



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 26-05-2023

Αριθμός απόφασης: 466

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 Κ.Φ.Δ.

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ 1440/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της Α 1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα, ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με επωνυμία «.....», με έδρα τοκατά:

α) της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013,

β) της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014 – 31/12/2014 και

γ) της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015,

της ΔΟΥ Χολαργού και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της της ΔΟΥ Χολαργού,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με επωνυμία, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθ. εντολής του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος στην προσφεύγουσα, προκειμένου να εξακριβωθεί η πραγματοποίηση των κάτωθι συναλλαγών με την επιχείρηση καθώς από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών (εσόδων) που υποβλήθηκαν από την εν λόγω επιχείρηση για τα φορολογικά έτη 2013, 2014 και 2015, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την επιχείρηση, φορολογικά στοιχεία (ΤΠΥ & Δ.Α.Τ) ως κάτωθι:

α) για το φορολογικό έτος 2013, τρία (3) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 12.350,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 2.840,50 ευρώ,

β) για το φορολογικό έτος 2014, τρία (3) φορολογικά στοιχεία (Δελτία Αποστολής –Τιμολόγια & Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών) συνολικής καθαρής αξίας 14.488,25 ευρώ πλέον ΦΠΑ 3.332,29 ευρώ και

γ) για το φορολογικό έτος 2015, ένα (1) Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 6.300,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.449,00 ευρώ.

Ο έλεγχος έκρινε ότι τα ως άνω φορολογικά στοιχεία που η προσφεύγουσα έλαβε κατά τα φορολογικά έτη 2013, 2014 και 2015 είναι εικονικά, καθότι αναφέρονται σε ανύπαρκτες συναλλαγές που ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν, ούτε υπήρξε ποτέ επαγγελματική συνεργασία μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας εταιρείας, γεγονός που γνώριζε, καθώς αποσκοπούσε με την πράξη της αυτή, στην απόδοση μικρότερου ποσού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ προς το Ελληνικό Δημόσιο.

Τα εν λόγω στοιχεία εκδόθηκαν σε ημερομηνίες που η εκδότρια επιχείρηση είχε εγκαταλείψει την επαγγελματική της εγκατάσταση, ήταν εξαφανισμένη και ουσιαστικά ανύπαρκτη, κατά συνέπεια δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει τις υπηρεσίες κατά το χρόνο έκδοσης των τιμολογίων.

Κατόπιν η ΥΕΔΔΕ Αττικής με το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφό της, απέστειλε λόγω αρμοδιότητας τον φάκελο της υπόθεσης στη ΔΟΥ Χολαργού, η οποία εξέδωσε τις κάτωθι προσβαλλόμενες πράξεις:

1) Τη με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, της ΔΟΥ Χολαργού, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 2.500,00 ευρώ, καθόσον έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 12.350,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 2.840,50 ευρώ για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, από την επιχείρηση κατά παράβαση των συνδιασμένων διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 6, 10 & 11 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), του άρθρου 7 παρ. 3,4 & 5 του ν.4337/2015 και των άρθρων 55, 66 παρ.5 του ΚΦΔ. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 και του άρθρου 54 παρ.2 περ.ε του ΚΦΔ.

2) Τη με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, της ΔΟΥ Χολαργού, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 5.000,00 ευρώ, καθόσον έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 14.488,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 3.332,29 ευρώ, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, από την επιχείρηση, κατά παράβαση των συνδιασμένων διατάξεων του άρθρου 7 παρ.3,4 & 5 του ν.4337/2015 και των άρθρων 55, 66 παρ.5 του ΚΦΔ. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 και του άρθρου 54

παρ.2 περ.ε΄ του ΚΦΔ. Το ως άνω πρόστιμο ανήρθε στο ποσό των 5.000,00 ευρώ λόγω υποτροπής και

3) Τη με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, της ΔΟΥ Χολαργού, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ποσού 2.520,00 ευρώ, καθόσον έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 6.300,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.449,00 ευρώ, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, από την επιχείρηση, κατά παράβαση των συνδιασμένων διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3, 4 & 5 του ν.4337/2015 και των άρθρων 55, 66 παρ.5 του ΚΦΔ. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 και του άρθρου 54 παρ. 2 περ.ε΄ του ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Ο έλεγχος κατέληξε σε λανθασμένα πορίσματα, κατόπιν εσφαλμένης κρίσης και αξιολόγησης των πραγματικών περιστατικών και ότι η παροχή υπηρεσιών από την ίδια αλλά και μέσω τρίτων οντοτήτων (.....) είναι πραγματική και ουχί εικονική, το οποίο αποδεικνύεται από τα προσκομιζόμενα σχετικά.

- Για το φορολογικό έτος 2015 της έχει ήδη επιβληθεί πρόστιμο για την ταυτόσημη παράβαση, ήτοι για τη λήψη ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 6.300,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.449,00 ευρώ για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους από την επιχείρηση και για την παράβαση αυτή, της κοινοποιήθηκε η με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου.

