



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 01-03-2021

Αριθμός απόφασης: 833

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020).

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

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

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/13-11-2020 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «», ΑΦΜ, με έδρα στο, κατά:

α) Της αριθμ.//2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, Διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ,

β) της αριθμ.//2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ,

γ) της αριθμ.//2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ, και

δ) της αριθμ.//2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αριθμ.//2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, Διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ,

β) την αριθμ.//2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ,

γ) την αριθμ.//2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ, και

δ) την αριθμ.//2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 05-10-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. .

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/13-11-2020 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

A. Με την υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013- 31/12/2013, συνολικού ποσού **56.054,40€**

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην από 05-10-2020 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Φ.Δ. της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.
Ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./07-02-2020 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ίδιας Δ.Ο.Υ. επειδή περιήλθαν σε γνώση της ως άνω Προϊσταμένης συμπληρωματικά στοιχεία βάσει της από 14-05-2019 και με ημερομηνία θεώρησης 16-05-2019 έκθεσης ελέγχου των ελεγκτών του Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ α), β) και γ), με ελεγχόμενη την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων «.....» ΑΦΜ, η οποία διαβιβάστηκε στην ως άνω Δ.Ο.Υ., με το υπ' αριθμ. πρωτ./25-06-2019 (αριθμ πρωτ. εισερχομένου της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ/16-07-2019) έγγραφο της ίδιας φορολογικής αρχής και όπου σύμφωνα με τα πορίσματα της τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ως άνω εκδότρια εταιρεία κρίθηκαν εικονικά ως προς τις εμφανιζόμενες σε αυτά συναλλαγές.

Οι παραβάσεις αφορούν σε λήψη, από την προσφεύγουσα εταιρεία, τριάντα έξι (36) φορολογικών στοιχείων εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της ως άνω εκδότριας συνολικής καθαρής αξίας 140.136,00€, πλέον Φ.Π.Α., την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 2013.

B. Με την αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013) ποσού 43.181,32€ πλέον πρόστιμο παραγρ. 1 του άρθρου 49 ν . 4509/2017 ποσού 47.439,00€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **90.620,32€**.

Γ. Με την αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 ποσού 32.231,28€ πλέον πρόστιμο παραγρ. 1 του άρθρου 49 ν . 4509/2017 ποσού 35.409,28€, ήτοι συνολικό ποσό **67.640,56€**.

Δ. Με την αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. - άρθρου 6 ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε και με το άρθρο 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017 της

Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 ποσού **16.115,64€**.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στις από 05-10-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της ως άνω ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ..

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1^{ος} Λόγος - Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τη χρήση του 2013 είχε παραγραφεί κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

2ος Λόγος - Οι εκθέσεις ελέγχου είναι αόριστες λόγω μη αναγραφής των απαιτούμενων σ' αυτές στοιχείων καθιστώντας τις εκδοθείσες πράξεις πλημμελείς και ακυρωτέες λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

3ος Λόγος - Εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε την επίμαχη συναλλαγή της προσφεύγουσας εταιρείας ως εικονική. Πλημμελής η κρίση του ελέγχου λόγω ανεπαρκούς αιτιολόγησης καθόσον η αναφερόμενη συναλλαγή ήταν πραγματική στο σύνολό της.

4^{ος} λόγος - Καλή πίστη

5^{ος} Λόγος - Μη σύννομη η άρνηση έκπτωσης της σχετικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας. – Εφαρμογή της υπ' αριθ. ΠΟΛ 1071/2015.

6^{ος} Λόγος - Μη σύννομος ο προσδιορισμός του ΦΠΑ και του Προστίμου ΦΠΑ.

7^{ος} Λόγος - Πλημμελής υπολογισμός των προστίμων λόγω εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων του ΚΦΔ (ν. 4174/2013). Αντίθεση των ενεργειών της φορολογικής αρχής στην υπ' αριθ. 2221/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει τις προσβαλλόμενες Πράξεις.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει τις προσβαλλόμενες Πράξεις, για την επίμαχη χρήση 2013, παραγράφηκε στην πενταετία και συγκεκριμένα την 31/12/2019.

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66), ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 :

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 62 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) :

« Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου ,την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. »

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 5 του άρθρου 66 - Εγκλήματα φοροδιαφυγής- του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ):

(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

« 1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

.....

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

.....

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου,

.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.....»

