



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/4/2021

Αριθμός απόφασης: 1120

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την από 17/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που

εδρεύει στη Λάρισα, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αριθμό/6-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/8/2014 - 31/12/2014 και της με αριθμό/6-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 1/8/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την από 12/11/2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 17/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με 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:

1. Με την με αριθμό/6-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/8/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 11.215,72 € πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 ποσού 3.364,72 €, ήτοι συνολικό ποσό **14.580,44 €**.
2. Με την με αριθμό/6-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 1/8/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 16.092,12 € πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ποσού 4.827,64 €, ήτοι συνολικό ποσό **20.919,76 €**.

Δυνάμει της με αριθ./19-2-2019 Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Θεσσαλονίκης (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), Ε' Υποδιεύθυνση Ελέγχων Λάρισας διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην προσφεύγουσα, για την εφαρμογή των διατάξεων των ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το αριθμ./04-09-2018 Δελτίο Πληροφοριών της ίδιας Υπηρεσίας, σύμφωνα με το οποίο ο, με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών τις εργασίες τοποθέτησης κινητών χωρισμάτων και ψευδοροφών σε κατασκευές, με έδρα τα Λάρισας, εξέδιδε συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είχαν συναλλαγές και έλαβαν εικονικά τιμολόγια είναι και η προσφεύγουσα. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, κατά το φορολογικό έτος 2014, ζήτησε, έλαβε και αποδέχθηκε από την επιχείρηση «.....», και στη συνέχεια καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών και πώλησης αγαθών), συνολικής καθαρής αξίας 48.764,00 € πλέον Φ.Π.Α 11.215,72 €, για

ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Ακολούθως, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. προχώρησε στη σύνταξη της από 13/7/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν. 4308/2014 και Ν. 4174/2013, της από 13/7/2020 πληροφοριακής έκθεσης εισοδήματος και της πληροφοριακής έκθεσης Φ.Π.Α., οι οποίες απεστάλησαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λάρισας με το αρ. πρωτ./ΛΑΡ/16-7-2020 διαβιβαστικό της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης Υποδιεύθυνσης Ε' Λάρισας.

Στη συνέχεια, δυνάμει της με αριθ./24-7-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων και ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. στο φορολογικό έτος 2014. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, αφού έλαβε υπόψη τα πορίσματα της του έλεγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης - Υποδιεύθυνσης Ε' Λάρισας, τα οποία υιοθετήθηκαν πλήρως, προέβη στο προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του οικείου έτους με την προσθήκη της καθαρής αξίας των εικονικών στοιχείων στα καθαρά κέρδη και στις φορολογητέες εκροές. Ακολούθως, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Άρνηση της εικονικότητας των συναλλαγών. Εσφαλμένη και ανατιολόγητη η εκτίμηση της φορολογικής αρχής
2. Επικουρικώς προβάλλει εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του συναλλασσόμενου – καλή πίστη της εταιρίας κατά τη συναλλαγή.
3. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση πράξεων φορολογικού έτους 2014 στις 31/12/2019.
4. Όπως επικουρικώς, εφαρμογή των αρχών της μη αναδρομικής επιβολής διοικητικής κύρωσης και της εφαρμογής της ευμενέστερης ρύθμισης – ακύρωση των προστίμων των άρθρων 58 και 58^Α του Ν.4174/2013.
5. Όπως επικουρικώς, παράβαση της αρχής ne bis in idem λόγω εφαρμογής των άρθρων 58 και 58^Α του Ν.4174/2013.

Ως προς τον ισχυρισμό περί άρνησης της εικονικότητας των συναλλαγών και εσφαλμένης και ανατιολόγητης εκτίμησης της φορολογικής αρχής και ως προς τον επικουρικώς προβαλλόμενο ισχυρισμό περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του συναλλασσόμενου – καλή πίστη της προσφεύγουσας.

Επειδή, η Υπηρεσία μας αποφάνθηκε περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ» με την με αριθμό/4-3-2021 απόφασή μας επί της με αρ. πρωτ./4-11-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που ασκήθηκε από την προσφεύγουσα κατά της με αριθμό/18-9-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014, της με αριθμό

...../18-9-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2020 και της με αριθμό/18-9-2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας. Συγκεκριμένα, κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολοντί έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια παρασχέθηκαν γενικότερα.

