



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 3.6.2022

Αριθμός απόφασης: 2204

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

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. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 4.2.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΠΕ», με Α.Φ.Μ., με έδρα επί της οδού , Κηφισιά Αττικής, ΤΚ, κατά

• της υπ' αριθ. /30.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015,

• της υπ' αριθ. /30.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016,

• της υπ' αριθ. /30.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2015,

• της υπ' αριθ. /30.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016,

• της υπ' αριθμ. /30.12.2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του ν.4472/2017, φορολογικού έτους 2015, και

• της υπ' αριθ./30.12.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

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

Επί της από **4.2.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΠΕ», με Α.Φ.Μ., 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 υπ' αριθ./30.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ύψους 51.119,60 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν.4174/2013 ύψους 25.559,80 €.

Με την υπ' αριθ./30.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ύψους 55.281,84 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν.4174/2013 ύψους 27.640,92 €.

Με την υπ' αριθ./30.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2015, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ύψους 72.865,38 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ν.4174/2013 ύψους 31.354,29 €.

Με την υπ' αριθ./30.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ύψους 11.521,85 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ν.4174/2013 ύψους 5.760,93 €.

Με την υπ' αριθ./30.12.2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 12.696,00 € (= 25.392,00 € X 50%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017, λόγω μη απόδοσης ΦΠΑ κατόπιν λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ./30.12.2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 44.160,00 € (= 110.400,00 € X 40%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, λόγω λήψης εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων το χρονικό διάστημα 1.1.2015-16.10.2015 από την Α.Ε. Α.Φ.Μ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 30.12.2021 εκθέσεων ελέγχου προστίμων ΦΠΑ & ΚΦΔ, εισοδήματος, και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ. Στην από 30.12.2021 έκθεση ελέγχου προστίμων ΦΠΑ & ΚΦΔ για την προσφεύγουσα (με δραστηριότητα κατασκευαστικής - τεχνικής εταιρείας) αναφέρονται τα κάτωθι:

«...4. ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.. ΑΤΤΙΚΗΣ

Όπως προκύπτει από τη με αρ. πρωτ. αποστολής ΕΞ 2021 Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της παρούσας -στο πρωτότυπο- κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.. Αττικής κατόπιν Εντολών Ελέγχου του Προϊσταμένου τους στην οντότητα "..... Α.Ε.", με αντικείμενο εργασιών "..... " με έδρα στην οδό ΑΘΗΝΑ , με Α.Φ.Μ. αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ , διαπιστώθηκε ότι:

Η ανωτέρω οντότητα " Α.Ε. ." είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2012- 2016. Μεταξύ των επιχειρήσεων οι οποίες έλαβαν σχετικά φορολογικά στοιχεία στις χρήσεις 2015,2016 είναι και η ελεγχόμενη οντότητα «..... Ε.Π.Ε.» αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

Παραθέτουμε κάτωθι την Έκθεση Ελέγχου, η οποία μας εστάλη με το με αρ. πρωτ. /27/02/2019 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ. Ε. Π.Δ. Αττικής:

ΑΓΟΡΕΣ - ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΤΗΣ Α.Ε ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΤΩΝ 2015 έως 2017				
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΑΓΟΡΕΣ (ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ)	ΠΩΛΗΣΕΙΣ (ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ)	ΑΓΟΡΕΣ ΠΟΥ ΚΡΙΘΗΚΑΝ ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ ΜΕ ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ Η ΔΕΝ ΑΠΕΔΕΙΧΘΗ ΟΤΙ ΑΓΟΡΑΣΘΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ Α.Ε.	ΔΙΑΦΟΡΑ
2014	2.631.845,92 €	10.807.172,22 €	2.513.347,09 €	118.498,83 €
2015	4.926.819,46 €	20.619.056,76 €	4.360.449,23 €	566.370,23 € (Οι συναλλαγές αυτές αφορούν μικροποσά που συλλέχτηκαν από πλήθος επιχειρήσεων)
2016	2.306,25 €	984.726,49 €		
2017	148,26 €	161.000,00 €		
ΣΥΝΟΛΟ	7.561.119,89 €	32.571.955,47 €	6.873.796,32 €	684.869,06 €

... Το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης Α.Ε. σκοπίμως περιλαμβάνει εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών και ειδών, έτσι ώστε να μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτών - επιχειρήσεων, διαφόρων δραστηριοτήτων.

