



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24/5/2022

Αριθμός απόφασης: 1349

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

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

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

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

4. Την από 27/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στην , Τ.Κ., εκπροσωπούμενης νόμιμα, κατά της με αριθμό**/28-12-2021** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015, της με αριθμό**/28-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

φορολογικού έτους 2015, της με αριθμό/**28-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 και της με αριθμό/**28-12-2021** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 79§1 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

Επί της από 27/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με τον με αριθμό/**28-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **62.380,30 €** (155.950,75 X 40%), διότι έλαβε επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 80.100,75 €, πλέον Φ.Π.Α. 18.423,16 €, με εκδότρια επιχείρηση την «.....» με Α.Φ.Μ.:και τα επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 86.650,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 19.929,50 €, με εκδότρια επιχείρηση την «.....» με Α.Φ.Μ.:, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3 έως 11 και 17 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.

2. Με την με αριθμό/**28-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 48.357,72 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ύψους 24.178,86 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **72.536,58 €**.

3. Με την υπ' αριθμ./**28-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 38.352,66 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 ποσού 13.346,38 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **51.699,04 €**.

4. Με την με αριθμό/28-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017 όπως ισχύει, φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας Φ.Π.Α. που δεν απέδωσε με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε, ήτοι συνολικό ποσό $35.868,66 \times 50\% = 17.934,33 \text{ €}$.

Δυνάμει της με αριθμό/3-12-2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών “Πλύσιμο και στεγνό καθάρισμα κλωστοϋφαντουργικών και γούνινων προϊόντων”, ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων και τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. στο φορολογικό έτος 2015. Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν τα με αριθμ. πρωτ. εισερχομένου/23-2-2021 και/1-11-2021 Δελτία Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με συνημμένες την από 30/6/2020 έκθεση ελέγχου που αφορά στην εταιρία «.....– ΑΦΜ» και την από 21/9/2021 έκθεση ελέγχου που αφορά στην εταιρία «..... - Α.Φ.Μ:». Σύμφωνα με τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής οι εταιρίες «.....– ΑΦΜ» και «..... - Α.Φ.Μ:» εξέδιδαν συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και στην προσφεύγουσα.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα έλαβε στο φορολογικό έτος 2015, από την επιχείρηση «.....– ΑΦΜ», επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 80.100,75 €, πλέον Φ.Π.Α. 18.423,16 € και από την επιχείρηση «..... - Α.Φ.Μ:» επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 86.650,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 19.929,50 €, τα οποία έκρινε εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Ακολούθως, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση σε Ακρόαση (άρθρα 28 & 62 του Ν. 4174/2013 και άρθρο 6 του Ν. 2690/1999) με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων, ώστε να λάβει γνώση για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, τάσσοντας παράλληλα προθεσμία είκοσι (20) ημερών προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις της επ’ αυτών, επί του οποίου η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

1. Το βάρος απόδειξης φέρει η φορολογική αρχή. Παράνομη η αναστροφή του βάρους απόδειξης.
2. Ανυπαρξία της εικονικότητας – Πραγματοποίηση των συναλλαγών.
3. Εφαρμογή της ευμενέστερης κύρωσης στο πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015.

4. Εφαρμογή της αρχής της καλής πίστης σε περιπτώσεις που από την κακή λειτουργία του αντισυμβαλλόμενου η φορολογική αρχή επικαλείται παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας που επιφέρουν συνέπειες στον αντισυμβαλλόμενο.
5. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
6. Παραβίαση του κανόνα ne bis in idem – Σωρευτική επιβολή διοικητικών κυρώσεων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παράνομης αντιστροφής του βάρους απόδειξης.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν, να αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο. Στε 506/2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015 «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή περαιτέρω, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, **που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο**, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. **Τούτο δε συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων** (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα αόριστα αναφέρει ότι η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίθηκε επαρκώς στο βάρος της απόδειξης της αποδιδόμενης παράβασης, χωρίς ωστόσο να αιτιολογεί τον ισχυρισμό της, περιορίζεται δε στην αναφορά νομολογιών, χωρίς την οποιαδήποτε σύνδεση με την επίδικη υπόθεση και την αναφορά συγκεκριμένης πλημμέλειας που πλήττει το κύρος των προσβαλλόμενων πράξεων. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προβάλλεται αορίστως και ως εκ τούτου κρίνεται απορριπτός.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί μη απόδειξης της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και τον τέταρτο ισχυρισμό περί καλής πίστης.

