



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04.05.2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1052

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», 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:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία με αντικείμενο δραστηριότητας τις κατασκευαστικές εργασίες πρόστιμο ποσού 61.847,50 €, λόγω λήψης έως την 16.10.2015 α) δεκαεπτά (17) φορολογικών στοιχείων, εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 75.200,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 17.296,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ. και δεκαεπτά (17) φορολογικών στοιχείων, εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 103.300,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 23.759,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., πρόστιμο Φ.Π.Α. σε συνδυασμό με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017, ήτοι πρόστιμο ποσού 20.527,50 € και β) δεκαεπτά (17) φορολογικών στοιχείων, εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 103.300,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 23.759,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ. (πρόστιμο άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ποσού 41.320,00 €).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία φόρος ποσού 71.555,23 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 35.777,62 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 107.332,85 €, κατόπιν προσθήκης ως λογιστικής διαφοράς της καθαρής αξίας 237.620,00 €, δεκαεπτά (17) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων μέχρι την 16/10/2015 για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 75.200,00 € και δύο (2) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων μετά την 17/10/2015 για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 59.120,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..... με ΑΦΜ» και δεκαεπτά (17) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων μέχρι την 16/10/2015 για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 103.300,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..... με ΑΦΜ».

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 54.652,61 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 27.326,31 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 81.978,92 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ύψους 54.652,61 € των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και ν. 4337/2015, φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, ενημερώθηκε την με το με αριθ. πρωτ. έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Τμήμα Αλεξανδρούπολης, για τη λήψη εικονικών της προσφεύγουσας από την επιχείρηση με την επωνυμία «..... με ΑΦΜ» και την με το με αριθ. πρωτ. δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, για τη λήψη εικονικών της προσφεύγουσας από την επιχείρηση με την επωνυμία «..... με ΑΦΜ»

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Νομικά πλημμελείς οι πράξεις λόγω μη συνδρομής της υποχρέωσης τεκμηρίωσης και απόδειξης της εικονικότητας άλλως και λόγω μη συνδρομής του στοιχείου της ανύπαρκτης συναλλαγής.
- 2) Έλλειψη αιτιολογίας.
- 3) Πλημμελής υπολογισμός του προστίμου λόγω μη εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013).
- 4) Νομικά πλημμελής η επιβολή προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017 ως αντικείμενη στη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 6 του ν. 4174/2013, διότι έχει ήδη επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013.
- 5) Μη νόμιμη η απόρριψη εκ μέρους της φορολογικής αρχής της εκπεσιμότητας των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων.
- 6) Μη νόμιμη η απόρριψη εκ μέρους της φορολογικής αρχής του φόρου των επίμαχων τιμολογίων.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 του ν.4174/2013, υπό την αρχική του μορφή: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α)..., β)..., γ)..., δ)...., 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 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 [...]».

Σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 4^α ν.4337/2015, το οποίο κατά το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «4.α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται».

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 9 ν.4337/2015, όπως αυτή τροποποιήθηκε αρχικά με την παρ. 3 του άρθρου 51 του ν.4342/2015 και αντικαταστάθηκε στη συνέχεια, από τότε που ίσχυσε, με την παρ. 1 του άρθρου 22 της από 24/12/2015 Π.Ν.Π. που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν.4366/2016: «9. Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. Α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 01-02-2016».

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν.4366/2016: «Με την προτεινόμενη ρύθμιση παρατείνεται η προθεσμία της έναρξης ισχύος της κατάργησης της παρ. 1 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170), προκειμένου να παρασχεθεί επαρκής χρόνος για να γίνουν οι απαραίτητες προσαρμογές των λοιπών διατάξεων του Ν.4174/2013, συνεπεία της κατάργησης της ανωτέρω διάταξης, προς αποφυγή νομοθετικών κενών».

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013(ΚΦΔ), όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «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, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχός. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχός. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει

καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1142/2016, με την οποία κοινοποιήθηκαν για ενημέρωση και ομοιόμορφη εφαρμογή, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις του άρθρου 66 (Εγκλήματα Φοροδιαφυγής) του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε ως νέο άρθρο στον ΚΦΔ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4337/2015: «6. Ως προς την έννοια δε της φοροδιαφυγής στον ΚΦΔ, μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ΚΦΔ (σχετ. οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 3 και της παρ. 9 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και αντικαταστάθηκαν μεταγενεστέρως), ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ, για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής».