Από τις αγορές που αναλυτικά εκτέθηκαν παραπάνω προκύπτει ξεκάθαρα ότι η ελεγχόμενη «..... Α.Ε.» δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει υπηρεσίες και να διενεργήσει πωλήσεις μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί....

Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου στην οντότητα Α.Ε. προκύπτει ότι τα χρηματικά ποσά που κατατίθενται και γίνονται άμεσα αναλήψεις γεγονός μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας και γεγονός που χαρακτηρίζει εικονικές συναλλαγές. Τα προσκομιζόμενα εμβάσματα, δεν υπάρχουν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της Α.Ε. όπου φέρονται να έχουν κατατεθεί.

Όπως προέκυψε από τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου της υπηρεσίας μας η εταιρεία ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ είναι λήπτρια και εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

Η οντότητα Α.Ε. στήθηκε με τρόπο που θα παραπλανούσε τις φορολογικές αρχές και συγκεκριμένα για να εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Δήλωσε και εικονικές αγορές ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Οι μεγαλύτερες εξ αυτών των αγορών από τα έγγραφα στοιχεία του ελέγχου κρίθηκαν εικονικές.

Η εταιρεία Α.Ε. λαμβάνει συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία από ουσιαστικά ανύπαρκτες οντότητες έτσι ώστε να δημιουργεί εικονικές αγορές και στη συνέχεια εκδίδει,

περίπου ισοσκελισμένα δηλαδή με τα ίδια ποσά, εικονικά φορολογικά στοιχεία. Η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται από την Α.Ε. για να παραπλανεί τις φορολογικές αρχές στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων δηλαδή να μην γίνονται αντιληπτές από τις δικλίδες ασφαλείας της ΑΑΔΕ οι εικονικές πωλήσεις χωρίς αγορές. ...

Οι συναλλαγές της οντότητας **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ** (λήψεως και εκδόσεως) που κρίνονται από τον παρόντα έλεγχο εικονικές στο σύνολο της συναλλαγής τους
.....**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015**

...[ΛΗΠΤΗΣ] **ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ**
ΕΥΘΥΝΗΣ....[ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ] 316.806,00 € [ΦΠΑ] 72.865,38 € [ΠΛΗΘΟΣ] 33

.....5 . ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ

...Όσα αναφέρονται παρακάτω αφορούν στοιχεία που εκδόθηκαν μέχρι την ημερομηνία 16/10/2015 και καταλογίζουμε τα παρακάτω πρόστιμα από αυτή την ημερομηνία και μετά δεν καταλογίζεται πλέον κάποιο ειδικότερο πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 του ν. 4337/15

1. Τ.Π.Δ.Α . αντίγραφο με αριθ./09/09/2015 Κ.ΑΞΙΑΣ 20.400,00 Φ.Π.Α.4.692,00
ΣΥΝ.ΑΞΙΑΣ 25.092,00 εκδόσεως « Α.Ε. »με Α.Φ.Μ.
 2. Τ.Π.Δ.Α . αντίγραφο με αριθ./12/09/2015 Κ.ΑΞΙΑΣ 25.200,00 Φ.Π.Α.5.796,00
ΣΥΝ.ΑΞΙΑΣ 30.996,00 εκδόσεως «Α.Ε. »με Α.Φ.Μ.
 3. Τ.Π.Δ.Α . αντίγραφο με αριθ./15/09/2015 Κ.ΑΞΙΑΣ 8.600,00 Φ.Π.Α.1.978,00
ΣΥΝ.ΑΞΙΑΣ 10.578,00 εκδόσεως « Α.Ε. »με Α.Φ.Μ.
 4. Τ.Π.Δ.Α . αντίγραφο με αριθ./18/09/2015 Κ.ΑΞΙΑΣ 19.000,00 Φ.Π.Α.4.370,00
ΣΥΝ.ΑΞΙΑΣ 23.370,00 εκδόσεως « Α.Ε. »με Α.Φ.Μ.
 5. Τ.Π.Δ.Α . αντίγραφο με αριθ. ΣΕΙΡΑ Ε/21/09/2015 Κ.ΑΞΙΑΣ 18.000,00
Φ.Π.Α.4.140,00 ΣΥΝ.ΑΞΙΑΣ 22.140,00 εκδόσεως « Α.Ε. »με Α.Φ.Μ.
 6. Τ.Π.Δ.Α . αντίγραφο με αριθ. ΣΕΙΡΑ Β...../09/09/2015 Κ.ΑΞΙΑΣ 14.400,00
Φ.Π.Α.3.312,00,00 ΣΥΝ.ΑΞΙΑΣ 17.712,00 εκδόσεως « Α.Ε. »με Α.Φ.Μ.
.....
 7. Τ.Π.Δ.Α . αντίγραφο με αριθ./25/09/2015 Κ.ΑΞΙΑΣ 4.800,00 Φ.Π.Α.1.104,00
ΣΥΝ.ΑΞΙΑΣ 5.904,00 εκδόσεως « Α.Ε. »με Α.Φ.Μ.
- ΣΥΝΟΛΟ 110.400,00 Φ.Π.Α. 25.392,00 =135.792,00**