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε', ως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2015 (καταργήθηκε με την περίπτωση α' της [παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015](#)), δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*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 Φορολογικής Διοίκησης. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας*».

Επειδή στο Ν.4308/2013 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «*Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος*».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή

εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή στο άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 Αποδεικτική δύναμη...»

Επειδή, σύμφωνα με τις από 28-12-2021 εκθέσεις ελέγχου φόρων και προστίμων της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, αλλά και με τις από 30/6/2020 και 21/9/2021 εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, οι οποίες αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των ως άνω εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής για τους παρακάτω λόγους :

Ως προς την εκδότρια οντότητα «.....– ΑΦΜ»

- Η εκδότρια επιχείρηση «.....– ΑΦΜ» συστάθηκε το έτος 2012 με έναρξη εργασιών στις 21/9/2012. Ως αντικείμενο επέλεξε ένα μεγάλο φάσμα δραστηριοτήτων με σκοπό να έχει την ευχέρεια επιλογής.
- Υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. με δεδομένα που δεν συμφωνούν με τις αντίστοιχες καταστάσεις εσόδων και εξόδων τρίτων, με σκοπό να αποφεύγει την απόδοση αναλογούντων φόρων.
- Φέρεται να πραγματοποιεί υψηλές πωλήσεις δυσανάλογες με τις αγορές της, από τις οποίες πολλές κρίθηκαν εικονικές.
- Δεν απασχόλησε ικανό αριθμό υπαλλήλων ή εργατών που να δύναται να ανταποκριθεί στο ύψος των φερόμενων συναλλαγών.
- Για να φαίνονται αληθοφανείς οι συναλλαγές της εκδότριας επιχείρησης με τους πελάτες της, εκδίδονταν πλαστές αποδείξεις είσπραξης, ενώ σε πλήθος περιπτώσεων ο έλεγχος εντόπισε και πλαστές αποδείξεις κατάθεσης χρημάτων σε τράπεζες. Από το άνοιγμα των τραπεζικών συναλλαγών της εκδότριας επιχείρησης προέκυψε πως προέβαινε σε ΑΜΕΣΗ ανάληψη των χρημάτων που φέρονταν να καταθέτουν οι πελάτισσες επιχειρήσεις, γεγονός μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς οντότητας.

- Η εκδότρια επιχείρηση απέφυγε να προσκομίσει στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία, ενώ ο διευθύνων σύμβουλος της ΑΕ, απέφυγε να προσέλθει στη φορολογική αρχή για να δώσει εξηγήσεις.
- Από τα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος σχετικά με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις της εκδότριας, διαπιστώθηκε ότι αυτή λειτουργούσε ως ενδιάμεση εταιρία για την προμήθεια εμπορευμάτων σε ελληνικές επιχειρήσεις, προκειμένου αυτές να αποφύγουν την καταβολή Φ.Π.Α., ενώ η τιμολογούσε χωρίς να αποδίδει το Φ.Π.Α. στο ελληνικό Δημόσιο.
- Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής μετά τις ανωτέρω διαπιστώσεις κατέληξε σε ασφαλές συμπέρασμα πως η εκδότρια επιχείρηση στήθηκε με τρόπο που θα παραπλανούσε τις φορολογικές αρχές προκειμένου να εκδίδει εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Προς αποφυγή δε της απόδοσης φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., ελάμβανε επίσης εικονικά φορολογικά στοιχεία αγορών από ανύπαρκτες οντότητες.

