ. πρωτ. /02.12.2021 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης με επισυναπτόμενη την με ημερομηνία θεώρησης 30.11.2021 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) με αριθ. υπόθεσης /245196 για τον «.....» καθώς και στα αναφερόμενα στην με ημερομηνία θεώρησης 22.11.2021 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) για την «..... ΜΕΠΕ» η οποία διαβιβάστηκε με το με αριθ. πρωτ. /22.11.2021 έγγραφο με θέμα «αποστολή φακέλου υπόθεσης» με αριθ. υπόθεσης /2019 στη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης.

Με τις ανωτέρω πληροφοριακές εκθέσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκαν για την προσφεύγουσα οι κάτωθι παραβάσεις διότι κατά την φορολογική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015 έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα:

1. Για το χρονικό διάστημα από 01/01/2015 – 16/10/2015: Λήψη τριάντα έξι (36) εικονικών

φορολογικών στοιχείων για αγορά από την επιχείρηση «.....», που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους (ως προς την αξία και την ποσότητα των συναλλαγών) συνολικής καθαρής αξίας **43.879,60 €** (οι οποίες δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 39Α του ν.2859/2000), κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 55§1 περ. ε΄ του ν.4174/13 (ΚΦΔ) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5§§§§§1, 2, 5, 7, 8 και 15§2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3 περ. β΄ του ν.4337/15, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου. 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 ίδιου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε΄ της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου. Επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της παρ. 2 περ. ε΄ του άρθρου 54 του ν.4174/2013, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500,00) ευρώ ανά ελεγχόμενο 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, σχετ. ΠΟΛ.1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015.

2. Για το χρονικό διάστημα από 17/10/2015 – 31/12/2015: Λήψη επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορά από την επιχείρηση «.....», που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους (ως προς την αξία και την ποσότητα των συναλλαγών) συνολικής καθαρής αξίας **17.184,45 €** (οι οποίες δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 39Α του ν.2859/2000), κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του ν.4174/13 (ΚΦΔ) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5§§§§§1, 2, 5, 7, 8 και 15§2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρουν τις ποινικές κυρώσεις του άρθρου 66 παρ. 5 του ν.4174/2013. Στις περιπτώσεις διαπίστωσης των οριζόμενων στην παράγραφο 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ εγκλημάτων φοροδιαφυγής και όσον αφορά τις παραβάσεις που τελούνται από την 17/10/2015 και μετά δεν προβλέπεται η έκδοση σχετικής διοικητικής πράξης επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής.

Η φορολογική αρχή αποδέχθηκε τη μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε για την απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, τις ελεγκτικές διαπιστώσεις και αποδεικτικά στοιχεία στην από 22/11/2021 συνταχθείσα έκθεση μερικού ελέγχου για την εταιρεία με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ», καθώς και την από 30.11.2021 έκθεση μερικού ελέγχου για τον «.....». Στη συνέχεια ο έλεγχος υιοθετώντας τις ανωτέρω διαπιστώσεις και λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι για τις παραβάσεις τέλεσης πράξεων μετά τις 17/10/2015, ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν.4337/2015, δεν εκδίδονται πράξεις επιβολής προστίμων, εξέδωσε και κοινοποίησε στις 21/09/2022 νόμιμα στην προσφεύγουσα εταιρεία και στον νόμιμο εκπρόσωπό της το με αριθ./08-09-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου – Κλήση σε ακρόαση, με τους συνημμένους σε αυτό Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρων & Προστίμων προκειμένου να διατυπώσουν εγγράφως τις αντιρρήσεις τους εντός προθεσμίας είκοσι ημερών.

