



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31.05.2022

Αριθμός απόφασης: 2091

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

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. Την με ημερομηνία κατάθεσης 31.01.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στον Άγιο Ιωάννη Ρέντη Αττικής,, κατά

- Της υπ' αριθ. /27.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά
- Της υπ' αριθ. /27.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Εποβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015 έως 31.12.2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά

- Της υπ' αριθ. /27.12.2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά
- Της υπ' αριθ. /27.12.2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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. Φ.Α.Ε. Πειραιά.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **31.01.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», 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. /27.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 32.284,54 ευρώ, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 16.142,27 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 48.426,81 ευρώ.
- Με την υπ' αριθ. /27.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 25.604,18 ευρώ, πλέον προστίμου το άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 12.802,09 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 38.406,27 ευρώ.
- Με την υπ' αριθ. /27.12.2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 12.801,49 ευρώ.
- Με την υπ' αριθ. /27.12.2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 44.530,40 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 27.12.2021 εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου αρ.79 Ν.4472/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά και επί της από 07.11.2020 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Πρόκειται για ανώνυμη εταιρεία, η οποία κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο (01.01.2015 έως 31.12.2015), τηρούσε διπλογραφικά βιβλία, με ημερομηνία έναρξης εργασιών την

06.11.2007, με αντικείμενο εργασιών «.....» και με έδρα επί της οδού στον ΑΓ. Ι.ΡΕΝΤΗ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Συνεπεία των υπ' αριθ. πρωτ. εγγράφων Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2020/15.12.2020 ΕΜΠ, ΕΞ 2020/16.12.2020 και ΕΞ 2020/16.12.2020 (αρ. πρωτ. εισερχομένου Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, και /23.12.2020) με τα οποία διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά ο φάκελος της υπόθεσης με ID και ημερομηνία 09.11.2020 με συνημμένες τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για την προσφεύγουσα εταιρεία, εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά η με αριθμό /15.04.2021 εντολή ελέγχου σε βάρος της προσφεύγουσας, για την φορολογική περίοδο 01.01.2015 – 31.12.2015.

Σύμφωνα με την από 07.11.2020 έκθεση μερικού ελέγχου γραφείου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία αφορούσε την προσφεύγουσα εταιρεία, και κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε από την ως άνω Υπηρεσία για την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. για την οποία συντάχθηκε η από 24.09.2020 έκθεση ελέγχου, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2015 από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., συνολικά οκτώ (8) Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής που αφορούν κατασκευαστικές εργασίες μετά υλικών συνολικής καθαρής αξίας 111.326,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 25.602,98 ευρώ, τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους. Από την ως άνω Υπηρεσία συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν την 08.10.2020 στην προσφεύγουσα το με αριθμό /07.10.2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου και ο με αριθ. /07.10.2020 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015.

Α. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, έχοντας στη διάθεσή της τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) της προσφεύγουσας, καθώς επίσης και φωτοαντίγραφα επιταγών που προσκόμισε η προσφεύγουσα στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, τα οποία είχαν ήδη κατασχεθεί από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με τις υπ' αριθ. /2019 και /2020 εκθέσεις κατάσχεσης, προσδιόρισε το εισόδημα του φορολογικού έτους 2015 χωρίς να αναγνωρίσει τα επίμαχα τιμολόγια τα οποία καταλόγισε ως λογιστικές διαφορές (δαπάνες μη εκπιπτόμενες).

Β. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Φ.Π.Α.

Με βάση τα ως άνω αποτελέσματα στη φορολογία εισοδήματος, ο έλεγχος αναμόρφωσε τις φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας στη συνολική αξία των 838.158,60 ευρώ για το έτος 2015, αφού μείωσε αυτές κατά το ποσό της καθαρής αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε τη χρήση 2015 και κατ' επέκταση τον αναλογούντα Φ.Π.Α των φορολογητέων εισροών κατά το ποσό του Φ.Π.Α των τιμολογίων αυτών, με αποτέλεσμα να προκύπτει για την ελεγχόμενη περίοδο πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α 564,00 ευρώ αντί του πιστωτικού ποσού των 26.168,18 ευρώ βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων της περιόδου 01.01.2015 – 31.12.2015.

Γ. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Δ.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα από αυτήν φορολογικά-λογιστικά της βιβλία της χρήσης 2015, οκτώ (8) Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής, εικονικά στο σύνολό τους, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, για τα οποία διενεργήθηκε έκπτωση του φόρου ύψους 25.602,98 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 του Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) και για τις οποίες επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε,

ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή, ήτοι $25.602,98 \times 50\% = 12.801,49$ ευρώ, καθώς και πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. β ν. 4337/2015 ποσού ίσου με ποσοστό 40% επί της συνολικής καθαρής αξίας των τιμολογίων, ήτοι $111.326,00 \times 40\% = 44.530,40$ ευρώ.