Ως προς την εκδότρια οντότητα «..... - Α.Φ.Μ:»

- Δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων και δεν προσκόμισε τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης.
- Έχει πραγματοποιηθεί αναστολή χρήσης του Α.Φ.Μ. της για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών της οντότητας
- Έχει υποβάλλει τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. στις οποίες διορθώνει τις αρχικές εκροές από 7.337.308,60€ σε 497.697,98€ και αντίστοιχα τις εισροές από 7.285.676,15€ σε 447.208,38€, ενώ στις ΜΥΦ δηλώνονται συνολικά 8.769.936,63€ στα έσοδα και 703.329,79€ στα έξοδα.
- Δεν υπέβαλε Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015.
- Εκτός από τη μη ανταπόκριση στην Πρόσκληση που αφορά τη συγκεκριμένη εντολή ελέγχου, η οντότητα δεν έχει ανταποκριθεί σε Προσκλήσεις της φορολογικής Διοίκησης για διάθεση λογιστικών αρχείων και δεν έχει προσκομίσει τα βιβλία και τα στοιχεία της τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2016 - 31/12/2016, 01/01/2018 - 31/12/2018 και 01/01/2020 - 31/12/2020.
- Έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις στην οντότητα για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από διάφορες οντότητες κατά τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2014 -31/12/2014 και 01/01/2015 – 31/12/2015, καθώς και έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων σε μια οντότητα κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2015 - 31/12/2015.
- Ο εκμισθωτής της έδρας της εταιρίας δηλώνει ότι η μίσθωση για το κατάστημα στο ισόγειο τηςξεκίνησε την 01/09/2014 κι η οντότητα αποχώρησε μετά από 5-6 μήνες, δηλαδή το αργότερο το Φεβρουάριο του 2015. Ημετά το Φεβρουάριο του 2015 δεν είχε κατάστημα λειτουργίας.

- Ο εκμισθωτής της δηλώνει ότι η μίσθωση για το γραφείο τηςστο ΔΙ τηςξεκίνησε 12/09/2015, ενώ για το γραφείο Α4 την 01/02/2016. Ηαπό τον 3/2015 έως τις 12/09/2015 δεν είχε ούτε κατάστημα, ούτε γραφείο ώστε να μπορεί να λειτουργήσει. Η οντότητα δεν υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών ή μεταφοράς έδρας όταν αποχώρησε από το κατάστημα του ισογείου, αλλά και γενικώς.
- Για το φορολογικό έτος 2015 δηλώνονται 6 εργαζόμενοι από την οντότητα, εκ των οποίων οι 4 απασχολούνται ως υπάλληλοι γραφείου, 1 απασχολείται ως καθαρίστρια και 1 απασχολείται ως ανειδίκευτος εργάτης 7 ημέρες το Δεκέμβριο του 2015. Η οντότητα σήμερα οφείλει για την ίδια περίοδο το ποσό των 3.899,09 ευρώ σε ασφαλιστικές εισφορές στον ΕΦΚΑ.
- Διαπιστώθηκε ότι έχει εκδώσει τιμολόγια προς λήπτες που αφορούν υπηρεσίες διανομής φυλλαδίων και κατασκευαστικές εργασίες, χωρίς να έχει τους κατάλληλους εργαζόμενους για αυτές τις εργασίες, αλλά και χωρίς να έχει μισθώσει κατάλληλο προσωπικό από άλλη οντότητα.
- Δε διέθετε πάγιο εξοπλισμό (μηχανήματα έργων), ο οποίος απαιτείται για την εκτέλεση εργασιών, όπως οι κατασκευαστικές εργασίες, αλλά κι ούτε εκμίσθωσε μηχανήματα από άλλη οντότητα.
- Δεν πραγματοποίησε εισαγωγές, εξαγωγές και διαμετακόμιση για το χρονικό διάστημα από την έναρξη της (24/10/2014) έως και 31/12/2015. Δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές παραδόσεις, ενώ δηλώνεται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών αμελητέας αξίας συγκριτικά με τον κύκλο εργασιών που δηλώνονται στις ΜΥΦ για το ελεγχόμενο διάστημα (έτος 2015).
- Από τη συνολική καθαρή αξία αγορών-προμηθειών 703.329,79€, το ποσό 2.817,56€ αφορά σε μη παραγωγικές δαπάνες, ενώ το ποσό συνολικής καθαρής αξίας 625.404,13€ αφορά στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από διάφορες οντότητες για το φορολογικό έτος 2015.
- Από τα 1.652 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 8.769.936,63€ που δηλώνονται ότι έχουν εκδοθεί από τηνστις ΜΥΦ του φορολογικού έτους 2015, τα 149 φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 2.076.928,21€ έχει διαπιστωθεί από έτερους ελέγχους της Φορολογικής Διοίκησης ότι είναι εικονικά με ένα λήπτη.