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι στις περιπτώσεις που μετά την 01/02/2016 ανακύπτει το ζήτημα της φοροδιαφυγής στο πλαίσιο του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ως προς το σκέλος της έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου ή προστίμων για την έννοια της λαμβάνονται υπόψη τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ). Εξ αντιδιαστολής, για το

χρονικό διάστημα από 17/10/2015 έως 01/02/2016 η έννοια της φοροδιαφυγής δίνεται από τη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 1 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, με το 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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «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... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης 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 τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... 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, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός του οικείου προστίμου αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειρισττωμένα στην από έκθεση ελέγχου ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ.

Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών υλικών και δευτερεύουσες δραστηριότητες α) τις εργασίες κατεδάφισης, β) τον χειρισμό μηχανημάτων (χωματουργικών, οδοποιητικών κλπ), γ) το χονδρικό εμπόριο ξυλείας, οικοδομικών υλικών και ειδών υγιεινής, δ) το χονδρικό εμπόριο γρανίτη, ψαμμίτη και άλλων λίθων για μνημεία ή κτίρια, ε) τις υπηρεσίες διαφήμισης, στ) τις υπηρεσίες διανομής διαφημιστικού υλικού για εκδηλώσεις και όχι μόνο και ζ) τις πωλήσεις διαφημιστικού χώρου ή χρόνου με αμοιβή βάσει σύμβασης, τα εξής:

➤ Ως έδρα της επιχείρησης δηλώθηκε ακίνητο επί της οδού στην Κατερίνη, ιδιοκτησίας της (ΑΦΜ) και ως υποκατάστημα ακίνητο επί της οδού στη Θεσσαλονίκη ιδιοκτησίας της (ΑΦΜ).

➤ Ουδέποτε άσκησε τη δραστηριότητά της στην έδρα και στο υποκατάστημα της: α) Από την αυτοψία ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ τόσο στην δηλωθείσα έδρα όσο και στο δηλωθέν υποκατάστημα, διαπιστώθηκε ότι οι εν λόγω εγκαταστάσεις ήταν κενές. β) Σύμφωνα με την υπ' αριθ. πρωτ. υπεύθυνη δήλωση της ιδιοκτήτριας του ακινήτου της έδρας της εταιρίας στην Κατερίνη,, ουδέποτε έλαβε τα συμφωνηθέντα μισθώματα για τα δύο -2- χρόνια

μίσθωσης (από ... Νοεμβρίου 2014 έως και την ... Οκτωβρίου 2016), όπως οριζόταν στο οικείο ιδιωτικό συμφωνητικό που υπεγράφη, ούτε αναρτήθηκε κάποια ταμπέλα από την εν λόγω εταιρία στο κατάστημα της. γ) Σε υπεύθυνες δηλώσεις ιδιοκτητών παρακείμενων, της δηλωθείσας έδρας, επιχειρήσεων, αναφέρεται ότι δεν γνωρίζουν την εταιρία «.....». δ) Σύμφωνα με την υπ' αριθ. πρωτ. υπεύθυνη δήλωση της ιδιοκτήτριας του υποκαταστήματος της εταιρίας στη Θεσσαλονίκη, ο χώρος δεν ηλεκτροδοτήθηκε ποτέ.

➤ Δεν διαθέτει αποθηκευτικούς χώρους.

➤ Δεν έχει στην κατοχή της φορτηγά ή μηχανήματα έργων.

➤ Έχει υποβάλει μηδενική δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2014, δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2015 και τα επόμενα και από τον Αύγουστο 2016 και εξής υποβάλλει μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α..

➤ Δεν καταχώρησε στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης, από το φορολογικό έτος 2014 και μετά, καταστάσεις συμφωνητικών ώστε να αποδεικνύει έτσι, την ανάληψη οιοδήποτε κατασκευαστικού έργου είτε με απευθείας ανάθεση είτε μέσω υπεργολαβίας.