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι: «1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., **έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...]**». Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015

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

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

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή, στην υπό εξέταση υπόθεση, η Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ, λόγω αρμοδιότητας, εξέδωσε τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντων ελέγχου που αναγράφονται στις από 05-10-2020, ως άνω αναφερόμενες οικείες εκθέσεις ελέγχου τις ίδιες Δ.Ο.Υ., λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της ως άνω αποσταλείσας

έκθεσης ελέγχου ΚΦΑΣ των ελεγκτών του Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με ελεγχόμενη εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων «.....» ΑΦΜ

Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, στην προσφεύγουσα εταιρεία διαπιστώθηκε η λήψη εκ μέρους της τριάντα έξι (36) φορολογικών στοιχείων εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 140.136,00€, πλέον Φ.Π.Α. , εκδόσεως της ως άνω εκδότριας επιχείρησης.

Επειδή η λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία των παραπάνω τριάντα έξι (36) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013.

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και καταλογισμού, των επίμαχων φόρων και προστίμων στην κρινόμενη χρήση 2013, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 και της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997, καθίσταται, κατ' εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό και επιβολή φόρων και προστίμων στη χρήση 2013 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων (17-08-2020) πράξεων, καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2024. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής, κρίνεται **αβάσιμος και απορρίπτεται**.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί αοριστίας των εκθέσεων ελέγχου λόγω μη αναγραφής των απαιτούμενων σε αυτές στοιχείων.

Επειδή, όπως προκύπτει και στην έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. (παράγραφος 5.1 Ενέργειες Παρόντος Ελέγχου), και την υπ' αριθ./20 απόδειξη παραλαβής αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων, η εξουσιοδοτημένη από την προσφεύγουσα εταιρεία βοηθός λογιστή κα, παρέδωσε στον έλεγχο πρωτότυπα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών της, την καρτέλα προμηθευτή, και τις εκτυπωμένες από το taxis, καταστάσεις άρθρου 20, και διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι τα επίμαχα τιμολόγια έχουν καταχωρηθεί στις καταστάσεις προμηθευτών .

Επειδή, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία καταγράφονται στον ΠΙΝΑΚΑ 1 στην με αριθμό Σ.Δ.Ε./22.04.2019 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (σελ. 4-5) με ελεγχόμενη την εκδότρια επιχείρηση, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των ως άνω αναφερόμενων οικείων εκθέσεων ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ και διαλαμβάνεται σε αυτές αυτούσια,

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, μόνο η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του, ενώ εν προκειμένω, οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου, δεν πάσχουν αοριστίας, ώστε να καθίστανται εκ του λόγου αυτού, νομικώς πλημμελείς οι καταλογιστικές πράξεις (πρβλ. ΣΤΕ 565/2008, 3108-9/1996, 2054/1995).

Επειδή, καμία απολύτως βλάβη δεν επικαλείται και δεν αποδεικνύει η προσφεύγουσα εταιρεία από την επικαλούμενη από αυτήν αοριστία, καθώς σύμφωνα και με το άρθρο 79 ΚΔΔ, η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι :

1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματος του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.

Επειδή με την παράγραφο 5 του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι :

Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

.....

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.

Επειδή με την παράγραφο 1 & 2 του άρθρου 8 του ιδίου νόμου ορίζεται ότι :

Τιμολόγιο πώλησης

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

Επειδή με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

Άρθρο 13

Βιβλία και στοιχεία

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

Επειδή με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι :

4. 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 φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Επειδή με την περιπτ. ε της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην «Φορολογική Διοίκηση....

Επειδή με την περίπτωση β της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2016(ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) 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:

α).....

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)...ε) ...στ) ..ζ)....

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 § 1 Ν.2238/94 εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 31 § 1 του Ν.2238/94 (Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος για την χρήση έως και 2013) ορίζονται τα παρακάτω :

Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο , των ακόλουθων εξόδων:

α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται με την επιφύλαξη της παραγράφου 18 του παρόντος άρθρου

Επειδή, στις παραγρ. 1 του άρθρου 48 του Ν. 2859/00 περί Φ.Π.Α. ορίζεται ότι :

«1. Η Επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5§§1 και 2 της ΠΟΛ. 1087/10.06.2005, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της ΠΟΛ. 1037/01.03.2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών:

«1. Με την παράγραφο 1 ορίζεται ότι οι λοιπές φορολογίες ελέγχονται συγχρόνως με τη φορολογία εισοδήματος. Συνεπώς, σε κάθε ελεγχόμενη χρήση ελέγχονται υποχρεωτικά συγχρόνως με τη φορολογία εισοδήματος και όλες εν γένει οι λοιπές φορολογίες του επιτηδευματία (Φ.Π.Α., παρακρατούμενοι φόροι κάθε είδους, χαρτόσημο, κλπ). ...

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 προβλέπεται ότι για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στις λοιπές φορολογίες διενεργούνται οι επαληθεύσεις που κατά περίπτωση κρίνονται απαραίτητες και εφαρμόζονται οι οικείες ανά φορολογία διατάξεις. Επίσης προβλέπεται ότι τα ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές που δηλώθηκαν ή προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ή προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.».