Επειδή από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου σχετικά με τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τις ως άνω εκδότριες εταιρίες διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα :

- Η προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2015 δηλώνει ζημιές εκμετάλλευσης ύψους 7.139,14€, στις οποίες προσθέτει λόγω φορολογικής αναμόρφωσης μη εκπιπτόμενων δαπανών ποσό ύψους 13.471,89 €, με αποτέλεσμα τη δημιουργία τελικών φορολογητέων κερδών ύψους 6.332,75€.
- Τα τιμολογηθέντα αγαθά όπως περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ήταν, επιστροφή βιομηχανικού δαπέδου Α' και Β' φάση, αποξήλωση πλακιδίων και ειδών υγιεινής, αποξήλωση ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων και τοποθέτηση νέων, αποξήλωση υδραυλικών

εγκαταστάσεων και τοποθέτηση νέων, αποξήλωση παλαιών αποχετευτικών εγκαταστάσεων και τοποθέτηση νέων, τοποθέτηση νέων ειδών υγιεινής, τοποθέτηση νέων πλακιδίων δαπέδου και τοποθέτηση γκαραζόπορτας. Επίσης σκόνη πλυντηρίου, λευκαντικό σκόνης, ταινίες συσκευασίας, καρότσια μεταφοράς, οξυζενέ, και σακούλες συσκευασίας.

- Από μακροσκοπικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα τιμολόγια που εξέδωσε η επιχείρηση «.....» σε σχέση με αυτά που εξέδωσε η επιχείρηση «.....» προς την προσφεύγουσα επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι ο γραφικός χαρακτήρας είναι όμοιος. Επίσης, είναι κοινή η περιγραφή που χρησιμοποιείται μεταξύ ορισμένων τιμολογίων π.χ. α) (ΤΠΥ. .../14-07-2015 και ΤΠΥ. .../27-10-2015) "Αποξήλωση παλαιών υδραυλικών εγκαταστάσεων και τοποθέτηση νέων υδραυλικών εγκαταστάσεων", β) (ΤΠΥ. .../10-07-2015 και ΤΠΥ. .../12-10-2015) "Αποξήλωση παλαιών ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων και τοποθέτηση νέων ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων". Οι εργασίες πραγματοποιήθηκαν σε πολύ κοντινό χρονικό διάστημα, στους δύο πιο επιβαρυνμένους ως προς τη δραστηριότητα της επιχείρησης μήνες (full season).

- Σύμφωνα με την έρευνα, στα πλαίσια του ελέγχου που διενέργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, οι προμηθεύτριες επιχειρήσεις δεν είχαν τους κατάλληλους εργαζόμενους για αυτές τις εργασίες, ούτε είχαν μισθώσει το κατάλληλο προσωπικό από άλλη οντότητα, επίσης δε διέθεταν τον πάγιο εξοπλισμό (μηχανήματα έργων κ.λ.π.), ο οποίος απαιτείται για την εκτέλεση εργασιών, όπως οι κατασκευαστικές εργασίες, αλλά κι ούτε εκμίσθωσε μηχανήματα από άλλη οντότητα.

- Πέραν των τιμολογίων στα οποία δεν υπάρχει αναλυτική περιγραφή σχετικά με τις εργασίες ανακαίνισης δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο κάποια σύμβαση έργου ή κάποιο άλλο περαιτέρω στοιχείο. Επίσης, βάσει των τιμολογίων πραγματοποιήθηκε ανακαίνιση των ηλεκτρολογικών και υδραυλικών εγκαταστάσεων της προσφεύγουσας επιχείρησης και από τις δύο εκδότριες επιχειρήσεις, των οποίων τα τιμολόγια για τις ίδιες εργασίες εκδόθηκαν, τον μήνα Ιούλιο του 2015 από την «.....» με συνολική αξία 26.568,00€ και τον μήνα Οκτώβριο του 2015 από την «.....» με συνολική αξία 26.137,506.