Από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά συντάχθηκε το με αριθμό /23.09.2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων του αρ.28 Ν.4174/2013 με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις, τα οποία κοινοποιήθηκαν νόμιμα στην προσφεύγουσα την 29.09.2021.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη το υπ' αριθ. πρωτ. /19.10.2021 υπόμνημα της προσφεύγουσας στο ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων, προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και στη σύνταξη των οικείων εκθέσεων ελέγχου, η κοινοποίηση των οποίων φέρεται να έχει λάβει χώρα – σύμφωνα με τις εκθέσεις επίδοσης που περιλαμβάνονται στον φάκελο της υπόθεσης – με θυροκόλληση στην οδό την 31.12.2021 και ώρα 10.30 πμ. Σύμφωνα με την παρούσα προσφυγή, η προσφεύγουσα έλαβε γνώση των προσβαλλόμενων πράξεων την 20.01.2022 έπειτα από την υπ' αριθ. πρωτ. /13.01.2022 αίτηση του πληρεξούσιου δικηγόρου της, καθώς όπως αναφέρει στην ως άνω αίτηση δεν είχε λάβει γνώση για τα αποτελέσματα του ελέγχου ως τότε.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά για το φορολογικό έτος 2015, προβάλλοντας του κάτωθι λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση των πράξεων σύμφωνα με τις υπ' αριθ. ΣτΕ ΟΛ 616-618/2021, ισχυριζόμενη ότι η διεύθυνση που αναγράφεται στην έκθεση επίδοσης δεν αντιστοιχεί στη διεύθυνση της έδρας της επιχείρησης η οποία είναι, με αποτέλεσμα η ίδια να μη λάβει γνώση των προσβαλλόμενων πράξεων που θυροκολλήθηκαν στην ανωτέρω διεύθυνση στις 31.12.2021, αλλά την 20.01.2022 έπειτα από την υπ' αριθ. πρωτ. /13.01.2022 αίτησή της. Ως εκ τούτου, η κοινοποίηση των πράξεων έλαβε χώρα μετά την πενταετή προθεσμία για τη νόμιμη επίδοσή τους, η οποία έληξε την 31.12.2021.
2. Δεν προκύπτει εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων ως προς τη συναλλαγή αλλά ενδεχομένως ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου, επικαλούμενη την πραγματοποίηση των συναλλαγών και την εξόφλησή τους με τραπεζικές επιταγές
3. Επίκληση καλής πίστης, η οποία έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση των επίμαχων δαπανών στη φορολογία εισοδήματος καθώς και του αναλογούντος Φ.Π.Α.
4. Εφαρμογή του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 2319/2021 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας.
5. Αφαίρεση του προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. από την υπ' αριθ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ, διότι έχει ήδη επιβληθεί σε βάρος της το πρόστιμο του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 με την υπ' αριθ. /2021 πράξη επιβολής προστίμου.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής:

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθ. 36 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με άρθρο 32 παρ.

2 του ν. 4646/2019, ορίζεται ότι:

«3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 27 περ. α' του Ν.4646/2019 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εντάσσεται στα εγκλήματα φοροδιαφυγής όπως αυτά περιγράφονται με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), με τις οποίες ορίζεται ότι:

« Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

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....»

Επειδή, ως προς την «φοροδιαφυγή» στο άρθρο 55 παρ.1 του ν.4174/2013, ορίζεται το εξής:

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, φορολογική αρχή. ...».

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 ι. 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 την από 07.11.2020 έκθεση μερικού ελέγχου γραφείου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία αφορούσε την προσφεύγουσα εταιρεία, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2015 από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., συνολικά οκτώ (8) Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής συνολικής καθαρής αξίας 111.326,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 25.602,98 ευρώ, τα οποία είναι **εικονικά στο σύνολό τους**.

Επειδή, βάσει των ως άνω, στο υπό κρίση έτος, υφίσταται σε κάθε περίπτωση φοροδιαφυγή λόγω της εικονικότητας της υπό κρίση συναλλαγής, όπως αυτή ορίζεται στις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 66 του ΚΦΔ.

Συνεπώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 66 του Ν.4646/2019 ο χρόνος παραγραφής είναι **δεκαετής**.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η δεκαετής προθεσμία παραγραφής, συμπληρώνεται ως προς το φορολογικό έτος 2015 (χρήση 2015), την **31.12.2026**.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 27.12.2021 και κοινοποιήθηκαν σύμφωνα με το έγγραφο απόψεων της Δ.Ο.Υ. την 31.12.2021 με θυροκόλληση.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έλαβε γνώση των προσβαλλόμενων πράξεων την 20.01.2022, έπειτα από δική της αίτηση στη Δ.Ο.Υ..

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν εντός της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί πραγματοποίησης των συναλλαγών και εξόφλησης με τραπεζικές επιταγές :

Επειδή, σύμφωνα με την από 07.11.2020 Έκθεση μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, αναφέρονται μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

«Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην, συντάχθηκε η από 24.04.2020 έκθεση ελέγχου από τους ελεγκτές της υπηρεσίας μας [...]. Η ανωτέρω έκθεση ελέγχου κατέληξε στην διαπίστωση ότι η, είναι **συναλλακτικά ανύπαρκτη** και έχει εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις. ...

Έναυσμα για τη διενέργεια του παρόντος ελέγχου αποτέλεσε σχετική πληροφόρηση της Υπηρεσίας μας, μέσω των πληροφοριακών συστημάτων ΝΕΟ TAXIS και ΕΛΕΝΧΙΣ, σύμφωνα με την οποία η ελεγχόμενη οντότητα, εμφανιζόταν να λαμβάνει φορολογικά στοιχεία από την

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ ΩΣ ΕΚΔΟΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Η εταιρεία είναι ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση, η οποία λειτουργεί από την ίδρυσή της ως μία εταιρεία εξυπηρέτησης τρίτων. Εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας για συναλλαγές που ουδέποτε πραγματοποίησε, με σκοπό την επιδίωξη οφέλους από την ίδια ή και τρίτα πρόσωπα, μέσω της οικειοποίησης του Φ.Π.Α. και λοιπών φόρων, ενώ αντίστοιχο ήταν και το όφελος για τις λήπτριες επιχειρήσεις. ...