Σε απάντηση του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων η προσφεύγουσα επιχείρηση, νομίμως εκπροσωπούμενη, υπέβαλε τις με αριθ. πρωτ./10-10-2022,/10-10-2022 και/10-10-2022 έγγραφες απόψεις της οι οποίες κατόπιν αξιολόγησης δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο με συνέπεια την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την εξαφάνιση της προσβαλλόμενης πράξης και της οικείας έκθεσης ελέγχου καθώς και κάθε άλλης συναφούς προγενέστερης ή μεταγενέστερης πράξης ή παράλειψης της Διοίκησης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η από 27/10/2022 έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου (άρθρου 54 ν.4174/2013), βάσει της οποίας εξεδόθη η προσβαλλόμενη πράξη, πάσχει από έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας εμπεριέχοντας παντελώς εσφαλμένα πορίσματα. Αναφορά και επίκληση στοιχείων μη δυνάμενων να γνωρίζει, τα οποία αφορούν ενδεχόμενες παραβάσεις του προμηθευτή της μόνο και όχι δικές της, οι οποίες δεν αναιρούν την ύπαρξη των συναλλαγών. Μη αναφορά στοιχείων σε σχέση με την ίδια, που να καταδεικνύουν λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Εσφαλμένος και αναιτιολόγητος χαρακτηρισμός ως εικονικών και των συναλλαγών ως ανύπαρκτων. Το γεγονός ότι ο Φλώρος Κωνσταντίνος δεν έχει προβεί σε αγορές που να δικαιολογούν τις προς αυτήν πωλήσεις δεν την αφορά ούτε θα έπρεπε να αφορά τον έλεγχο για τον σχηματισμό της κρίσης του περί εικονικότητας των συναλλαγών. Σημασία για την επιχείρηση είχε ότι η συνεργασία κυλούσε ομαλά και έτσι μπορούσε να εξυπηρετήσει τις πωλήσεις της, δεν μπορούσε να γνωρίζει σε ποιες αγορές προέβη εκείνος και αν είχε δηλωθέντες προμηθευτές, αλλά σε κάθε περίπτωση αυτό δεν αποτελεί καμία ένδειξη ότι δεν μπορεί να μετακυλιστεί στην εταιρεία η ευθύνη για κάποιον έμπορο, ο οποίος ενδεχομένως αγόραζε μαύρα το προς πώληση υλικό.
2. Αληθής ύπαρξη συναλλαγών και σε κάθε περίπτωση η εταιρεία τελούσε σε καλή πίστη. Το εάν ο προμηθευτής της ήταν απατεώνας και προμηθεύονταν «μαύρα» τα υλικά ή εάν δεν ήταν συνεπής με τις φορολογικές του υποχρεώσεις ή εάν είχε ύποπτες συναλλαγές με άλλες επιχειρήσεις ή χρησιμοποιούσε αδήλωτο προσωπικό ή δεν διέθετε έδρα ή οτιδήποτε άλλο, αυτό δεν συνιστά απόδειξη ότι οι συναλλαγές δεν έλαβαν χώρα και δεν την καθιστά κακόπιστη και τα τιμολόγια εικονικά, αλλά είναι κάτι που διαφεύγει του ελέγχου της.
3. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή προστίμου σε βάρος της μετά την πάροδο πενταετίας.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή απαραδέκτως προσβάλλεται η με ημερομηνία θεώρησης 27-10-2022 έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία, ως προπαρασκευαστική πράξη της Διοίκησης στερείται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣτΕ 1809/2010).

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με τον τέταρτο προσβαλλόμενο λόγο, ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου για την επίμαχη χρήση 2015 έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 και 4 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«1. 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.

4. 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 κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία...».

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 του ΚΦΔ ορίζεται:

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

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 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 το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, περί εγκλημάτων φοροδιαφυγής, ορίζεται ότι:

«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 συμμετοχος. 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, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον ΚΦΔ μετά την κατάργηση της παρ. 1 του άρθρου 55 του ΚΦΔ, ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής.

Επειδή σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ.27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) 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 εγκλημάτων φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση διαπιστώθηκε κατά τη χρήση 2015 η παράβαση της λήψης τριάντα έξι (36) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, παράβαση η οποία συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προαναφερθείσες διατάξεις περί αδικημάτων φοροδιαφυγής.

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω συνάγεται ότι η προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και επιβολή φόρου και προστίμου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα ετών από την λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής, ήτοι έως 31-12-2026, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας λεκτέα τα εξής:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυε, ορίζεται ότι:

«Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζονται τα εξής:

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

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».

Επειδή στις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται:

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου

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. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου

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, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία 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 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, 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, 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. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015:

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣΤΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία 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, περαιτέρω με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του

συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε).....

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.

9. 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.»

Επειδή, περαιτέρω εκδόθηκε από την Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ η με αριθ. Ε.2042/10.05.2022 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»:

«... Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

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.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. η' και παρ. 2 περ, ε' του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

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: α). ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1.»