➤ Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών- προμηθευτών προκύπτει ότι κατά τα φορολογικά έτη 2014-2017 οι αγορές της κινήθηκαν σε χαμηλά επίπεδα σε σχέση με τις πωλήσεις της. Παρατηρείται επομένως πλήρης αναντιστοιχία αγορών - πωλήσεων. Ειδικότερα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		ΛΗΦΘΕΝΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	
	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)
2014	61	338.764,23 €	7	358,52 €
2015	420	1.733.016,68 €	81	20.377,39 €
2016	106	568.469,82 €	31	6.693,74 €

➤ Δεν ανταποκρίθηκε σε επαναλαμβανόμενες προσκλήσεις να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά της αρχεία.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα φέρεται να συνεργάστηκε με την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., για την εκτέλεση τεχνικών εργασιών (εγκατάστασης συστήματος εισροών – εκροών) σε πρατήρια υγρών καυσίμων λαμβάνοντας τα υπό κρίση εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά το φορολογικό έτος 2015.

Επειδή, η ελέγχουσα φορολογική αρχή από τον επιτόπιο έλεγχο καθώς και τις υπεύθυνες δηλώσεις των αντισυμβαλλόμενων πρατηριούχων, διαπίστωσε ότι οι εργασίες αφενός δεν εκτελέστηκαν στον χρόνο που εκδόθηκαν τα φορολογικά στοιχεία και αφετέρου δεν εκτελέστηκαν από την οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ., όπως προβλεπόταν από τα οικεία συμφωνητικά των πρατηριούχων με την προσφεύγουσα. Επιπλέον καμία από τις παραπάνω οντότητες δεν γνώριζε την εταιρία «.....» με Α.Φ.Μ. ή εταιρεία με παρόμοιο όνομα, παρότι οι φερόμενες υπηρεσίες θα έπρεπε να έχουν παρασχεθεί στον επαγγελματικό τους χώρο.

Περαιτέρω, όσον αφορά την εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων, εκδόσεως της «.....», από το σύνολο των προσκομισθέντων από την προσφεύγουσα παραστατικών πληρωμής της προκύπτει ποσό 177.310,61 €, μεγαλύτερο από την συνολική αξία των εν λόγω τιμολογίων που

έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2015, ύψους 165.213,60 € (έως την 16.10.2015 έλαβε δεκαεπτά (17) φορολογικά στοιχεία, εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής αξίας 92.296,00 €, παράβαση για την οποία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ και από 17.10.2015 έως 31.12.2015 έλαβε δύο (2) φορολογικά στοιχεία, εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής αξίας 72.717,61 €).

Συγκεκριμένα:

α) ποσό 25.091,00 € κατατέθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό της «.....»,

β) ποσό 2.000,00 € κατατέθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό της «.....», της οποίας διαχειριστής είναι ο με ΑΦΜ, ο οποίος υπήρξε υποκρυπτόμενος και συναυτουργός σε πλήθος συναλλαγών της «.....»

γ) ποσό 77.067,57 € φέρεται ότι πληρώθηκε τα έτη 2018 και 2019, τη στιγμή που είχε ήδη πραγματοποιηθεί ο πρώτος έλεγχος στην «.....» από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

δ) ποσό 73.152,04 € δεν δύναται να διαπιστωθεί αν και ποιος το εισέπραξε, καθόσον δεν έχει προσκομιστεί η όπισθεν όψη των σχετικών συναλλαγματικών.

Ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι τα παραστατικά πληρωμής δεν αντικατοπτρίζουν πραγματικές συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας και της «.....».