1. Ουδέποτε προέβη σε θεώρηση βιβλίων και στοιχείων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.
2. Δεν υπέβαλε Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος από ενάρξεως (2009) έως την ημέρα σύνταξης της παρούσας έκθεσης, καθώς επίσης από ενάρξεως έως τον /2019 έχει υποβάλει τριάντα μία (31) μηδενικές μηνιαίες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., για ενενήντα μία (91) περιόδους (μήνες) δεν έχει υποβάλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., ενώ εμφανίζεται να έχει συναλλαγές με τρίτους όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών.
3. Η ελεγχόμενη δεν λειτούργησε ποτέ στην δηλωθείσα έδρα (.....), δεν δήλωσε άλλη διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας και δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο να ασκεί δραστηριότητα σε οποιαδήποτε άλλη διεύθυνση.
4. Δεν έχει δημοσιεύσει ποτέ ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις (Ισολογισμούς κτλ) στο ΓΕΜΗ ή στο Εθνικό Τυπογραφείο.
5. Δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φόρου μισθωτών υπηρεσιών, ούτε έχει απογραφεί στο αρμόδιο υποκατάστημα ΕΦΚΑ.
6. Δεν κατέχει ούτε κατείχε μηχανήματα έργου, οχήματα και λοιπό εξοπλισμό που θα της ήταν απαραίτητα για την εκτέλεση των εργασιών της, τα οποία να έχουν ταξινομηθεί και απογραφεί από την αρμόδια Δ.Τ.Ε. Περιφερειακής Ενότητας της Χώρας.
7. Δεν διαθέτει ή διέθετε τραπεζικούς λογαριασμούς σε κανένα τραπεζικό ίδρυμα.
8. Με σκοπό να νομιμοποιηθούν οι ανύπαρκτες συναλλαγές, χρησιμοποιήθηκαν, από φερόμενους πελάτες της, πλαστά αντίγραφα τραπεζικών παραστατικών, που αφορούσαν πληρωμές για εξόφληση τιμολογίων, στα οποία εμφανίζονται να πιστώνονται τραπεζικοί λογαριασμοί της ελεγχόμενης, ενώ όπως αποδείχθηκε από τον έλεγχο η ελεγχόμενη δεν τηρεί τραπεζικούς λογαριασμούς σε κανένα πιστωτικό ίδρυμα.

9. Εμφανίζει πωλήσεις (υλικών εξοπλισμού κ.α.) προς φερόμενους πελάτες της χωρίς να έχει πραγματοποιήσει αντίστοιχες αγορές, ενώ στις περιπτώσεις που εμφανίζει αγορές, αυτές διενεργήθηκαν από τρίτα πρόσωπα. Ειδικότερα από το έτος 2014 έως και το έτος 2018 δηλώνει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών ελάχιστα ποσά αγορών και εξόδων (ήτοι συνολικά ποσό 17.392,18€) ενώ τα αντίστοιχα ποσά των φερόμενων πωλήσεως ανέρχονται στο ποσό των 5.466.384,23€. Όπως έχουμε προαναφέρει για την ελεγχόμενη οντότητα δεν προκύπτουν από ενάρξεως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και εισαγωγές από τρίτες χώρες. Επίσης φερόμενες αγορές της ελεγχόμενης πραγματοποιήθηκαν από τρίτους ή μετά από παραγγελίες των υπευθύνων των ληπτριών επιχειρήσεων.
10. Διαπιστώθηκε αναντιστοιχία δηλωθέντων αντικειμένων δραστηριότητας και τιμολογημένων υποτιθέμενα εκτελούμενων εργασιών, αφού αναφέρεται να εκτελεί εργασίες (λ.χ. αφισοκολλήσεις, πωλήσεις μηχανημάτων) χωρίς να έχει δηλωθεί η αντίστοιχη δραστηριότητα.
11. Πλήθος φερόμενων πελατών της, εμφανίζουν ανεξόφλητα υπόλοιπα, ενώ η ελεγχόμενη δεν είχε την δυνατότητα χορήγησης πίστωσης, αφού το εταιρικό της κεφάλαιο ανέρχεται στο ποσό των 18.000,00 € (ΦΕΚ/11-08-2009) χωρίς να εμφανίζει στοιχεία δανειοδότησης.
12. Διαπιστώθηκαν εξοφλήσεις από φερόμενους πελάτες οι οποίες διενεργήθηκαν προς τρίτα πρόσωπα που δεν έχουν καμία σχέση με την ελεγχόμενη, ενώ πλήθος επιταγών οπισθογραφούνται και επιστρέφουν στους εκδότες αυτών, δηλαδή στους φερόμενους πελάτες – λήπτριες επιχειρήσεις.
13. Εξέδωσε φορολογικά στοιχεία προς την ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση
....., με ΑΦΜ, για την οποία έχει ολοκληρωθεί μερικός φορολογικός έλεγχος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΓ Αθηνών, όπου διαπιστώθηκε ότι είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων.
14. Χρησιμοποιούσε παραπονημένα δελτία αποστολής τρίτων επιχειρήσεων, ως προς τα στοιχεία του πελάτη (επωνυμία, ΑΦΜ, κτλ) την ημερομηνία, τον τόπο προορισμού και τα είδη που περιλαμβάνονταν, τα οποία εν συνεχεία χρησιμοποιούσε (παραπάνω από μία φορά) προκειμένου να τιμολογήσει τους φερόμενους πελάτες της σε τιμές πολλαπλάσιες της πραγματικής αξίας τους.
15. Από τα εκδοθέντα τιμολόγια στους φερόμενους πελάτες δεν προκύπτει σύνδεση ποιοτικής διάκρισης παρεχόμενων υπηρεσιών – έργων με την αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ούτε χορηγήθηκαν στοιχεία μελετών ή επιμετρήσεων. Το ίδιο προκύπτει και από τα ιδιωτικά συμφωνητικά.
16. Εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων προς τους φερόμενους ως πελάτες της, στα οποία αναγράφει ως μεταφορικό μέσο το ΙΧΕ με αρ. κυκλ. ιδιοκτησίας του κ., ο οποίος με υπεύθυνη δήλωσή του προς την υπηρεσία μας, δήλωσε ότι δεν γνωρίζει την οντότητα
17. Σύμφωνα με το με αρ. φύλλου /11-08-2009 ΦΕΚ η διάρκεια της εταιρείας ορίζεται σε δέκα (10) έτη και αρχίζει από τη νόμιμη δημοσίευση (10 Αυγούστου 2009) περίληψης του καταστατικού της στο «Δελτίο Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης» της Εφημερίδας της Κυβέρνησης. Έως την σύνταξη της παρούσας έκθεσης δεν τηρήθηκαν οι νόμιμες διατυπώσεις ώστε να παραταθεί η διάρκεια της εταιρείας, η οποία έληξε την 11.08.2019.