Επειδή στην παράγραφο 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι :

1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Επειδή στην παράγραφο 1 του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 ορίζεται ότι :

Άρθρο 79. Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία.

Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν.2523/1997(Α'179)και της περίπτωσης δ'της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013(Α'170) για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που

επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Επειδή, στις ως άνω αναφερόμενες από 05-10-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Φ.Δ. της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η εκδότρια επιχείρηση «.....» ΑΦΜ, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αφορούν στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία στη κρινόμενη χρήση 2013.

Επίσης αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους επίσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά της βιβλία στη κρινόμενη χρήση 2013, τα επίμαχα εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 119.550,00€.

Συγκεκριμένα από 05-10-2020 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Φ.Δ. της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ , ως προς την εκδότρια επιχείρηση «.....» αναφέρονται, μεταξύ άλλων και τα εξής:

1. Είναι εξαφανισμένη καθώς δεν βρέθηκε κατά την αναζήτησή της από την φορολογική αρχή, ούτε στην δηλωμένη ως επαγγελματική έδρα επί της οδού, ούτε σε κάποια άλλη γνωστή διεύθυνση διαμονής της.
2. Δήλωσε ότι απασχολούσε ένα υπάλληλο από τον 7^ο μήνα του 2012 έως και τον 10^ο μήνα του έτους 2013 και δεν είχε καταβάλει ασφαλιστικές εισφορές στον ΕΦΚΑ.
3. Την κρινόμενη χρήση 2013 δήλωνε στην φορολογίας εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα παροχής υπηρεσιών από κατασκευές από την ατομική της επιχείρηση, συνολικής καθαρής αξίας 86.200,00€, ενώ η ίδια έχει δηλωθεί ως αντισυμβαλλόμενη στις συγκεντρωτικές καταστάσεις της ίδιας χρήσης ως εκδότρια 867 φορολογικών στοιχείων σε 78 αντισυμβαλλόμενους, συνολικής καθαρής αξίας 3.212.151,14€ όπως αναλυτικά αυτοί αναφέρονται στην ως άνω έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Φ.Δ.

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει με σαφήνεια και πληρότητα ότι η εκδότρια «.....», δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με την προσφεύγουσα εταιρεία και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, **είναι αβάσιμος**.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι δεν έπρεπε να εφαρμοσθούν από την φορολογική αρχή οι προβλεπόμενες στο άρθρο 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015 διατάξεις.

Επειδή, όπως αναφέρεται και στην έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης, ως προς την επιβολή κυρώσεων, διάταξης, η οποία έχει συνταγματική βάση ως απορρέουσα από την αρχή της αναλογικότητας (οράτε ΣΤΕ 2013/2013, 2402/2016 παραπεμπτική στην επταμελή σύνθεση, 1102/2017), δεν έχει, πάντως, έδαφος εφαρμογής στην περίπτωση που η μεταγενέστερη ηπιότερη νομοθετική ρύθμιση υπαγορεύθηκε όχι από μεταβολή “επί το επιεικέστερον” των σχετικών αξιολογήσεων του νομοθέτη, αλλά από άλλους λόγους (οράτε ΣΤΕ Ολ. 459/2013 και ΣΤΕ 2402/2016), όπως η ρύθμιση του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, η οποία ίσχυσε μετά τη διάπραξη της ένδικης παράβασης και την έκδοση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής του προστίμου πράξης. Ειδικότερα, η εν λόγω ρύθμιση δεν μπορεί να αποδοθεί στη μεταβολή των αντιλήψεων του νομοθέτη περί του ότι ο σκοπός στον οποίο αποβλέπει η διάταξη της περ. β της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 δύναται να επιτευχθεί με ηπιότερα μέσα. Και τούτο διότι,