Επειδή, εξάλλου στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , 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 τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ 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, εν προκειμένω, κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στην ατομική επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών «.....», διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω εταιρεία ήταν μια επιχείρηση φορολογικώς υπαρκτή αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη και στο υπό κρίση φορολογικό έτος 2015 εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες ημεδαπές επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα.

Επειδή, ειδικότερα σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της με ημερομηνία θεώρησης 27.10.2022 έκθεσης μερικού ελέγχου προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία στηρίχθηκε σε διενεργηθέντα έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκαν οι εξής παραβάσεις:

1. Για το χρονικό διάστημα από 01/01/2015 – 16/10/2015: Λήψη τριάντα έξι (36) εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορά από την επιχείρηση «.....», που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους (ως προς την αξία και την ποσότητα των συναλλαγών) συνολικής καθαρής αξίας 43.879,60 € (οι οποίες δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 39Α του ν.2859/2000), κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 55§1 περ. ε' του ν.4174/13 (ΚΦΔ) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5§§§§1, 2, 5, 7, 8 και 15§2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3 περ. β' του ν.4337/15, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου. 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 ίδιου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου. Επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της παρ. 2 περ. ε' του άρθρου 54 του ν.4174/2013, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500,00) ευρώ ανά ελεγχόμενο 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, σχετ. ΠΟΛ.1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015.

2. Για το χρονικό διάστημα από 17/10/2015 – 31/12/2015: Λήψη επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορά από την επιχείρηση «.....», που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους (ως προς την αξία και την ποσότητα των συναλλαγών) συνολικής καθαρής αξίας **17.184,45 €** (οι οποίες δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 39Α του ν.2859/2000), κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του ν.4174/13 (ΚΦΔ) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5§§§§§1, 2, 5, 7, 8 και 15§2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρουν τις ποινικές κυρώσεις του άρθρου 66 παρ. 5 του ν.4174/2013. Στις περιπτώσεις διαπίστωσης των οριζόμενων στην παράγραφο 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ εγκλημάτων φοροδιαφυγής και όσον αφορά τις παραβάσεις που τελούνται από την 17/10/2015 και μετά δεν προβλέπεται η έκδοση σχετικής διοικητικής πράξης της φορολογικής αρχής.

Επειδή εν προκειμένω, από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση δεν είχε δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναγράφονται στα εκδοθέντα από την πλευρά της φορολογικά στοιχεία, και συγκεκριμένα από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ διαπιστώθηκαν τα εξής:

-είχε προβεί σε πωλήσεις χωρίς ωστόσο στα βιβλία της αλλά και από την φορολογική της εικόνα να απεικονίζεται ότι έχει την δυνατότητα αυτή δεδομένου ότι διαπιστώθηκε ότι δεν είχε προβεί σε σχετικές αγορές, (σελ.55-62 οικείας έκθεσης ελέγχου),

-για τις πωλήσεις που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, ο διαχειριστής της προσφεύγουσας δήλωσε υπεύθυνα ότι η επιχείρηση δεν είχε δικά της μεταφορικά μέσα και ότι όλες οι μεταφορές γίνονταν μέσω τρίτων. Ωστόσο στα στοιχεία διακίνησης που εκδόθηκαν αναφέρονται μεταφορικά μέσα τα οποία δεν επιβεβαιώνονται και από τα στοιχεία που υφίστανται στις καταστάσεις διαχείρισης στερεών αποβλήτων που έχουν τηρηθεί στην αρμόδια Υπηρεσία (σελ.64-65 οικείας έκθεσης ελέγχου),

-τα στοιχεία που αναγράφονταν στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αγορών συμπληρώνονταν από την ίδια την προσφεύγουσα-λήπτρια των αγορών, καθώς οι εν λόγω εκδότες ήταν ως αναφέρει «αγράμματοι» και οι υπάλληλοι της προσφεύγουσας συμπλήρωναν τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αντί για αυτούς, γεγονός από το οποίο συνάγεται ότι η προσφεύγουσα όριζε στην ουσία το περιεχόμενο αυτών, (σελ.65-66 οικείας έκθεσης ελέγχου),