18. Δεν ανταποκρίθηκε στη με αριθμό /2019 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων της Υπηρεσίας μας, ούτε στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση προς ακρόαση με αριθμό /2019.

19. Ο έλεγχος απέστειλε το με αρ. πρωτ. 01.08.2019 έγγραφο προς τον Ενιαίο Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (ΕΦΚΑ) Περιστερίου να μας χορηγήσει τις αναλυτικές περιοδικές δηλώσεις μισθωτών και υπαλλήλων που απασχόλησε τα έτη από 2009 έως 2019 η επιχείρηση – ΑΦΜ Το ΕΦΚΑ Περιστερίου απέστειλε την με αρ. πρωτ. /02.09.2019 έγγραφη επιστολή, με την οποία μας γνωστοποίησε πως «η επιχείρηση δεν έχει κάνει απογραφή στο υποκατάστημά τους και δεν έχει απασχολήσει προσωπικό».

20. Ο έλεγχος ζήτησε στοιχεία μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Συναλλαγών (ΣΜΤΛ) σχετικά με την τήρηση τραπεζικών λογαριασμών της εταιρείας για τα έτη από 2009 έως 2019 (κωδικός αιτήματος). Η απάντηση που λάβαμε από τις τράπεζες ήταν αρνητική.

Από τα παραπάνω αναλυτικά αναφερόμενα, αδιαμφισβήτητα προέκυψε ότι η επιχείρηση είναι μία συναλλακτικά ανύπαρκτη οντότητα και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολο συναλλαγές. Με τις πράξεις της εκδότριας επιχείρησης, το Δημόσιο ζημιώθηκε από μη καταβολή φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ από τις λήπτριες επιχειρήσεις.

...

Εκτός των άλλων επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία, λήπτης της, βρέθηκε και η ελεγχόμενη σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών των οικονομικών ετών 2015, 2017 & 2018.»

Επειδή, αναφορικά με τις τραπεζικές επιταγές με τις οποίες η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εξόφλησε τα επίμαχα τιμολόγια, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, στο πλαίσιο διερεύνησης της υπόθεσης, απέστειλε τα υπ' αριθ. πρωτ. /03.10.2019, ΕΞ2019ΕΜΠ /03.10.2019, /22.11.2019, ΕΞ2019ΕΜΠ /03.10.2019, /22.11.2019 και /22.11.2019 έγγραφα αιτήματα στα τραπεζικά ιδρύματα ALPHA BANK, EUROBANK, ΠΕΙΡΑΙΩΣ και ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ, με τα οποία ζητήθηκαν στοιχεία για τις συναλλαγές αυτές.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, σχετικά με τις προαναφερθείσες επιταγές αναφέρονται τα κάτωθι: « ...

- Η επιταγή με α/α 1, που εμφανίστηκε στα συστήματα των τραπεζών ως σφραγισμένη, δεν αποτελεί προϊόν εξόφλησης των συναλλαγών της ελεγχόμενης με την εκδότρια επιχείρηση

- Οι επιταγές με α/α 2 – 6 & 9, φέρουν στη θέση της πρώτης οπισθογράφησης τη σφραγίδα και υπογραφή της ατομικής επιχείρησης, η οποία δεν υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, περιοδικές ΦΠΑ, καθώς και συγκεντρωτικές πελατών – προμηθευτών από το οικονομικό έτος 2014 και μετά και δεν έχει καμία συναλλακτική δραστηριότητα με την ελεγχόμενη επιχείρηση, καθώς και με την εκδότρια επιχείρηση Οι ανωτέρω επιταγές εισπράχθηκαν με μετρητά από τα φυσικά πρόσωπα αντίστοιχα που επίσης δεν έχουν καμία σχέση με τις ως άνω εταιρείες και συνεπώς δεν

αποτελούν προϊόν εξόφλησης των συναλλαγών της ελεγχόμενης με την εκδότρια επιχείρηση
.....