πριν από τη ρύθμιση αυτή (με την οποία το πρόστιμο για τις παραβάσεις της έκδοσης ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων καθορίσθηκε σε ποσό ίσο με ποσοστό 50% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε) και ενώ είχε προηγηθεί μακρόχρονη εφαρμογή για τις ίδιες παραβάσεις της προαναφερόμενης κυρωτικής διάταξης του άρθρου 5, δια της προσθήκης στο άρθρο 19 του ίδιου νόμου (ν. 2523/1997) της παραγράφου 5, με την παρ. 2 του άρθρου 76 του ν. 3842/2010, τυποποιήθηκαν ως εγκλήματα με πλημμεληματική μορφή οι παραβάσεις αυτές, οι διαδοχικές σε αυτές ρυθμίσεις της θέσπισης ποινικής κύρωσης και της μείωσης, ακολούθως, του επιβαλλόμενου προστίμου είναι ενδεικτικές της προσπάθειας εκλογίκευσης του κυρωτικού μηχανισμού μέσω του συνδυασμού διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για την αποτελεσματικότερη αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. Εξάλλου, η πιο πάνω σχετική με τη μείωση του προστίμου διάταξη δεν επιτρέπεται να απομονωθεί από τις λοιπές διατάξεις που συγκροτούν το σύστημα επιβολής κυρώσεων στο οποίο οι συγκεκριμένες παραβάσεις εντάσσονται, προκειμένου να εξετασθεί αν η θέσπισή της υπαγορεύθηκε από λόγους μη σχετιζόμενους με τη νεότερη αξιολόγηση από το νομοθέτη της βαρύτητας των παραβάσεων αυτών, ενώ σε κάθε περίπτωση, η ηπιότερη μεταχείριση όσον αφορά τη διοικητική κύρωση που θεσπίζεται με τη διάταξη αυτή, δεν συνδέεται με ανάλογη αξιολόγηση των παραβάσεων, διότι μια τέτοια αξιολόγηση αποκλείεται από το γεγονός ότι άμεσα προηγήθηκε η θέσπιση ποινικών κυρώσεων, η οποία υποδηλώνει την εκτίμηση του νομοθέτη ότι οι παραβάσεις αυτές ενέχουν μεγάλη απαξία, που επιβάλλει την επαπειλή κυρώσεων εντονότερων από τις διοικητικές. Επίσης, όπως συνάγεται και από την αιτιολογική έκθεση του ν. 4337/2015, η κατάργηση (με την επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 3 αυτού) της ίδιας πιο πάνω παρ. 2 του άρθρου 55 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, δεν οφείλεται στην αξιολόγηση από το νομοθέτη με επιεική κριτήρια των παραβάσεων ούτε στη μεταβολή της αντίληψής του, όσον αφορά την αναγκαιότητα κολασμού αυτών, αλλά στην καθιέρωση ενός νέου κυρωτικού καθεστώτος, που υπαγορεύθηκε από εκτιμήσεις σχετικά με την αποτελεσματικότητα συστήματος επιβολής ποινικών κυρώσεων για τη φοροδιαφυγή, όπως αυτό που εισάγεται με τις διατάξεις των άρθρων του Δωδεκάτου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (66-70), στο οποίο (σύστημα), άλλωστε, δεν μπορεί να ενταχθεί η ένδικη παράβαση προεχόντως λόγω της απαγόρευσης της αναδρομικής εφαρμογής των ποινικών διατάξεων.

Περαιτέρω, εφόσον για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, δεν είναι εφαρμοστέα εν προκειμένω η έχουσα συνταγματικό έρεισμα πιο πάνω αρχή, δεν τίθεται ζήτημα αντίθεσης προς αυτήν των μεταβατικών διατάξεων των παρ. 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, οι οποίες

προβλέπουν την επιβολή κυρώσεων, έστω και μειωμένων, για παραβάσεις που τελέστηκαν υπό το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς, ιδίως δε δεν αντιστρατεύονται στην πιο πάνω αρχή οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου αυτού, οι οποίες εξαρτούν την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του ίδιου άρθρου από την τήρηση, με πρωτοβουλία του φορολογουμένου, συγκεκριμένης διαδικασίας (υποβολή ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής και καταβολή του συνόλου της οφειλής) και τη συμμόρφωση του ίδιου προς τους όρους αυτής. Ενόψει δε του ότι η προσφεύγουσα δεν ακολούθησε τη διαδικασία αυτή, οι τελευταίες διατάξεις δε δύνανται να εφαρμοσθούν για τον καθορισμό του ενδίκου προστίμου (**ad hoc η Α2689/2018 ΔΠΠειραιά**).

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 08-04-2020 και με ημερομηνία θεώρησης 13-04-2020 έκθεση ελέγχου ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και ν. 4174/2013 των ελεγκτών της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Ε.Ε.) ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/13-11-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ,.

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013

A. Κ.Φ.Α.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν.4337/2015 συνολικού ποσού : (140.136,00 Χ40%) **56.054,40€**

B. Φορολογία Εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013)	
---	--

Διαφορά φόρου εισοδήματος	43.181,32€
Πρόστιμο άρθρου 49§1 ν. 4509/17	47.439,00€,
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	90.620,32€

Γ. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	32.231,28€
Πρόστιμο άρθρου 49§1 ν. 4509/17	35.409,28€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	67.640,56€.

Δ. Πρόστιμο Φ.Π.Α

Πρόστιμο άρθρου 79§1 του ν. 4472/2017 ποσού : **16.115,64€**

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

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.