- Σχετικά με τις συναλλαγές με την επιχείρηση «.....» δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο αποδεικτικά του τρόπου μεταφοράς των εμπορευμάτων, ούτε αναγράφεται κάτι σχετικό επ' αυτού στα επίμαχα στοιχεία πώλησης (π.χ. αριθμός κυκλοφορίας οχήματος μεταφοράς). Όσον αφορά στις συναλλαγές με την επιχείρηση «.....», επίσης δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά του τρόπου μεταφοράς των εμπορευμάτων, παρά μόνο η γραπτή δήλωση της διαχειρίστριας της προσφεύγουσας εταιρίας ότι οι μεταφορές των αγορασθέντων πραγματοποιήθηκαν με το με αριθμό κυκλοφορίας μεταφορικό μέσο της προμηθεύτριας επιχείρησης. Πρόκειται για φορτηγό ιδιωτικής χρήσης, το οποίο, σύμφωνα με το ηλεκτρονικό σύστημα της υπηρεσίας, ήταν στην κατοχή της προμηθεύτριας επιχείρησης τα χρονικά διαστήματα από 03/04/2015 έως 10/05/2016.

- Όσον αφορά στην εξόφληση των συναλλαγών με τις δύο εκδότριες επιχειρήσεις προέκυψαν τα

εξής:

.....
Δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο αντίγραφα των σωμάτων των επιταγών εξόφλησης, αλλά αντίγραφα έκδοσης τραπεζικών επιταγών. Σύμφωνα με τα υπ. αρ.,τραπεζικά παραστατικά εμφανίζεται να έχουν εκδοθεί στο κατάστημα της στη Νίκαια Αττικής δύο επιταγές αξίας 50.000 € έκαστης με όνομα εντολοδότη (τίτλος της προσφεύγουσας επιχείρησης) και όνομα δικαιούχου Τα ανωτέρω ποσά δεν εξοφλούν στο σύνολο της την οφειλή των εκδοθέντων τιμολογίων, ενώ δεν προσκομίσθηκε άλλο αποδεικτικό πληρωμής. Από τα ανωτέρω τραπεζικά παραστατικά διαπιστώνεται ότι:

α) τα χρήματα των επιταγών ήταν μετρητά, δηλαδή δεν αντλήθηκαν από τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας, ούτε προσκομίσθηκε έγγραφο που να φαίνεται η προέλευση αυτών.

β) η συναλλαγή δεν πραγματοποιήθηκε σε κατάστημα της κοντινό στην έδρα της προσφεύγουσας, αλλά σε κατάστημα εντελώς μακρινό της έδρας, τόσο της λήπτριας, όσο και της εκδότριας επιχείρησης, κομίζοντας μάλιστα ένα μεγάλο ποσό ύψους 100.000 € σε μετρητά.

.....
Η προσφεύγουσα δήλωσε στην με αριθμό Πρωτοκόλλου/02-12-2021 απάντηση της ότι τα τιμολόγια της εν λόγω εκδότριας επιχείρησης εξοφλήθηκαν με επιταγές πελατών της, οι οποίες οπισθογραφήθηκαν και μεταβιβάστηκαν στην προμηθεύτρια εταιρεία. Δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο αντίγραφα των σωμάτων των επιταγών εξόφλησης, αλλά ούτε και αποδεικτικά τραπεζών, ώστε να αποδεικνύονται τα ανωτέρω αναφερόμενα. Σύμφωνα με τις εγγραφές που πραγματοποιήθηκαν στα βιβλία της ελεγχόμενης, οι μόνες επιταγές που προκύπτει ότι χρεώνουν το λογαριασμό (50-00-00-....) και μειώνουν το Υπόλοιπο της οφειλής της ως προς την επιχείρηση «.....» είναι αυτές που προέρχονται από τον πελάτη της «.....» και η επιταγή της Τράπεζας που προέρχεται από τον πελάτη της «.....» και δεν περιλαμβάνεται στην λίστα που προσκομίστηκε στον έλεγχο. Επίσης ζητήθηκε από τον έλεγχο η καρτέλα λογαριασμού της προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και όπως προκύπτει από αυτή έως και τις 31/12/2017, το υπόλοιπο οφειλής της προς την επιχείρηση «.....» παραμένει στα 55.523,91€, όσο ήταν και στις 31/12/2015, χωρίς η προσφεύγουσα να έχει λάβει άλλα φορολογικά στοιχεία που να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της εκτός των επίμαχων επτά (7) Τιμολογίων που κρίθηκαν εικονικά από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95).