- Οι επιταγές με α/α 7 – 8, ενώ φέρουν τη σφραγίδα της, επράχθησαν με μετρητά από το φυσικό πρόσωπο, φυσικό πρόσωπο που δεν έχει καμία σχέση με την εταιρεία, η οποία εκπροσωπείται νόμιμα από τον Επίσης δεν αποτελούν προϊόν εξόφλησης από την ελεγχόμενη επιχείρηση για τις συναλλαγές με την

- Οι επιταγές με α/α 10,12,13 & 17 φέρουν στη θέση της πρώτης οπισθογράφησης τη σφραγίδα και υπογραφή της ελεγχόμενης και στη θέση της δεύτερης οπισθογράφησης τη σφραγίδα και υπογραφή της εταιρείας, η οποία δεν έχει καμία συναλλακτική δραστηριότητα με την ελεγχόμενη επιχείρηση Σημειώνεται όμως, ότι για την εν λόγω επιχείρηση έχει συνταχθεί από την Υπηρεσία μας έκθεση ελέγχου, με τη διαπίστωση του λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης Τέλος ως κομιστές των ανωτέρω επιταγών φέρονται οι επιχειρήσεις,, και αντίστοιχα με κατάθεση στον τραπεζικό τους λογαριασμό. Επίσης δεν αποτελούν προϊόν εξόφλησης από την ελεγχόμενη επιχείρηση για τις συναλλαγές με την

- Η επιταγή με α/α 11 φέρει στη θέση της πρώτης οπισθογράφησης τη σφραγίδα και υπογραφή της ελεγχόμενης και στη θέση της δεύτερης οπισθογράφησης τη σφραγίδα και υπογραφή της εταιρείας (κομιστής της επιταγής), η οποία δεν έχει καμία συναλλακτική δραστηριότητα ούτε με την ελεγχόμενη ούτε με την εκδότρια Η εν λόγω επιταγή δεν μπορεί επίσης να αποτελέσει προϊόν εξόφλησης των συναλλαγών της ελεγχόμενης με την

- Οι επιταγές με α/α 14 & 15 φέρουν στη θέση της πρώτης οπισθογράφησης τη σφραγίδα και υπογραφή της ελεγχόμενης και στη θέση της δεύτερης οπισθογράφησης την υπογραφή του φυσικού προσώπου, στον οποίο εξοφλείται η επιταγή με μετρητά. Το ανωτέρω φυσικό πρόσωπο δεν έχει καμία συναλλακτική δραστηριότητα με την ελεγχόμενη επιχείρηση. Σημειώνεται ότι για το εν λόγω φυσικό πρόσωπο έχει συνταχθεί έκθεση ελέγχου από την Υπηρεσία μας, με τη διαπίστωση του λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων, από την εταιρεία Συνεπώς οι ανωτέρω επιταγές δεν αποτελούν προϊόν εξόφλησης των συναλλαγών της ελεγχόμενης με την

- Οι επιταγές με α/α 18 & 19 φέρουν στη θέση της πρώτης οπισθογράφησης τη σφραγίδα και υπογραφή της ελεγχόμενης και στη θέση της δεύτερης οπισθογράφησης τη σφραγίδα και υπογραφή της επιχείρησης, η οποία δεν έχει καμία συναλλακτική δραστηριότητα με τις συναλλασσόμενες επιχειρήσεις. Ως κομιστές των επιταγών φέρονται αντίστοιχα οι επιχειρήσεις, & Επίσης οι αναφερόμενες επιταγές δεν αποτελούν προϊόν εξόφλησης των συναλλαγών της ελεγχόμενης με την

- Τέλος, η συνήθης πρακτική που ακολουθείται στην αγορά είναι η επιταγή να εισπράττεται είτε από τον εκπρόσωπο της επιχείρησης σε διαταγή της οποίας έχει εκδοθεί (πρώτος κομιστής), θέτοντας στη θέση της πρώτης οπισθογράφησης πέρα από τη σφραγίδα της επιχείρησής του τη μονογραφή του, το ονοματεπώνυμό του και τον αριθμό της ταυτότητάς του, είτε να μεταβιβάζεται δια της οπισθογράφησης σε δικό της προμηθευτή. Από τα στοιχεία που απέστειλε η Κανονιστική Συμμόρφωση των τραπεζών ALPHA BANK, EUROBANK, ΠΕΙΡΑΙΩΣ και ΕΘΝΙΚΗ γίνεται σαφές ότι: α) καμία επιταγή δεν εμφανίζεται να εισπράττεται από την εκδότρια των

φορολογικών στοιχείων επιχείρηση και β) το προϊόν των επιταγών εισπράττεται εν τέλει σε μετρητά από τρίτα πρόσωπα, ή από άλλες εταιρείες με κατάθεση στον τραπεζικό τους λογαριασμό που δεν έχουν καμία επαγγελματική σχέση με τις αντισυμβαλλόμενες. Όλα τα ανωτέρω οδηγούν ξεκάθαρα στη διαπίστωση της μη διενέργειας των συναλλαγών.

- Σχετικά με τις συναλλαγματικές που αναφέρονται στον πίνακα 4 της παρούσας, ύστερα από τον έλεγχο και την επεξεργασία των κατασχεμένων ημερολογίων κινήσεων της, προκύπτει ότι φέρουν υπόλοιπο 120.000,00 € συνεπώς παραμένουν ανεξόφλητες και ως εκ τούτου δεν αποτελούν προϊόν εξόφλησης των συναλλαγών της ελεγχόμενης με την»

Συνεπώς, σύμφωνα με τα παραπάνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πραγματοποίησης των συναλλαγών κρίνεται απορριπτέος.