Περαιτέρω, για την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρησης «..... - ΑΦΜ» με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο εξορυκτικών μηχανημάτων και μηχανημάτων για κατασκευαστικά έργα και έργα πολιτικού μηχανικού, αυτοκινήτων και αμαξωμάτων ενδεικτικά αναφέρονται τα ακόλουθα:

- Σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. Δελτίο του ΣΤ' Υποκαταστήματος Ε.Φ.Κ.Α. με θέμα «παροχή στοιχείων για την επιχείρηση, ΑΜΕ, ΑΦΜ» στην εν λόγω επιχείρηση απασχολήθηκαν δύο (2) άτομα και συγκεκριμένα ένας (1) υπάλληλος γραφείου, για το χρονικό διάστημα Ιανουαρίου-Οκτωβρίου 2015 και ένας εργάτης με την ιδιότητα του συναρμολογητή, για το χρονικό διάστημα από Ιανουαρίου-Σεπτεμβρίου 2015. Λαμβάνοντας υπόψη, το πλήθος και τη φύση των εργασιών και τους χρόνους στους οποίους αυτές φέρεται να εκτελέσθηκαν, βάσει των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, ήτοι από .../3/2015 έως .../12/2015, το ότι απασχολούσε έναν μόνο εργάτη για το χρονικό διάστημα από 01/01/2015 έως 30/09/2015, το ότι η επιχείρηση δεν ηλεκτροδοτούνταν αλλά το μηχανοστάσιο λειτουργούσε με γεννήτρια, (όπως διαπιστώθηκε από τον επιτόπιο έλεγχο των ελεγκτών του Ε.Φ.Κ.Α.-τ. ΙΚΑ – ΕΤΑΜ την .../01/2015), φαίνεται ότι δεν είχε τη δυνατότητα να εκτελέσει τις εργασίες που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία.

- Στην υποβληθείσα κατάσταση φορολογικών στοιχείων εξόδων του φορολογικού έτους 2015 δηλώνεται συνολική αξία αγορών και δαπανών ύψους 10.939,76 €. Οι αγορές που σχετίζονται με ανταλλακτικά μηχανοκίνητων οχημάτων και οικοδομικών υλικών ανέρχονται μόλις στο ποσό των 7.386,49 € (6.010,23 € + 1.376,26 €), έναντι συνολικών πωλήσεων που φέρεται να

πραγματοποίησε, βάσει των οικείων καταστάσεων εσόδων, ύψους 2.103.610,18 €, με αναλογία αγορών προς πωλήσεις ποσοστού 0,35%.

- Από την περιγραφή των ειδών στα εκδοθέντα, προς τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, τιμολόγια είναι έκδηλο ότι, αυτά αφορούν σε εξειδικευμένα ανταλλακτικά τα οποία εμπορεύονται συγκεκριμένες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται αποκλειστικά στο κλάδο εμπορίας μηχανημάτων και ανταλλακτικών μηχανημάτων βαρέως τύπου (φορτηγών, μηχανημάτων έργου κλπ). Σύμφωνα με την κρατούσα εμπορική πρακτική στο χώρο της επισκευής οχημάτων και μηχανημάτων, τα ανταλλακτικά προς τοποθέτηση, σε οχήματα προς επισκευή, παραγγέλλονται κατά περίπτωση, ανάλογα με το είδος της προκύπτουσας βλάβης. Λόγω δε και του μεγάλου πλήθους των ανταλλακτικών που απαιτούνται ανά κατηγορία οχήματος ή μηχανήματος και λόγω της αβεβαιότητας, ως προς τα είδη των ανταλλακτικών που χρήζουν αντικατάστασης, τα συνεργεία επιλέγουν να μην διατηρούν αποθέματα, τα οποία ενδεχομένως και να μην χρειαστεί ποτέ να αναλώσουν, δεσμεύοντας κατά αυτό τον τρόπο χρηματικά διαθέσιμα, αλλά να τα προμηθεύονται όταν και εφόσον προσέλθει ο πελάτης και διαπιστωθεί η βλάβη του προς επισκευή οχήματος.