Έχουν καταχωρηθεί τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία στα βιβλία της ελεγχόμενης στο ισοζύγιο Λογαριασμών Γενικού -Αναλυτικού Καθολικού με αρ. πράξης θεώρησης/22-12-2008.
Μία (1) σελίδα - καρτέλα του προμηθευτή "..... Α.Ε.", στην οποία εμφανίζονται τα ανωτέρω Τ.Π- ΔΑ.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη Εταιρεία «.....
ΜΟΝ. Ε.Π.Ε.» έλαβε από την αντισυμβαλλόμενη Εταιρεία " Α.Ε . " τα ανωτέρω τιμ/για
Καθ. αξίας € 110.400,00 πλέον Φ.Π.Α. € 25.392,00, ήτοι συνολικής αξίας 135.792,00 €, ,
Στα Τ.Π-Δ.Α. περιγράφονται τα υλικά ως εξής:
..... Κ.Τ.Λ.

Τα ανωτέρω ληφθέντα Τ.Π.-Δ.Α. είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής , διότι όπως προκύπτει από την προαναφερθείσα Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Π.Δ. Αττικής η ελεγχόμενη προέβη στη λήψη φορολογικών στοιχείων από την ουσιαστικά ΑΝΥΠΑΡΚΤΗ οντότητα " Α.Ε. .", η οποία, εξέδωσε εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία

για, πώληση υλικών τα οποία ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν. Η αντισυμβαλλόμενη οντότητα " Α.Ε. δεν θα μπορούσε να παράσχει τις περιγραφείσες υπηρεσίες, και την πώληση υλικών καθώς σύμφωνα με την Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Π.Δ. Αττικής:

