



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 1252/22-5-2023

Αριθμός απόφασης: 1252

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- 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 ΠΟΛ1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

- 4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «..... ΟΕ» με ΑΦΜ ....., με έδρα την ..... οδός ....., κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης
- Της με αριθμό ...../15-12-2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009,
  - Της με αριθμό ...../15-12-2022 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009,
  - Της με αριθμό ...../15-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου

Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010,

και τα προσκομιζόμενα με την ενδικοφανή προσφυγή έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της .....«..... **ΟΕ» με ΑΦΜ .....**, 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 με αριθμό ...../**15-12-2022** οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ποσού 185.000,00 €.

Με την με αριθμό ...../**15-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης δεν προσδιορίσθηκε διαφορά φόρου εισοδήματος καθώς τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας δεν διαφοροποιήθηκαν από τα δηλωθέντα.

Με την με αριθμό ...../**15-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης δεν αναγνωρίσθηκαν οι δηλωθείσες φορολογητέες εκροές και ο φόρος εκροών χωρίς ωστόσο να προσδιορίσθει διαφορά φόρου ΦΠΑ από τον έλεγχο.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 14/12/2022 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΒΣ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης .....

Ειδικότερα ως αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει του υπ'αριθμ.....**ΕΞ2022/14-10-2022** εγγράφου του ΣΔΟΕ Αττικής με το οποίο διαβιβάσθηκε σχετικό πληροφοριακό δελτίο εφαρμογής διατάξεων του ΚΒΣ στο οποίο αναφέρεται ότι από το σύνολο των τιμολογίων της προσφεύγουσας εταιρείας που εκδόθηκαν προς την εταιρεία ..... **ΑΕ, ΑΦΜ .....** και αφορούν σε επιδοτούμενο έργο τουλάχιστον σε μια περίπτωση στην χρήση 2009, διαπιστώθηκε υπερτιμολόγηση (μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο) κατά το ποσό των 370.000,00 ευρώ, προκειμένου η λήπτρια εταιρεία (..... **ΑΕ**) να εισπράξει μεγαλύτερη κρατική ενίσχυση.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση προσφυγή και να ακυρωθούν άλλως τροποποιηθούν οι ανωτέρω πράξεις προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Παραγραφή. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή επικαλείται τις διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων καθώς οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν στο έτος 2009 και εκδόθηκαν την 15/12/2022.

- Αυταπόδεικτο σφάλμα η δήθεν ύπαρξη εικονικότητας.
- Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της προηγούμενης ακρόασης.
- Αναιτιολόγητες οι προσβαλλόμενες πράξεις.

**Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 70 παρ.10 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζονται τα εξής :**

«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.».

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.1, 4 και 5 του ν.2238/1994 ορίζονται τα εξής :**

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας....

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.».

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994 ορίζονται τα εξής :**

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας

διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008 (Α' 258).».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του ν.2523/1997 ορίζονται τα εξής :

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν.2859/2000 ορίζονται τα εξής :

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ.3 του ν.2859/2000 ορίζονται τα εξής :

«3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.3α του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής :

*«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**, με την ΠΟΛ 1192/2017 με θέμα «Κοινοποίηση της υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014.» κοινοποιήθηκαν τα εξής:

*«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.*

*Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. 1738/2017, 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας -ΚΦΔ - (Ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.».*

**Επειδή**, άλλωστε 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 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 7 παρ.3 του ν.4337/2015 ορίζονται τα εξής :

*«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.*

4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.».

Επειδή, ωστόσο με την **Ε.2042/2022 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.».**

#### **«ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ**

##### **A) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ**

Εγκύκλιος που αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που επιβάλλονται για 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 σύμφωνα με την υπ αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας.

##### **B) 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. ς 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.

##### **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. ή 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. 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. ή 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. ή της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ. 1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β της παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, των διατάξεων των περ. β και γ της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

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

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

**Επειδή** εν προκειμένω διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος για την χρήση 2009 και όπως αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το υπ'αριθμ.....ΕΞ2022/14-10-2022 εγγράφου του ΣΔΟΕ Αττικής με το οποίο διαβιβάσθηκε σχετικό πληροφοριακό δελτίο εφαρμογής διατάξεων του ΚΒΣ στο οποίο αναφέρεται ότι από το σύνολο των τιμολογίων της προσφεύγουσας εταιρείας που εκδόθηκαν προς την εταιρεία ..... ΑΕ , ΑΦΜ ..... και αφορούν σε επιδοτούμενο έργο τουλάχιστον σε μια περίπτωση στην χρήση 2009, διαπιστώθηκε υπερτιμολόγηση (μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο) κατά το ποσό των 370.000,00 ευρώ, προκειμένου η λήπτρια εταιρεία (..... ΑΕ) να εισπράξει μεγαλύτερη κρατική ενίσχυση. Κατόπιν των ανωτέρω κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα για την χρήση 2009 εξέδωσε ένα τουλάχιστον εικονικό τιμολόγιο και για την εν λόγω παράβαση καταλογίσθηκε από την φορολογική αρχή πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 ποσού 185.000 (370.000,00 Χ50%). Ενώ ως προς την φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ εκδόθηκαν οριστικές πράξεις χωρίς να καταλογισθούν διαφορές φόρων.

**Επειδή** η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται μεταξύ άλλων και την παραγραφή του Δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων και ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή επικαλείται τις διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων.

**Επειδή** ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό σημειώνονται τα εξής:

-Το υπ'αριθμ.....ΕΞ2022/14-10-2022 έγγραφο του ΣΔΟΕ Αττικής, το οποίο η φορολογική αρχή αναφέρει ως συμπληρωματικό στοιχείο περιήλθε σε γνώση της φορολογικής αρχής το έτος 2022 ήτοι σε χρόνο κατά τον οποίο είχε ήδη παρέλθει και ο δεκαετής χρόνος παραγραφής για το υπό κρίση έτος,

-η φορολογική αρχή αναφέρει και τις διατάξεις περί φοροδιαφυγής ωστόσο σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες της Διοίκησης ο χρόνος παραγραφής λόγω φοροδιαφυγής του ΚΦΔ είναι επίσης δεκαετής και έχει εφαρμογή στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012,

-ενώ τέλος όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ως εκ τούτου δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ.5 του ν.2238/1994 περί δεκαπενταετούς χρόνου παραγραφής.

Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις της χρήσης 2009 εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν εντός του έτους 2022, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής βασίμως προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

## **Αποφασίζουμε**

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **27-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... ΟΕ» με ΑΦΜ ....., και την **ακύρωση λόγω παραγραφής** των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης:

-Της με αριθμό ...../15-12-2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009



-Της με αριθμό ...../15-12-2022 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009

-Της με αριθμό ...../15-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Η Προϊσταμένη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

**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.