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

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζει ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα έθεταν σε αμφισβήτηση τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου, ούτε απέδειξε ότι ελήφθησαν τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, έστω από τρίτο συναλλασσόμενο πρόσωπο, ώστε στη συνέχεια να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία της κατά τη λήψη αυτών. Αντίθετα, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού τόσο οι από 28-12-2021 εκθέσεις ελέγχου φόρων και προστίμων της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, όσο και με τις από 30/6/2020 και 21/9/2021 εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα επικαλείται τη γνωμοδότηση αρ. 170/2014 του ΝΣΚ η οποία έγινε αποδεκτή από την Διοίκηση με την ΠΟΛ 1071/2015 και σύμφωνα με την οποία ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του. Ωστόσο, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής και ως εκ τούτου δεν δύναται να εφαρμοστεί στην προκειμένη περίπτωση η ως άνω εγκύκλιος, αλλά ούτε η προσφεύγουσα κατονομάζει τρίτο πρόσωπο που να εμπλέκεται στις εν λόγω συναλλαγές και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί εφαρμογής της ευνοϊκότερης ρύθμισης στο πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 και τον τέταρτο ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ως προς την επιβολή του προστίμου.

Επειδή με την υπ' αριθμ. 8650/2020 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (ΙΔ' Τμήματος), είχε τεθεί προδικαστικό ερώτημα στο Συμβούλιο της Επικρατείας ως προς το ζήτημα της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης για παραβάσεις αποδοχής εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων που διαπράχθηκαν υπό το καθεστώς του ν.2523/1997

Επειδή, με την απόφαση του ΣΤΕ 2319/2021 ως προς την αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης για παραβάσεις αποδοχής εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων που διαπράχθηκαν υπό το καθεστώς του ν.2523/1997 κρίθηκαν τα εξής: «12. Επειδή, περαιτέρω, με τα άρθρα 3 και 7 του ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015), οι διατάξεις του οποίου ισχύουν, σύμφωνα με το άρθρο 23 αυτού, από τη δημοσίευσή του στην ΕτΚ εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σ' αυτές, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του ΚΦΔ περί προστίμων και θεσπίσθηκαν μεταβατικές διατάξεις σχετικά με την εφαρμογή των αντίστοιχων ρυθμίσεων. Ειδικότερα, η παρ. 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 4337/2015, «προκειμένου να εναρμονισθεί με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» (βλ. αιτιολογική έκθεση), ως εξής «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.», το δε άρθρο 54 του ΚΦΔ, μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 4337/2015 προς την «αναγκαία νομοτεχνική διόρθωση [...] λόγω εφαρμογής από 1.1.2015 των διατάξεων του ν. 4308/2014» (βλ. αιτιολογική έκθεση) διαμορφώθηκε ως εξής: «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: [...] ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις [...] η' της παραγράφου 1 [η εν λόγω ρύθμιση διατηρήθηκε και μετά τις τροποποιήσεις της περ. ε' με τα άρθρα 73 του ν. 4446/2016 (Α' 240) και 33 παρ. 1 του ν. 4465/2017 (Α' 47)] [...] 3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην

περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.».