- 1) Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου στην οντότητα Α.Ε. προκύπτει ότι τα χρηματικά ποσά που κατατίθενται και γίνονται άμεσα αναλήψεις γεγονός μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας και γεγονός που χαρακτηρίζει εικονικές συναλλαγές. Τα προσκομιζόμενα εμβάσματα, δεν υπάρχουν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της Α.Ε. όπου φέρονται να έχουν κατατεθεί.
- 2) Η δυσαναλογία αγορών - πωλήσεων της οντότητας «..... Α.Ε.» είναι μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας.
- 3) Από τα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας και τον ΕΦΚΑ φέρεται να απασχολεί προσωπικό χωρίς να καταβάλει το σύνολο των ασφαλιστικών εισφορών. Το προσωπικό που φέρεται να απασχολεί σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να ανταποκριθεί στον ύψος των φερόμενων συναλλαγών της Α.Ε.
- 4) Η Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης με το αριθμ. πρωτ. ΔΗΛΕΔ Γ ΕΞ2019/27-02-2019 γνωστοποίησε στον έλεγχο η οντότητα Α.Ε. διενέργησε μία πολύ μικρή - σε σχέση με τον όγκο των συναλλαγών της - εισαγωγή από την
- 5) Όπως προέκυψε από τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου της υπηρεσίας μας η εταιρεία ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ είναι λήπτρια και εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.
- 6) Η οντότητα Α.Ε. στήθηκε με τρόπο που θα παραπλανούσε τις φορολογικές αρχές και συγκεκριμένα για να εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Δήλωσε και εικονικές αγορές ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Οι μεγαλύτερες εξ αυτών των αγορών από τα έγγραφα στοιχεία του ελέγχου κρίθηκαν εικονικές.
- 7) Η εταιρία Α.Ε. λαμβάνει συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία από ουσιαστικά ανύπαρκτες οντότητες έτσι ώστε να δημιουργεί εικονικές αγορές και στη συνέχεια εκδίδει, περίπου ισοσκελισμένα δηλαδή με τα ίδια ποσά, εικονικά φορολογικά στοιχεία. Η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται από την Α.Ε. για να παραπλανεί τις φορολογικές αρχές στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων δηλαδή να μην γίνονται αντιληπτές από τις δικλίδες ασφαλείας της ΑΑΔΕ οι εικονικές πωλήσεις χωρίς αγορές.
- 8) Από τον έλεγχο αναζητήθηκε επίμονα ο νόμιμος εκπρόσωπος, πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της εταιρίας «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» κος αλλά απέφυγε να προσέλθει στη φορολογική αρχή ώστε να δώσει εξηγήσεις για τις δράσεις της οντότητας «..... Α.Ε.».
- 9) Οι συναλλαγές της οντότητας ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (λήψεως και εκδόσεως) ... κρίνονται από τον παρόντα έλεγχο εικονικές στο σύνολο της συναλλαγής τους.....

7. ΑΠΟΨΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ

Ο ελεγχόμενος στις 19.04.2019 Υπέβαλλε το υπ' αριθ. Πρωτ. υπόμνημα, στο οποίο ανέφερε τα εξής:Επί του υπ'αριθμ./22-11-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

Επί του υπ'αριθμ./22.11.2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου της ΔΟΥ Κηφισιάς και των εκδοθεισών, δυνάμει τούτου, προσωρινών καταλογιστικών πράξεων και πράξεων

επιβολής προστίμων, ο οποίος (έλεγχος) διενεργήθηκε για τα φορολογικά έτη 2015, 2016, επάγομαι τα ακόλουθα: Οι συναλλαγές μου με τον αντισυμβαλλόμενο «..... M. ΕΠΕ» κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2015, 2016 ήταν πραγματικές Όσον αφορά την πληρωμή του προμηθευτή, γίνεται είτε με επιταγές της εταιρείας μας είτε των πελατών μας εις διαταγή της Α.Ε. Οι παραπάνω επιταγές που φαίνονται στην καρτέλα της Α.Ε. έχουν προσκομισθεί στην ΥΕΔΔΕ βάσει πρόσκλησης διάθεσης λογιστικών αρχείων 10/02/2021 εντολής ελέγχου/244088/21.

8. ΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΟΥ ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ

Ο έλεγχος, επί των ισχυρισμών της ελεγχόμενης εταιρείας, όπως αυτοί διατυπώνονται στο ανωτέρω έγγραφο, κρίνει τα εξής:

Εφόσον κατατέθηκε στην υπηρεσία μας και λήφθηκε υπόψη του συγκεκριμένου ελέγχου η Έκθεση ελέγχου της εταιρείας Α.Ε. από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην οποία τεκμηριώνεται η εικονικότητα της και ότι όλες οι συναλλαγές της ήταν αδύνατον να πραγματοποιηθούν δεν θα μπορούσαμε να δεχθούμε τους ισχυρισμούς της εταιρείας ότι οι πληρωμές έγιναν μέσω τράπεζας διότι και αυτός ο ισχυρισμός έχει ληφθεί υπόψη του ελέγχου της εκδότριας των εικονικών συναλλαγών, κατόπιν τούτου προβαίνουμε στον υπολογισμό των ανωτέρω για την ελεγχόμενη χρήση.

8. ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

...Παραβάσεις νια λήψη (7) φορολογικών στοιχείων εικονικών, ως προς το σύνολο της συναλλαγής από την επιχείρηση «..... Α.Ε.»συνολικής καθαρής αξίας **110.400,00 € * 40% = 44.160 €,**

Κατόπιν, διενεργήθηκε έλεγχος στις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ βάσει του οποίου προέκυψαν διαφορές στο φορολογικό έτος 2015 λόγω λήψης των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων την περίοδο 1.1.15-16.10.15, καθώς και εικονικών φορολογικών στοιχείων μετά την 17.10.15 (για τα οποία δεν επιβλήθηκε πρόστιμο λήψης εικονικών) συνολικής καθαρής αξίας ύψους 206.406,00 € (ήτοι από 1.1.15 έως 31.12.15 η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ύψους 316.806,00 πλέον ΦΠΑ ύψους 72.865,38 €), και διαφορές στο φορολογικό έτος 2016 λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικού ύψους 50.095,00 € (ΦΠΑ 11.521,85 €), όπως προέκυψαν από τον υπό κρίση έλεγχο και από την ανωτέρω έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές και συνεπώς η κρίση του ελέγχου είναι πλημμελής. Οι επίμαχες συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί στο σύνολό τους. Η προσφεύγουσα ανέλαβε να εκπονήσει έργα και προκειμένου να ανταπεξέλθει στις απαιτήσεις των έργων αυτών, επέλεξε να συνεργαστεί με την προμηθεύτρια εταιρεία Α.Ε.. Όσον αφορά την πληρωμή του προμηθευτή, αυτή γινόταν είτε με επιταγές της προσφεύγουσας είτε των πελατών της εις διαταγή της

2. Ακόμα και αν θωρηθεί ότι υφίσταται εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ως προς τον εκδότη, η προσφεύγουσα υπήρξε καλόπιστη ως προς το πρόσωπο της συναλλασσόμενης εταιρείας. Μη σύνομη η άρνηση έκπτωσης της σχετικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας. Η προσφεύγουσα δικαιούται την έκπτωση του ΦΠΑ των τιμολογίων από το φόρο εκροών, καθόσον υπήρξε καλόπιστη λήπτρια, τα επίμαχα

τιμολόγια ήταν νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές. Μη σύννομος ο προσδιορισμός του ΦΠΑ και του Προστίμου ΦΠΑ.

3. Πλημμελής υπολογισμός του προστίμου λόγω εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων του ΚΦΔ (ν. 4174/2013). Αντίθεση στην υπ' αριθ. 2319/2021 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 και 5 του αρθ.66 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 'Εγκλήματα φοροδιαφυγής' ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: 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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

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 ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 το ν. 4308/2014: «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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα

καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.»

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013, όπως ήταν σε ισχύ κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις των εκθέσεων ελέγχου προστίμων ΚΦΔ και εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, και της αρ. πρωτ. αποστολής ΕΞ 2021 έκθεσης ελέγχου που συντάχθηκε από την Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Ν. Αττικής, η προσφεύγουσα έλαβε κατά τα υπό κρίση έτη εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία από την ουσιαστικά ανύπαρκτη οντότητα Α.Ε., η οποία εξέδωσε εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία για πώληση υλικών τα οποία ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν. Η εν λόγω εταιρεία δήλωνε εικονικές αγορές ιδιαίτερα μεγάλης αξίας και υπάρχει δυσαναλογία αγορών – πωλήσεων. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής από τις ΜΥΦ προκύπτουν στη χρήση 2015 πωλήσεις ύψους 20.619.056,76 € και συνολικές αγορές ύψους 4.926.819,46 €, από τις οποίες αγορές ύψους 4.360.449,23 € κρίθηκε ότι ήταν εικονικές (βάσει εκθέσεων ελέγχου) ή ότι δεν αποδείχτηκε ότι αγοράστηκαν από την ΑΕ. Στο φορολογικό έτος προκύπτουν αγορές ύψους 2.306,25 € και πωλήσεις ύψους 984.726,49 €.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, οι οποίες αναλύονται εκτενέστερα στις ως άνω εκθέσεις, η Α.Ε., δεν θα μπορούσε να παράσχει τις περιγραφείσες υπηρεσίες, και την πώληση υλικών.