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί καλής πίστης:

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣΤΕ**, 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 επιτηδευματός 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 από τα παραπάνω και δεδομένου ότι στην υπό εξέταση περίπτωση δεν τίθεται θέμα καλοπιστίας του λήπτη εφόσον η εκδότρια επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη, συνάγεται ότι η προσφεύγουσα:

- α) δεν νομιμοποιείται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της τις δαπάνες που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2015
- β) δεν νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2015.

Ως προς τον 4^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας σχετικά με την εφαρμογή του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων:

Επειδή, με τη με αριθμό **2319/2021** απόφαση του Ανωτάτου Ακυρωτικού Δικαστηρίου επιλύθηκε το άκρως σημαντικό ζήτημα που αφορά στη διαχρονική εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν διοικητικές κυρώσεις για τις παραβάσεις αποδοχής εικονικών φορολογικών

στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, οι οποίες αφορούν στο διάστημα ισχύος του Ν.2523/1997.

Σημειώνεται ότι τα πρόστιμα για αποδοχή εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων ανέρχονταν αρχικώς, υπό το καθεστώς ισχύος του Ν. 2523/1997, σε ποσοστό 200% της καθαρής αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου, εφόσον η αξία αυτή υπερέβαινε το ποσό των 1.200 ευρώ. Ακολούθως, με το άρθρο 55 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), το οποίο ίσχυσε για παραβάσεις που τελέστηκαν από τη δημοσίευση του νόμου αυτού (26.7.2013) και μετά, το εν λόγω πρόστιμο περιορίστηκε σε ποσοστό 50% της καθαρής αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου. Εν συνεχεία, με το άρθρο 3 παρ. 4 (περ. α' και β') του ν. 4337/2015 καταργήθηκαν οι διατάξεις της 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. από 1.2.2016 και έπειτα, ενώ, με το άρθρο 7 παρ. 6 του ιδίου νόμου καταργήθηκαν και οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997. Περαιτέρω, με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του παραπάνω νόμου 4337/2015 ορίστηκε ότι 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 ν. 4337/2015 (17.10.2015) δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, επιβάλλεται πρόστιμο που ανέρχεται σε ποσοστό 40% της καθαρής αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Η ανωτέρω διαχρονική εφαρμογή τριών διαφορετικών νομοθετημάτων (Ν. 2523/1997, Ν. 4174/2013 και Ν. 4337/2015), οι οποίες ρύθμισαν με διαφορετικό τρόπο την ίδια παράβαση, δημιούργησε ευλόγως, από πλευράς των φορολογουμένων, ζήτημα εφαρμογής της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης.

Κατόπιν των παραπάνω διαδοχικών ρυθμίσεων που ίσχυσαν στο πεδίο της επιβολής κυρώσεων για την παράβαση της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης, στο πλαίσιο εξέτασης σχετικού λόγου προσφυγής, υπέβαλε στο Συμβούλιο της Επικρατείας προδικαστικό ερώτημα αναφορικά με το εάν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης έχει πεδίο εφαρμογής επί της καταργητικής των οικείων κυρώσεων διάταξης του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, άγουσα, κατ' επέκταση, στη δικαστική ακύρωση των σχετικών προστίμων, ή μήπως ο ανωτέρω νεότερος νόμος δεν είναι συγκρίσιμος με τους προηγούμενους (ν. 2523/1997 και 4174/2013), όσον αφορά τις εκεί προβλεπόμενες παραβάσεις ή κυρώσεις, εφόσον συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιαδώς διαφορετικού, κανονιστικού πλαισίου υποχρεώσεων του διοικουμένου.

Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης αποτελεί γενική αρχή του ημεδαπού φορολογικού δικαίου με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1 Σ.) και περί αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδαφ. δ' Σ.), σύμφωνα με την οποία το Δικαστήριο οφείλει να εφαρμόζει τον ευμενέστερο για τους φορολογούμενους νόμο, που προβλέπει κύρωση για ορισμένη φορολογική παράβαση, ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης και κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της διοικητικής παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το διοικητικό δικαστήριο. Ωστόσο η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο όσον αφορά την προβλεπόμενη διοικητική παράβαση ή κύρωση είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιαδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των

διοικητικών κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (πρβλ. ΣτΕ 7μ. 1438/2018, 351, 352, 1389, 2691/2019, ΣτΕ 2221/2018, 2734/2020, πρβλ. ΣτΕ 1582/2020).