Επειδή εν προκειμένω, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς, χωρίς την προσκόμιση νέων στοιχείων ικανών να μεταβάλλουν την κρίση περί της εικονικότητας των στοιχείων και ως εκ τούτου οι εν λόγω ισχυρισμοί τυγχάνουν απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του φορολογικού έτους 2014

Επειδή στην παρ. 1 του αρ. 36 του Ν. 4174/2013 ορίζεται : *«Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του αρ. 68 του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος): *«1. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά και όλα τα εισοδήματα τους στη Φορολογική Διοίκηση. 2. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους».*

Επειδή στο άρθρο 38 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται :

«2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο, β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. [...] 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου».

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για το φορολογικό έτος 2014 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, διότι η προθεσμία υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του οικείου έτους έληξε, σύμφωνα με τις

διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013, στις 30/6/2015 το νωρίτερο, πριν από οποιαδήποτε χορηγηθείσα παράταση, ενώ η προθεσμία υποβολής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο του τελευταίου τριμήνου του ίδιου έτους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 38 του Ν. 2859/2000, έληξε στις 31/1/2015. Συνεπώς νόμιμα και εντός του χρόνου παραγραφής (ήτοι έως την 31/12/2020) εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό, που προβάλλεται επικουρικά, περί ακύρωσης των προστίμων των άρθρων 58 και 58^Α του Ν.4174/2013.

Επειδή στο άρθρο 58 του Ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο, ορίζεται : «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

- α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
- β) τριάντα τοις εκατό (30%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει βάσει της φορολογικής δήλωσης,
- γ) εκατό τοις εκατό (100%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση και αποδεικνύεται ότι η ανακρίβεια οφείλεται σε πρόθεση του φορολογουμένου».

Επειδή στο Ν.4337/2015, ως ισχύει από την 17/10/2015, ορίζεται :

«Άρθρο 3 Τροποποιήσεις διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ...

7. α. Οι περιπτώσεις β' και γ' της [παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013](#) αντικαθίστανται ως εξής:
- «β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
 - γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

β. Η [παρ. 2 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013](#) αντικαθίσταται ως εξής:

«Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.»

8. Μετά το άρθρο 58 του Ν. 4174/2013 προστίθεται άρθρο 58Α ως εξής:

«Άρθρο 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.
2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.
3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.
4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε.»

Άρθρο 7 Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

1. Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του [άρθρου 3 του Ν. 4337/2015](#), κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31/12/2013 ή υποθέσεις από 1/1/2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1/1/2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του Ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο».

Επειδή στην ΠΟΛ1252/2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» ορίζεται:

«3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου είναι τα εξής:

α) Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56) όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις (άρθρα 58, 58Α και 59).

Οι διαδικαστικές παραβάσεις σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης, ενώ οι ουσιαστικές παραβάσεις συνδέονται με τη μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία, έχουν ως συνέπεια τη

μη καταβολή ή καταβολή μειωμένου φόρου ή την είσπραξη επιστροφής φόρου, και διαπιστώνονται πάντοτε κατόπιν ελέγχου.

Τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 για τις ουσιαστικές παραβάσεις επιβάλλονται μόνο κατόπιν ελέγχου και διαφοροποιούνται ανάλογα με τη φορολογία για την οποία επιβάλλονται. Έτσι, το πρόστιμο του άρθρου 58 είναι η γενική ρύθμιση για τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε παραβάσεις σχετικές με όλους τους φόρους, τέλη και εισφορές που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, πλην του ΦΠΑ και των παρακρατούμενων φόρων, για τους οποίους υπάρχουν ειδικές ρυθμίσεις στα άρθρα 58Α και 59, αντίστοιχα.