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου προστίμων ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, από την άρση του τραπεζικού απορρήτου στην οντότητα Α.Ε. προκύπτει ότι κατατίθενται χρηματικά ποσά και γίνονται άμεσα αναλήψεις, και τα προσκομιζόμενα εμβάσματα, δεν υπάρχουν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της Α.Ε. όπου φέρονται να έχουν κατατεθεί. Οι συναλλαγές με την ΑΕ ήταν αδύνατον να πραγματοποιηθούν. Επισημαίνεται, δε, στην ως άνω έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ ότι ο τρόπος

πληρωμής των εκδοθέντων από την ΑΕ τιμολογίων έχει ληφθεί υπόψη στον έλεγχο της εκδότης των εικονικών συναλλαγών.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010)».

Επειδή στην παραπάνω έκθεση ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης και την έκδοση των σχετικών προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2042/10.5.2022 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, 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': «1. Με την υπ'αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εκδόθηκε επί προδικαστικού ερωτήματος, κρίθηκε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης έχει πεδίο εφαρμογής και επί του κατά περίπτωση προβλεπόμενου διοικητικού προστίμου για την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή.

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

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

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 το άρθρο 7 του ν. 4337/2015: «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. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους

της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.....

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α` 170).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α).... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α).. ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, που τελέστηκαν έως και την 16.10.2015, επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.7 παρ.3 του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης.

Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη την Ε. 2042/10.5.2022 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, για την παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, καθώς και της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015, αλλά ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτών (ν.2523/1997, 4174/2013 ή 4337/2015) και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης των οικείων καταλογιστικών πράξεων, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 και η επιβολή προστίμου ύψους 2.500,00 €, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο, και η τέλεση των παραβάσεων ανάγεται έως και την 16.10.2015.

Ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 θα πρέπει να τροποποιηθεί επί το ευνοϊκότερο σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 30.12.2021 εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 4.2.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....
..... ΕΠΕ», με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα:

- Α. Τη μερική αποδοχή αυτής ως προς τη με αρ. /30.12.2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015 και την τροποποίηση αυτής σύμφωνα με τα ανωτέρω, και

B. Την απόρριψη αυτής ως προς τις λοιπές πράξεις και την επικύρωση αυτών.

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

- Η υπ' αριθ./30.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα Κέρδη	49.165,61	225.440,11	176.274,50
Φόρος χρεωστικό ποσό	413,48	51.533,08	51.119,60
Προκαταβολή Φόρου	2.802,72	2.802,72	
Τέλος επιτηδεύματος	1.050,00	1.050,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας		25.559,80	25.559,80
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	4.266,20	80.945,60	76.679,40

- Η υπ' αριθ./30.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα Κέρδη	85.671,06	276.298,09	190.627,03
Φόρος χρεωστικό ποσό	1.362,02	56.643,86	55.281,84
Προκαταβολή Φόρου	4.164,74	4.164,74	
Τέλος επιτηδεύματος	1.600,00	1.600,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας		27.640,92	27.640,92
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	7.126,76	90.049,52	82.922,76

- Η υπ' αριθ./30.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2015

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	523.109,68	523.109,68	
Αξία φορολογητέων εισροών	494.031,85	177.225,85	316.806,00
Φόρος εκροών	119.647,80	119.647,80	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	120.579,30	47.713,92	72.865,38
Πιστωτικό υπόλοιπο	931,50	931,50	
Χρεωστικό υπόλοιπο		72.865,38	72.865,38
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ		31.354,29	31.354,29
Σύνολο φόρου για καταβολή		104.219,67	104.219,67
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	931,50	931,50	

- Η υπ' αριθ./30.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.530.488,23	1.530.488,23	
Αξία φορολογητέων εισροών	1.392.695,37	1.342.600,37	50.095,00
Φόρος εκροών	364.056,74	364.056,74	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	364.056,74	352.534,89	11.521,85
Πιστωτικό υπόλοιπο			

Χρεωστικό υπόλοιπο		11.521,85	11.521,85
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ		5.760,93	5.760,93
Σύνολο φόρου για καταβολή		17.282,78	17.282,78

- Η υπ' αριθ./30.12.2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015
Πρόστιμο άρθρου 79 του ν.4472/2017 12.696,00 € (= 25.392,00 € X 50%)
- Η υπ' αριθ./30.12.2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 2.500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.