Στην υπό κρίση περίπτωση αφενός, δεν πραγματοποιήθηκαν κατά το έτος 2015 μεμονωμένες αγορές που να σχετίζονται με τα ανταλλακτικά που φέρεται να πουλήθηκαν στις λήπτριες επιχειρήσεις, αφετέρου δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία προκειμένου να γίνει η αντιπαραβολή με τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία πώλησης, καθώς και τα βιβλία της προκειμένου να διακριβωθεί αν υπήρχαν διαθέσιμα αποθέματα από προηγούμενες χρήσεις. Τέλος, οι αγορές που πραγματοποίησε από επιχειρήσεις που εμπορεύονται χρώματα, σιδηρικά και υδραυλικά υλικά ανέρχονται μόλις στο ποσό των 1.376,23 €. Ακόμα και με την παραδοχή ότι, δεν πραγματοποίησε καμία άλλη πώληση οικοδομικών υλικών (μεταλλικοί σωλήνες, κοιλοδοκοί, σίδερα), προς άλλες τρίτες επιχειρήσεις, οι πωλήσεις προς την προσφεύγουσα ανέρχονται σε καθαρή αξία στο ποσό των 53.000,00 €.

- Όσον αφορά στην εξόφληση των εκδοθέντων προς την προσφεύγουσα τιμολογίων, προσκομίσθηκε μόνο μία τραπεζική απόδειξη συναλλαγής αξίας 5.000,00 € με αιτιολογία «μεταφορά πίστωσης σε άλλη τράπεζα» και ονοματεπώνυμο δικαιούχου «.....», ενώ περαιτέρω συνυποβλήθηκαν φωτοαντίγραφα μόνον της πρόσοψης επιταγών της προσφεύγουσας σε διαταγή αυτής και αντίστοιχες αποδείξεις είσπραξης της επιχείρησης «.....», που ελλείπει έτερων στοιχείων (π.χ. κίνησης τραπεζικού λογαριασμού στον οποίο να εμφανίζεται η πίστωση των επιταγών, των φορολογικών βιβλίων με σχετικές ταμειακές εγγραφές), από μόνες τους δεν αποδεικνύουν ότι η ομόρρυθμη εταιρεία εισέπραξε αυτές τις επιταγές.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 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.»

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας και πραγματικών συναλλαγών, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

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 εναρμονισθ[εί] 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.».

11

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, περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. 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 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: ... 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, λαμβάνοντας υπόψη όσα έχουν γίνει δεκτά με την πρόσφατη Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας **ΣΤΕ 2319/2021**, στην υπό κρίση περίπτωση για την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές, 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, 4174/2013 ή 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 ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και η προσβαλλόμενη πράξη του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013 οριζόταν από 26/07/2013 έως 16/10/2015 (οπότε καταργήθηκε με το άρθρο 3 του ν. 4337/2015) ότι: «**δ**) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν

απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο 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. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή, με το άρθρο 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 (σ.σ. 13.5.2017) 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, με το άρθρο 58Α του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: ... 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.»

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

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, το πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 σχετίζεται με την φορολογία του Φ.Π.Α. και την υποβολή ανακριβούς δήλωσης στην προκειμένη περίπτωση, το οποίο μάλιστα δεν είναι αυτοτελές, αλλά ενσωματωμένο επί της πράξης του φόρου, ενώ το αυτοτελές πρόστιμο του άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017 σχετίζεται με την επιβολή προστίμου Φ.Π.Α. ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, ο οποίος διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών στην προκειμένη περίπτωση.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.»

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. , οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, δεν αναγνωρίζεται η αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης απόρριψης εκ μέρους της φορολογικής αρχής της εκπαισιμότητας των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων στη φορολογία εισοδήματος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. ...»

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο

αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...»

Επειδή, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τον Φ.Π.Α. εκροών ο φόρος των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συμφώνως προς το άρθρο 30 του Ν. 2859/2000, καθότι δεν πληρούνται οι οριζόμενες από το άρθρο 32 προϋποθέσεις περί νόμιμου τιμολογίου, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης απόρριψης εκ μέρους της φορολογικής αρχής του φόρου, των επίμαχων τιμολογίων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και ειδικότερα

την τροποποίηση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 του ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ και

την επικύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ.

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 7 του ν. 4337/2015	61.847,50€	
Πρόστιμο άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017		20.527,50€
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 ^η και 2 ^ε του ν. 4174/2013		2.500,00€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

Διαφορά φόρου	71.555,23€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	35.777,62€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	107.332,85€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015

Διαφορά φόρου	54.652,61€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4174/2013	27.326,31€
Σύνολο φόρου για καταβολή	81.978,92€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.