Ως προς τις με αριθμό πράξεις επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2013 και 2014 αντίστοιχα.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 -εγκλήματα φοροδιαφυγής, του ΚΦΔ, όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την διάταξη του ν.2523/1997:

«...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, κατά έννοια των διατάξεων αυτών, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβασή της λήψεως τιμολογίου εικονικού, υπό την έννοια 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας, Προς τούτο, αρκεί κατ' αρχήν να αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε, είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου ή ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, δεν είναι δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει, την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή αν αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣΤΕ 1404/2015, 4629/2014, 116/2013, 505/2012, 1498, 4037-4039/2011, 3528, 1126, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 347/2006, 511/2005). Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός του τιμολογίου ως εικονικού

υποχρεούται, κατά τις διατάξεις περί αποδείξεως {άρθρα 144 επ. του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999, ΦΕΚ Α' 97, Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας}, να εκφέρει την κρίση του σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια, περί της συνδρομής των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, αφού προηγουμένως εκτιμήσει συνολικά τα υφιστάμενα στο φάκελο της υπόθεσης στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά. Αν δε το δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποίθησης, έχει τη δυνατότητα, κατά την κρίση του, να διατάξει, κατ' άρθρο 152 επ, και 96 παρ, 3 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας τη συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού κατανείμει το βάρος απόδειξης μεταξύ των διαδίκων (ΣΤΕ 1170/2012,505 /2012,1238/2018).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ.1 -Παραβάσεις φοροδιαφυγής, του ΚΦΔ,ορίζεται ότι:

«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 κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, φορολογική αρχή. 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 την Ε.2042/2022 της ΑΑΔΕ –Σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, ορίζεται ότι:

«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. 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.

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 ίδιου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις

διατάξεις της περ. ε` της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου. Περαιτέρω, μετά την κατάργηση του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ` του ν. 4174/2013 (με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015), καθώς και την κατάργηση του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015), η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η` και παρ. 2 περ. ε` του ν. 4174/2013, είναι ευμενέστερη σε σχέση με τις διατάξεις της περ. β` της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, τις διατάξεις της περ. γ` της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015. Συνεπώς, εφόσον είναι ευμενέστερη, εφαρμοστέα κύρωση για την παράβαση αυτή είναι το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε` -ΚΦΔ.

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 -Διαδικαστικές παραβάσεις 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:...

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

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ...ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1».

Επειδή, με την παράγραφο 3 του άρθρου 2 -Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι :

« 1. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.».

Επειδή, σύμφωνα με την παραγράφο 1 του άρθρου 13 -Βιβλία και στοιχεία του ΚΦΔ ορίζεται ότι :

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

Επειδή, εν προκειμένω, στην από έκθεση ελέγχου – επεξεργασία εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ΚΦΔ, της ΥΕΔΔΕ Αττικής, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων (.....), δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αφορούν στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα στα κρινόμενα φορολογικά έτη 2013, 2014 και 2015.

Συγκεκριμένα, ως προς τον ως άνω εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, στην προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα κάτωθι:

1. Η επιχείρηση βρέθηκε επανειλημμένως κλειστή και επιπλέον δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις της ΥΕΕΔΕ, προκειμένου να της προσκομίσει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία. Επίσης από έρευνα που έγινε στο πληροφοριακό σύστημα TAXIS και

συγκεκριμένα στην υποβληθείσα Αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακινήτων (Ε2) φορολογικού έτους 2013 έως και 2017 των εκμισθωτών του ακινήτου στο οποίο ήταν δηλωμένη η έδρα της ως άνω επιχείρησης, προέκυψε ότι το ακίνητο επί της οδούπαρέμεινε μισθωμένο από 17/06/2013 έως και 17/07/2013. Από τον έλεγχο για το ακίνητο επί της οδού(υποκατάστημα) δεν προέκυψε να έχει εκμισθώσει το εν λόγω ακίνητο ο Ουσιαστικά δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση τα ελεγχόμενα έτη (2013-2015), ούτε είχε ενημερώσει την αρμόδια Φορολογική Αρχή, με την υποβολή των σχετικών δηλώσεων.

2. Δεν διέθετε υλικοτεχνική υποδομή, μηχανολογικό και γενικότερα πάγιο εξοπλισμό.

3. Δεν διέθετε μεταφορικά μέσα.

4. Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό.

5. Δεν έχει υποβάλει Δηλώσεις Φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη από το 2013 (υπέβαλε μηδενική δήλωση για το φορ. έτος 2014) έως και 2018.

6. Δεν είχε την δυνατότητα να προβεί σε πωλήσεις εμπορευμάτων διότι κατά τα φορολογικά έτη 2013 έως 2018 δεν είχε αγορές εμπορευμάτων.