β) Ως προς τη σώρευση των προστίμων για την ίδια παράβαση, στην περίπτωση που οι σχετικές διαδικαστικές παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλεται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62, το μεγαλύτερο μεταξύ των προστίμων του άρθρου 54 και των προστίμων των άρθρων 58, 58Α ή 59, κατά περίπτωση. γ) Εισάγεται νέο άρθρο 55Α, ως γενική διάταξη για την παραπομπή των εγκλημάτων φοροδιαφυγής σε ποινική δίκη. Το νέο άρθρο συνδέει τη διαδικασία επιβολής διοικητικών κυρώσεων με την ποινική διαδικασία και τις επιβαλλόμενες ποινικές κυρώσεις για τα εγκλήματα φοροδιαφυγής, η οποία εισάγεται πλέον ως ειδικό κεφάλαιο στον ΚΦΔ (Δωδέκατο Κεφάλαιο, άρθρα 66-71, βλ. [άρθρο 8 Ν. 4337/2015](#)), κατόπιν κατάργησης των σχετικών διατάξεων του Ν. 2523/1997».

Επειδή εν προκειμένω, στις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιβλήθηκε αντίστοιχα το πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσοστού 30% επί του ποσού της διαφοράς, ως ευνοϊκότερα σε σχέση με τα πρόστιμα του άρθρου 58 και 58^Α, όπως ισχύουν μετά την τροποποίηση και προσθήκη με τον Ν.4337/2015, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 1 του Ν.4337/2015. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής ne bis in idem

Επειδή, όπως κρίθηκε νομολογιακά, για να συντρέχει περίπτωση παραβίασης του άρθρου 4 του 7ου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ (αρχή ne bis in idem), απαιτείται (α) να υπάρχουν περισσότερες της μίας διακεκριμένες διαδικασίες επιβολής κύρωσης, οι οποίες δεν συνδέονται στενά μεταξύ τους, (β) οι διαδικασίες αυτές πρέπει να είναι “ποινικές” κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ήτοι βάσει των κριτηρίων Engel, κατ' εφαρμογή των οποίων μπορούν να θεωρηθούν ως “ποινικές” και κυρώσεις που επιβάλλονται από διοικητικά όργανα, ενόψει της φύσης των σχετικών παραβάσεων ή/και του είδους και της βαρύτητας των προβλεπόμενων για αυτές διοικητικών κυρώσεων, (γ) η μία από τις εν λόγω διαδικασίες πρέπει να έχει περατωθεί με αμετάκλητη απόφαση και (δ) οι διαδικασίες πρέπει να στρέφονται κατά του ίδιου προσώπου και να αφορούν στην ίδια κατ' ουσίαν παραβατική συμπεριφορά (βλ. Σ.τ.Ε. 359/2020 Ολ., 951/2018 7μ., 175/2018, 2987/2017 7μ., 680/2017 7μ.). Κατά τη νομολογία του ΕΔΔΑ, τα πρόστιμα για φορολογικές

παραβάσεις έχουν “ποινικό” χαρακτήρα, βάσει του κριτηρίου της φύσης του αδικήματος, ακόμα και αν είναι το ύψος τους πολύ χαμηλό (πρβλ. ΕΔΔΑ Μειζ. Σύνθ. 23.11.2006, 73503/01, Jussila κατά Φινλανδίας). Στην υπό κρίση υπόθεση, η διαδικασία του ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων της νομοθεσίας για τη φορολογία εισοδήματος και του ΦΠΑ και του καταλογισμού προστίμων του άρθρου 58 και 58Α είναι διακεκριμένη σε σχέση με εκείνη για τις παραβάσεις του Κ.Φ.Α.Σ., που οδήγησε στην επιβολή προστίμου σε βάρος της προσφεύγουσας και μολονότι στρέφονται κατά του ίδιου προσώπου, δεν αφορούν στην ίδια κατ' ουσίαν παραβατική συμπεριφορά, διότι τα πρόστιμα των άρθρων 58 και 58Α του ΚΦΔ αφορούν στην παράβαση της υποβολής ανακριβούς δήλωσης και είναι άμεσα συναρτώμενα με τη διαφορά φόρου που δεν αποδόθηκε, ενώ τα πρόστιμα του άρθρου 7 του Ν.4337/2013, επιβάλλονται για τη μη συμμόρφωση της προσφεύγουσας προς τις διατάξεις του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 17/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

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

1 . Η με αριθμό/6-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/8/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	14.580,44 €	14.580,44 €

2. Η με αριθμό/6-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 1/8/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	20.919,76 €	20.919,76 €

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.