Το ΣτΕ εν προκειμένω έκρινε, κατά πλειοψηφία, μειοψηφησάντων δύο μελών της 7μελούς συνθέσεως του Δικαστηρίου, ότι: (α) η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η και παρ. 2 περ. ε του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το πρόστιμο που συνδεόταν με την καθαρή αξία εκάστου φορολογικού στοιχείου (αρχικά 200% και ακολούθως 50%) και προέβλεπε μόνο κατ' αποκοπή πρόστιμο ίσο με 2.500 ευρώ ανά χρήση – φορολογική περίοδο, είναι συγκρίσιμη τόσο με τις προγενέστερες διατάξεις του Ν. 2523/1997 (αρ. 5) και του Ν. 4174/2013 (αρ. 55 παρ. 2), που προέβλεπαν αντίστοιχα τα άνω πρόστιμα όσο και με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 που προέβλεπε πρόστιμο 40% της καθαρής αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου, (β) η εν λόγω νεότερη ρύθμιση δεν συνδέεται με τη θέσπιση νέου, ουσιαδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, (γ) η θεσπισθείσα με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 νέα ρύθμιση περί των ποινικών αδικημάτων και κυρώσεων για την επίμαχη δεν αποτελεί στοιχείο συναφές με το ζήτημα της αναδρομικής εφαρμογής της διοικητικής κύρωσης, εφόσον, άλλωστε, δεν μεταβάλλει επί το αυστηρότερον το καθεστώς της ποινικής ευθύνης για την προαναφερόμενη παράβαση η δε πρόβλεψη παραλλήλως ποινικών και διοικητικών κυρώσεων για την επίμαχη παράβαση ουδόλως εμποδίζει την ενεργοποίηση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης και (δ) η κατάργηση του προστίμου για αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων απορρέει από την εκ μέρους του νομοθέτη εκτίμηση της πρόβλεψης των ποινικών παραβάσεων και κυρώσεων ως προσφορότερης και αποτελεσματικότερης, έναντι των οικείων διοικητικών κυρώσεων.

Με βάση τις ανωτέρω σκέψεις το ΣτΕ έκρινε ότι σύμφωνα με την Αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η και παρ. 2 περ. ε του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997) και προβλέπει το άνω κατ' αποκοπήν πρόστιμο, εφαρμόζεται (από το διοικητικό δικαστήριο κατόπιν παραδεκτής προβολής σχετικού λόγου ένδικης προσφυγής (βλ. ΣτΕ 7μ. 1438/2018, 351/2019) *ratione temporis* και για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β του ν. 2523/1997.

Η ανωτέρω νομολογία είναι, με βεβαιότητα, καταλυτική, αναφορικά με τις, σοβαρότερες κατά τεκμήριο, παραβάσεις της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς περιορίζει δραστικά τα επιβαλλόμενα πρόστιμα για τις παραβάσεις αυτές, δεδομένου ότι το επιβλητέο, κατά την κρίση του ΣτΕ, πρόστιμο των 2.500 ευρώ, επιβαλλόμενο άπαξ, ανά φορολογικό έτος κρίνεται αντικειμενικά επιεικές εν σχέσει με τη φύση της οικείας παράβασης.

Θεωρούμε ότι η ανωτέρω νομολογία τυγχάνει εφαρμογής επί όλων των προστίμων του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, τα οποία ακολούθως προβλέφθηκαν στο άρθρο 55 παρ. 2 του Ν. 4174/2013, οι διατάξεις του οποίου καταργήθηκαν με τον Ν. 4337/2015, όπως τα πρόστιμα για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, για αποδοχή εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων, καθώς και για μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Για τις εν λόγω παραβάσεις και 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 επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο των 2.500 ευρώ, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο, πρόστιμο το οποίο, βεβαίως, όπως προκύπτει από τις σκέψεις της νομολογίας αυτής, θα επιβάλλεται και επί παραβάσεων που διαπράττονται από την έναρξη ισχύος του Ν. 4337/2015 και μετά.

Τέλος πρέπει να υπομνηστεί ότι η Αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης δεν λαμβάνεται υπόψη αυτεπαγγέλτως αλλά μόνο κατόπιν προβολής (με το δικόγραφο της προσφυγής ή με δικόγραφο προσθέτων λόγων προσφυγής) αντίστοιχου λόγου από τον προσφεύγοντα, ο οποίος βαρύνεται να επικαλεσθεί την εν λόγω αρχή κατά τρόπο ειδικό και ορισμένο, προσδιορίζοντας τη νεότερη ρύθμιση, η οποία άγει, κατά τους ισχυρισμούς του, σε ελαφρύτερη γι' αυτόν κύρωση, ενόψει των συνθηκών της περίπτωσης του.

Συμπερασματικά, η ανωτέρω απόφαση του ΣΤΕ επέλυσε, καθόλα ορθά και με συνέπεια στην προηγούμενη νομολογία του, ένα ιδιαίτερα σημαντικό νομικό ζήτημα, το οποίο έχει ευρύτερες συνέπειες για πλήθος φορολογουμένων. Επισημαίνεται ότι το ΣΤΕ δεν παρείχε κάποιου είδους αμνηστία ούτε απάλλαξε τους παραβάτες από τις σχετικές διοικητικές κυρώσεις για αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, αλλά, η τοιαύτη επιλογή ήταν αποκλειστικά «νομοθετική», το δε Ανώτατο Δικαστήριο προέβη σε άρτια και ορθή νομική ερμηνεία και εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης κρίνοντας υπέρ της συγκρισιμότητας των διαδοχικών ρυθμίσεων (ως προϋπόθεση εφαρμογής της ηπιότερης εξ αυτών), προτάσσοντας το σκοπό του ιδίου του νομοθέτη για, επί το επεικότερον, εξορθολογισμό των προβλεπόμενων για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων κυρώσεων, με περιορισμό της διοικητικής κύρωσης στο ποσό των € 2.500,00 και παράλληλη διατήρηση της αντίστοιχης ποινικής ευθύνης (δια του εισαχθέντος με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 Δωδέκατου Κεφαλαίου στον Κ.Φ.Δ. – βλ. άρθρα 66-71 αυτού), οι οποίες συνολικά κρίθηκαν προσφορότερες και παρίστανται σαφώς ευνοϊκότερες για τον φορολογούμενο, σε περιπτώσεις δε εικονικότητας ως προς το πρόσωπο για πραγματική συναλλαγή, σημειωτέον ότι δεν υφίστανται ούτε ποινικές κυρώσεις, με αποτέλεσμα να επιβάλλεται μόνον η διοικητική κύρωση (αρ. 54 παρ. 2ε ΚΦΔ) ύψους € 2.500,00.