Περαιτέρω, με το μεν άρθρο 3 παρ. 4 του ως άνω ν. 4337/2015 καταργήθηκαν οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, στο δε άρθρο 7 παρ. 3, 5, 6 και 9 του ίδιου αυτού νόμου ορίζονται τα ακόλουθα: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) [...] β) Για παραβάσεις που αφορούν [...] λήψη εικονικών στοιχείων [...] 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) [...] 4. [...] 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). 6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α' 179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. 7. [...] 9. [όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 22 παρ. 1 της από 24/12/2015 ΠΝΠ (Α' 182), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 4366/2016 (Α' 18)] Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 1.2.2016». Στο σχετικό με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 μέρος της αιτιολογικής έκθεσης του νόμου αυτού αναφέρεται ότι «καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 λόγω εισαγωγής του Δεκάτου Τρίτου Κεφαλαίου του Κώδικα», στο δε σχετικό με το άρθρο 7 μέρος της αυτής αιτιολογικής έκθεσης αναφέρεται ότι «Με τις προτεινόμενες διατάξεις των παραγράφων 1 έως 6 θεσπίζονται αναγκαίες μεταβατικές διατάξεις, συνεπεία της τροποποίησης των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013 και της κατάργησης του άρθρου 5 [προφανώς νοείται του ν. 2523/1997], καθώς και των περιπτώσεων α', β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. [4174/2013, αντί του από προφανή παραδρομή μνημονευόμενου ν. 2523/1997], ώστε να προβλέπεται η επιβολή των ίδιων κυρώσεων και για τις υποθέσεις για τις οποίες είχαν επιβληθεί οι κυρώσεις των άρθρων 5 του ν. 2523/1997, 55 παρ. 2 περ. α', β' και γ', 58 και 59 του ν. 4174/2013 και οι οποίες εκκρεμούν κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος σχεδίου νόμου. [...]

15. Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, 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), είναι ευμενέστερη για τον φορολογούμενο -προκειμένου για την κρισιολογούμενη περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, που υπερβαίνουν το τιθέμενο με το άρθρο 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 ελάχιστο όριο των 1.200 ευρώ- σε σχέση με (εκείνες των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 και) τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, η οποία προβλέπει την επιβολή προστίμου ανερχομένου σε 40% της αξίας του φορολογικού στοιχείου για παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή τελεσθείσες μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ΚΦΔ. Εξάλλου, από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισης της εν λόγω διάταξης δεν προκύπτει κάποιο στοιχείο που να δικαιολογεί, ενόψει της αρχής της αναλογικότητας, απόκλιση από την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης· επομένως, η επίμαχη μεταβατική ρύθμιση δεν τυγχάνει εφαρμογής, διότι δεν συνάδει με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας (καθώς και με την αρχή της αναλογικότητας του περιορισμού των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ) (πρβλ. ΣτΕ 7μ. 1389, 2691/2019). Τούτων έπεται ότι με βάση την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και την αντίστοιχη της ΕΣΔΑ) 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), 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, όπως οι επίδικες, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997. [...]

Δ ι ά τ α ύ τ α

Απαντά ως ακολούθως στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα:

Με βάση την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και την αντίστοιχη της ΕΣΔΑ) η 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), εφαρμόζεται *ratione temporis* και για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, όπως οι επίδικες, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997.».

Επειδή ακολούθως, εκδόθηκε η με αριθμό Ε.2042/10-5-2022 Εγκύκλιος του Διοικητή της ΑΑΔΕ 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.» όπου ορίζεται :

«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 ίδιου 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 , 55Ακαι 68 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.)».

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

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την εφαρμογή της ευμενέστερης διάταξης ως προς την επιβολή του προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015.

Λαμβάνοντας υπόψη όσα έχουν προσφάτως κριθεί με την Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας ΣΤΕ 2319/2021 και έχουν γίνει δεκτά από την Διοίκηση με την με αριθμό Ε.2042/10-5-2022 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, στην υπό κρίση περίπτωση, για την παράβαση της λήψης 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 αυτής (Ν.2523/1997, Ν.4174/2013 ή Ν.4337/2015) και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της οικείας καταλογιστικής πράξης, 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.

Ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη με αριθ./28-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7 §§3&5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πολυγύρου, θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό περί ακύρωσης των προστίμων των άρθρων 58 και 58^Α του Ν.4174/2013.

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

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

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

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

7. α. Οι περιπτώσεις β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 αντικαθίστανται ως εξής:

«β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

β. Η παρ. 2 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 αντικαθίσταται ως εξής:

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

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

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

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

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.

4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε. [...]

Άρθρο 7 Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

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

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

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

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

Οι διαδικαστικές παραβάσεις σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης, ενώ οι ουσιαστικές παραβάσεις συνδέονται με τη μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία, έχουν ως συνέπεια τη μη καταβολή ή καταβολή μειωμένου φόρου ή την είσπραξη επιστροφής φόρου, και διαπιστώνονται πάντοτε κατόπιν ελέγχου.