7. Οι εξοφλήσεις των τιμολογίων έγιναν με μετρητά επιταγές και συναλλαγματικές. Από την διερεύνηση των συναλλαγών της ελεγχόμενης μέσω τραπεζικών ιδρυμάτων προέκυψε η πορεία των επιταγών. Ο επιταγές εισπράττονται μετά από οπισθογράφηση η και χωρίς οπισθογράφηση είτε από πρόσωπα τρίτα προς την ελεγχόμενη είτε από πρόσωπα που ανήκουν στην επιχείρηση από την οποία εκδόθηκαν οι επιταγές.

8. Δεν διέθετε το κεφάλαιο για την χρηματοδότηση και πραγματοποίηση των φερόμενων συναλλαγών.

9. Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε σε επιχειρήσεις οι οποίες έλαβαν τιμολόγια από την επιχείρηση κατά τα φορολογικά έτη 2013 έως 2018 προέκυψε ότι πρόκειται για ανύπαρκτες συναλλαγές οι οποίες είναι στο σύνολό τους είναι εικονικές.

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 -Βάρος απόδειξης 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, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα απέδειξε τη συνεργασία της με τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολοντί έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, και ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου – επεξεργασία εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ΚΦΔ, της ΥΕΔΔΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι με αριθμό προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2013 και 2014 αντίστοιχα, της ΔΟΥ Χολαργού, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τη με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για το φορολογικό έτος 2015, της έχει ήδη επιβληθεί πρόστιμο για ταυτόσημη παράβαση, ήτοι για τη λήψη ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 6.300,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.449,00 ευρώ, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, από την επιχείρηση

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 & 5 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015, της ΔΟΥ Χολαργού, με ελεγχόμενο την προσφεύγουσα (σελ. 9):

«ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Στη φορολογική περίοδο 01/01/2015-16/10/2015 , η ελεγχόμενη επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία

Έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης και δραστηριότητα χονδρικό εμπόριο ειδών ζαχαροπλαστικής, με έδρα και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

Ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, εκδόσεως της επιχείρησης και δραστηριότητα χονδρικό εμπόριο ηλεκτρονικού και τηλ/κου εξοπλισμού, με έδρα και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

A/A	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Τ.Π.Υ.	110	26/03/2015	6.300,0	1.449,0	7.749,0
ΣΥΝΟΛΟ				6.300,0	1.449,0	7.749,0

τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο των συναλλαγών, δηλαδή πρόκειται για μη νόμιμα φορολογικά παραστατικά

(Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 46.500,00€)

Το πρόστιμο που θα επιβληθεί προσδιορίζεται στο ποσό των 17.635,47€, το οποίο αναλύεται ως ακολούθως:

Αξία: 43.284,90€ X συντελεστή 40% = 17.313,96€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.β' του Ν.4337/2015

Αξία: 3.215,10€ X συντελεστής 10% = 321,51€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.ε' του Ν.4337/2015.».

Επειδή, για τις ως άνω παραβάσεις, επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα συνολικού ποσού 17.635,47 ευρώ, με τη με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 & 5 ν.4337/2015, της ΔΟΥ Χολαργού.

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου-επεξεργασία εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ΚΦΔ, της ΥΕΔΔΕ Αττικής:

«ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης: αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ καταλογίζουμε :.....

Φορολογική Περίοδος		Περιγραφή	Πλήθος
Από	Έως		
1/1/2015	31/12/2015	<p>Λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 6.300,00€ πλέον ΦΠΑ 1.449,00€, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους από την επιχείρηση κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3,4,5, του ν. 4337/2015 και των άρθρων 55, 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).</p> <p>Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του ν. 4337/15 και του άρθρου 54 παρ.2 περ.έ του ν.4987/2022 όπως επικυρώθηκε ο Κ.Φ.Δ.</p>	1

Επειδή, για την ως άνω παράβαση, επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα, συνολικού ποσού 2.520,00 ευρώ, με τη με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 & 5 ν.4337/2015, της ΔΟΥ Χολαργού.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, για την ίδια παράβαση επιβλήθηκε δύο φορές πρόστιμο στην προσφεύγουσα.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι για το φορολογικό έτος 2015 της έχει ήδη επιβληθεί πρόστιμο για ταυτόσημη παράβαση, πρέπει να γίνει δεκτός και να ακυρωθεί η με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, της ΔΟΥ Χολαργού.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με επωνυμία, και συγκεκριμένα:

α) την **επικύρωση** της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 καθώς και της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, αμφότερων της ΔΟΥ Χολαργού και

β) την **ακύρωση** της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, της ΔΟΥ Χολαργού, σύμφωνα με το παραπάνω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Διαχειριστική περίοδος 2013:

Πρόστιμο άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 και άρθρου 54 παρ.2 του ΚΦΔ (αριθ. πράξης): **2.500,00 ευρώ.**

2. Διαχειριστική περίοδος 2014:

Πρόστιμο άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 και άρθρου 54 παρ.2 του ΚΦΔ (αριθ. πράξης): **5.000,00 ευρώ.**

3.Διαχειριστική περίοδος 2015:

Πρόστιμο άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 και άρθρου 54 παρ.2 του ΚΦΔ: **0,00 ευρώ**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.