Το ΣΤΕ, κρίνοντας απολύτως ορθά, εφήρμοσε τις εν λόγω ευμενέστερες διατάξεις και σε προγενέστερες της ισχύος του Ν. 4337/2015, ακολουθώντας άλλωστε την πάγια νομολογία του (ενδεικτικά ΣΤΕ 7μ. 351, 1389, 2691/2019, ΣΤΕ 2221/2018, 2734/2020), αναφορικά με την εφαρμογή της απορρέουσας από το Σύνταγμα, το ενωσιακό δίκαιο, αλλά και την ΕΣΔΑ Αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης.

Επειδή, περαιτέρω, με το υπ' αριθ. **2642/2017** πρακτικό ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., το οποίο γνωμοδότησε, στα πλαίσια ερωτήματος που τέθηκε ενώπιόν του, ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο έκρινε άλλο νομικό ζήτημα, επισήμανε μεταξύ άλλων, τα εξής: «Είναι αληθές ότι οι αποφάσεις του ΣΤΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και προκειμένου επί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοίκησης σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95, παρ. 5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας – Κ.Δ.Δ.), 1 Ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους,

τουτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣτΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δε συνάδει με το κράτος δικαίου και πάντως συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣτΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 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: ... β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ως άνω άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, «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 τη διαπιστωθείσα παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για εικονικές στο σύνολό τους συναλλαγές, επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.7 παρ.3 περ. β' του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει την αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης ως προς την επιβολή και το ύψος του προστίμου επικαλούμενη την ως άνω πρόσφατη νομολογία. (ΣτΕ 2319/2021).

Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη όσα έχουν γίνει δεκτά με την πρόσφατη Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας ΣτΕ 2319/2021, για την παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, 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 ευρώ, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο.

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

Ως προς τον 4ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας σχετικά με τη διαγραφή του προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. από την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 ορίζεται ότι:

«1. 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, σύμφωνα με το άρθρο 58Α του Ν.4174/2013:

«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.

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.6 του άρθρου 62 του Ν.4174/2013 « 6. Εφόσον, για την ίδια παράβαση, επιβάλλονται, σύμφωνα με τον Κώδικα, περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο.»

Επειδή, η προσφεύγουσα ζητά τη διαγραφή του προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. από την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διότι έχει ήδη επιβληθεί σε βάρος της το πρόστιμο του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 με την υπ' αριθ./2021 πράξη επιβολής προστίμου, επικαλούμενη τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ..

Επειδή, η παράγραφος 5 του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 αναφέρεται στην πρόβλεψη περί μη σώρευσης των προστίμων της παρ. 2 με τα πρόστιμα των λοιπών παραγράφων του άρθρου 58 Α, ήτοι πρόστιμα των παρ.1,3 και 4 και όχι στο πρόστιμο Φ.Π.Α. του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, η επιβολή των ανωτέρω προστίμων βασίζεται σε απολύτως σαφείς διατάξεις νόμου και για διαφορετικές μεταξύ τους παραβάσεις.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 27.12.2021 εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου αρ.79 Ν.4472/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, 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 **31.01.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα:

- Την επικύρωση της υπ' αριθ. /27.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά

- Την επικύρωση της υπ' αριθ. /27.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Εποβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015 έως 31.12.2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά
- Την επικύρωση της υπ' αριθ. /27.12.2021 Πράξης Επιδόσης Προστίμου Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά και
- Την τροποποίηση της υπ' αριθ. /27.12.2021 Πράξης Επιδόσης Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά.

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

- Η με αριθμό /27.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά

Εισόδημα	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη	4.755,43	116.081,43	116.081,43	111.326,00
Πιστωτικό ποσό φόρου	9.254,96	0,00	0,00	32.284,54
Χρεωστικό ποσό φόρου	0,00	23.029,58	23.029,58	
Προκαταβολή φόρου	1.299,07	1.299,07	1.299,07	0,00
Τέλος επιτηδεύματος (αρ.31 ν.3986/2011)	1.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00
Πρόστιμο αρ.58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας		16.142,27	16.142,27	16.142,27
Σύνολο για καταβολή		41.470,92	41.470,92	48.426,81
Σύνολο για επιστροφή	6.955,89			

- Η με αριθμό /27.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Εποβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015 έως 31.12.2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	966.017,87	966.017,87	966.017,87	
Αξία φορολογητέων εισροών	949.484,60	838.158,60	838.158,60	111.326,00
Φόρος εκροών	222.184,10	222.184,10	222.184,10	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	248.352,28	192.490,54	192.490,54	25.604,18
Πιστωτικό υπόλοιπο	26.168,18	564,00	564,00	25.604,18
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				12.802,09
Σύνολο για καταβολή				38.406,27
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	26.168,18	26.168,18	26.168,18	

- Η με αριθμό /27.12.2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά

Καταλογιζόμενο ποσό: **12.801,49 ευρώ**

- Η με αριθμό /27.12.2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά

Καταλογιζόμενο ποσό: **2.500,00 ευρώ**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.