-η πληρωμή των επίμαχων τιμολογίων αναφέρεται ότι γίνονταν στις περισσότερες φορές μετρητοίς είτε στην τράπεζα ή στα ΕΛΤΑ και σημειώνεται ότι για τις περιπτώσεις πληρωμής μέσω ταχυδρομικών επιταγών η διαδικασία γίνονταν με ταυτόχρονη παρουσία και του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας. (σελ.68-69 οικείας έκθεσης ελέγχου),

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή του προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η συναλλαγές της με την ατομική επιχείρηση «.....» ήταν πραγματικές ενώ σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη. Δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει εάν ο προμηθευτής της ήταν απατεώνας και προμηθεύονταν «μαύρα» τα υλικά ή εάν δεν ήταν συνεπής με τις φορολογικές του υποχρεώσεις ή εάν είχε ύποπτες συναλλαγές με άλλες επιχειρήσεις ή χρησιμοποιούσε αδήλωτο προσωπικό ή δεν διέθετε έδρα ή οτιδήποτε άλλο, αυτό δεν συνιστά απόδειξη ότι οι συναλλαγές δεν έλαβαν χώρα και δεν την καθιστά κακόπιστη και τα τιμολόγια εικονικά, αλλά

είναι κάτι που διαφεύγει του ελέγχου της. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι όλες οι συναλλαγές της, τόσο με τον όσο και με τους, και Σίσκου Καλλιόπη, (συνολικής καθαρής αξίας 1.201.530,85 ευρώ για το φορολογικό έτος 2015) ήταν πραγματικές καθώς ισχυρίζεται ότι έχει προβεί σε σχετικές πωλήσεις προς την συνδεδεμένη εταιρεία «.....», τις οποίες δεν έχει αμφισβητήσει ο έλεγχος καθώς διενεργήθηκε σχετικός έλεγχος ενδοομιλικών συναλλαγών, ενώ σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή ωστόσο ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό σημειώνονται τα εξής:

-ο έλεγχος ενδοομιλικών συναλλαγών που πραγματοποιήθηκε το έτος 2020, αφορά σε έλεγχο της ορθής τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων ΕΠΕ 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 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

-από τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας ως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ στο κεφάλαιο «έλεγχος πωλήσεων», 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 παρουσιάζουν σημαντικές διαφορές, ενώ σημειώνεται επίσης ότι οι αγορές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αξίας 1.201.530,85 ευρώ για το φορολογικό έτος 2015 δεν ήταν και οι μοναδικές για την προσφεύγουσα εταιρεία ώστε να θεωρηθεί ότι ήταν και οι μοναδικές που πωλήθηκαν (Βάσει των στοιχείων ΜΥΦ για το 2015 είχε προβεί σε αγορές και δαπάνες 3.561.536,70 ευρώ).

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας ότι δηλαδή οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές και σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη προβλήθηκαν ήδη κατά την διαδικασία του ελέγχου και ελήφθησαν υπόψη από την φορολογική αρχή κατά την διαδικασία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου Ε.Λ.Π. – ΚΦΔ από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, ωστόσο ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι όλα τα επίμαχα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία για αγορά εκδόθηκαν από συναλλακτικώς ανύπαρκτα πρόσωπα.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται την καλή πίστη, ωστόσο η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκειμένη, κατά την οποία οι συναλλαγές κρίθηκαν εικονικές στο σύνολό τους δεδομένου ότι προέρχονται από συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις. Άλλωστε ως έχει γίνει νομολογιακά δεκτό 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.

Επειδή από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, προκύπτει ότι η εκδότρια των υπό κρίση στοιχείων επιχείρηση ήταν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο ωστόσο με βάση την συναλλακτική της δραστηριότητα αποδείχθηκε συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης της καλής της πίστης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών με τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, ούτε απέδειξε ότι συναλλάχθηκε με πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναφέρονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, ούτε προσκόμισε στοιχεία ικανά να

δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών κρίθηκαν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων καθώς πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας της προσφεύγουσας εταιρείας ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων και ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/10/2022 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καθώς και στις αναφερόμενες εκθέσεις της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 09/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» με τον διακριτικό τίτλο «..... ΜΕΠΕ», με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, και την επικύρωση της υπ' αριθ./27.10.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015.

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

Φορολογικό έτος 2015

Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ : 2.500,00 ευρώ

(ως η υπ' αριθ./07-10-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ)

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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