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

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

Επειδή εν προκειμένω, στις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιβλήθηκαν αντίστοιχα τα ενσωματωμένα επί των πράξεων αυτών πρόστιμα του άρθρου 58 και 58^Α του ΚΦΔ ποσοστού 50% επί του ποσού της διαφοράς, όπως ισχύουν μετά την τροποποίηση και προσθήκη με τον Ν.4337/2015, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 1 του Ν.4337/2015. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου του άρθρου 59 του ΚΦΔ, ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς του φόρου (και όχι 100,00 ευρώ όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα), καθώς αφορά στην παράβαση της μη υποβολής ή της υποβολής ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου.

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

Επειδή, όπως κρίθηκε νομολογιακά, για να συντρέχει περίπτωση παραβίασης του άρθρου 4 του 7ου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ (αρχή ne bis in idem), απαιτείται (α) να υπάρχουν περισσότερες της μίας διακεκριμένες διαδικασίες επιβολής κύρωσης, οι οποίες δεν συνδέονται στενά μεταξύ τους, (β) οι διαδικασίες αυτές πρέπει να είναι “ποινικές” κατά την αυτόνομη έννοια της

ΕΣΔΑ, ήτοι βάσει των κριτηρίων Engel, κατ' εφαρμογή των οποίων μπορούν να θεωρηθούν ως "ποινικές" και κυρώσεις που επιβάλλονται από διοικητικά όργανα, ενόψει της φύσης των σχετικών παραβάσεων ή/και του είδους και της βαρύτητας των προβλεπόμενων για αυτές διοικητικών κυρώσεων, (γ) η μία από τις εν λόγω διαδικασίες πρέπει να έχει περατωθεί με αμετάκλητη απόφαση και (δ) οι διαδικασίες πρέπει να στρέφονται κατά του ίδιου προσώπου και να αφορούν στην ίδια κατ' ουσίαν παραβατική συμπεριφορά (βλ. Σ.τ.Ε. 359/2020 Ολ., 951/2018 7μ., 175/2018, 2987/2017 7μ., 680/2017 7μ.). Κατά τη νομολογία του ΕΔΔΑ, τα πρόστιμα για φορολογικές παραβάσεις έχουν "ποινικό" χαρακτήρα, βάσει του κριτηρίου της φύσης του αδικήματος, ακόμα και αν είναι το ύψος τους πολύ χαμηλό (πρβλ. ΕΔΔΑ Μειζ. Σύνθ. 23.11.2006, 73503/01, Jussila κατά Φινλανδίας). Στην υπό κρίση υπόθεση, η διαδικασία του ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων της νομοθεσίας για τη φορολογία εισοδήματος και του ΦΠΑ και του καταλογισμού προστίμων του άρθρου 58 και 58Α είναι διακεκριμένη σε σχέση με εκείνη του άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017 όπως ισχύει που οδήγησε στην επιβολή του φόρου και μολονότι στρέφονται κατά του ίδιου προσώπου, δεν αφορούν στην ίδια κατ' ουσίαν παραβατική συμπεριφορά, διότι τα πρόστιμα των άρθρων 58 και 58Α του ΚΦΔ αφορούν στην παράβαση της υποβολής ανακριβούς δήλωσης και είναι άμεσα συναρτώμενα με τη διαφορά φόρου που δεν αποδόθηκε, ενώ το πρόστιμο του άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017, επιβάλλεται στο λήπτη που με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α. και προβλέπεται από διαφορετική διάταξη νόμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 27/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ως ακολούθως :

α) Την τροποποίηση της με αριθμό/28-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

β) Την επικύρωση :

α) της με αριθμό/28-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,

β) της με αριθμό/28-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015,

γ) της με αριθμό/28-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό/28-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	62.380,30 €	2.500,00 €

2. Η με αριθμό/28-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	72.536,58 €	72.536,58 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

3. Η με αριθμό/28-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	51.699,04 €	51.699,04 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

4. Η με αριθμό/28-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	17.934,33 €	17.934,33 €

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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