



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 31.05.2022

Αριθμός απόφασης: 2086

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 526

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. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

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

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 31.01.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Ε.», νομίμως εκπροσωπούμενης, με ΑΦΜ, που εδρεύει στην, οδός, αριθ., κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών: α) της με αριθ. /1571/30.12.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§ 3β' & 5 ν.4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014, β) της με αριθ. /1572/30.12.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§ 3β' & 5 ν.4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2015-31.12.2015, γ) της με αριθ. /825/30.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου για τη φορολογική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014, δ) της με αριθ. /826/30.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου για τη φορολογική περίοδο 01.01.2015-31.12.2015, ε) της με αριθ. /30.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου

Φόρου Εισοδήματος για τη φορολογική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014, στ) της με αριθ./30.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος για τη φορολογική περίοδο 01.01.2015-31.12.2015, ζ) της με αριθ./1863/30.12.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) για το φορολογικό έτος 2014 και η) της με αριθ./1864/30.12.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) για το φορολογικό έτος 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 30.12.2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 31.01.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΣΙΑ Ε.Ε.», νομίμως εκπροσωπούμενης, 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:

- i. Με την υπ' αριθ./...../30.12.2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 §§ 3β' και 5 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014, πρόστιμο ποσού 13.668,00 ευρώ (34.170,00 € X 40% = 13.668,00 €) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής αξίας 34.170,00 ευρώ, εκδοθέντα από την επιχείρηση «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 8 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), των άρθρων 7§§3&5 και 8 του ν.4337/2015, των άρθρων 55Α και 66 του Κ.Φ.Δ. κι της ΠΟΛ.1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν.
- ii. Με την υπ' αριθ./1572/30.12.2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 §§ 3β' και 5 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2015-31.12.2015, πρόστιμο ποσού 3.208,00 ευρώ (8.020,00 € X 40% = 3.208,00 €) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής αξίας 8.020,00 ευρώ, εκδοθέν από την επιχείρηση «..... Ε.Ε.» με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 8 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), των άρθρων 7§§3&5 και 8 του ν.4337/2015, των άρθρων 55Α και 66 του Κ.Φ.Δ. κι της ΠΟΛ.1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν.
- iii. Με την υπ' αριθ./825/30.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για τη φορολογική περίοδο 1.01.2014-31.12.2014, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. 40.116,01 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 20.058,01 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 60.174,02 ευρώ.
- iv. Με την υπ' αριθ./826/30.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, καταλογίστηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας εταιρείας για τη φορολογική περίοδο 1.01.2015-31.12.2015, χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. 12.900,39 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 6.450,20 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 19.350,59 ευρώ.

- v. Με την υπ' αριθ./30.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για το φορολογικό έτος 2014, διαφορά φόρου εισοδήματος 45.753,51 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 22.876,76 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 68.630,27 ευρώ.
- vi. Με την υπ' αριθ./30.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για το φορολογικό έτος 2015, διαφορά φόρου εισοδήματος 13.364,88 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 6.682,44 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 20.047,32 ευρώ.
- vii. Με την υπ' αριθ./1863/30.12.2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 79 ν.4472/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για το φορολογικό έτος 2014, πρόστιμο ποσού 20.294,05 ευρώ (40.588,10 € Χ 50% = 20.294,05 €) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της: α) δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής αξίας 135.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 31.050,00 ευρώ, ήτοι σύνολο 166.050,00 ευρώ, εκδοθέντα από την επιχείρηση «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με Α.Φ.Μ., β) ένα (1) εικονικό στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 7.300,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.679,00 ευρώ, ήτοι σύνολο 8.979,00 ευρώ, εκδοθέντα από την επιχείρηση «..... ΕΠΕ» με Α.Φ.Μ., γ) δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής αξίας 34.170,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 7.859,10 ευρώ, ήτοι σύνολο 42.029,10 ευρώ, εκδοθέντα από την επιχείρηση «..... Ε.Ε.» με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 8 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), των άρθρων 7§§3&5 και 8 του ν.4337/2015, των άρθρων 55Α και 66 του Κ.Φ.Δ. και της ΠΟΛ.1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν.
- viii. Με την υπ' αριθ./1864/30.12.2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 79 ν.4472/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για το φορολογικό έτος 2015, πρόστιμο ποσού 6.212,30 ευρώ (12.424,60 € Χ 50% = 6.212,30 €) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της: α) εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής αξίας 46.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 10.580,00 ευρώ, ήτοι σύνολο 56.580,00 ευρώ, εκδοθέντα από την επιχείρηση «..... ΕΠΕ» με Α.Φ.Μ., β) ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής αξίας 8.020,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.844,60 ευρώ, ήτοι σύνολο 9.864,60 ευρώ, εκδοθέν από την επιχείρηση «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 8 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), των άρθρων 7§§3&5 και 8 του ν.4337/2015, των άρθρων 55Α και 66 του Κ.Φ.Δ. και της ΠΟΛ.1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης 30.12.2021 εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2014-31.12.2015, οι οποίες εκδόθηκαν δυνάμει της με αριθ./21.08.2020 εντολής ελέγχου του

Προϊσταμένου της εν λόγω Υπηρεσίας, και ειδικότερα: α) Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, β) Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α., γ) Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και δ) Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α.

Ιστορικό

Δυνάμει της υπ' αριθ./21.08.2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ' Αθηνών, διενεργήθηκε έλεγχος στην ετερόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «..... Ε.Ε.», με κύρια δραστηριότητα την παροχή υπηρεσιών ασφαλείας. Παράλληλα εκδόθηκε το με αριθ. πρωτ./07.09.2020 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4174/2013, στο οποίο ανταποκρίθηκε άμεσα η προσφεύγουσα και η με αριθ. πρωτ./07.09.2020 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Αίτια του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ./12.03.2020 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών (αριθ. πρωτ. εισ./17.03.2020), σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση «..... Ε.Ε.» είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «..... ΕΠΕ». για τις χρήσεις 2014 (συναλλαγές συνολικής αξίας 12.300,00 ευρώ) και 2015 (συναλλαγές συνολικής αξίας 46.000,000 ευρώ).

Στη συνέχεια, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με το αριθ. πρωτ./ΕΞ 2020/24.09.2020 έγγραφό της (αριθ. πρωτ. εισ./29.09.2020), διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών το από 21.09.2020 Πληροφοριακό Δελτίο σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση «..... Ε.Ε.» είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» για τη χρήση 2014 (συναλλαγές συνολικής αξίας 135.000,00 ευρώ).

Στα πλαίσια του ελέγχου εστάλησαν δελτία πληροφοριών προς άλλες Δ.Ο.Υ., μεταξύ των οποίων στη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, όπου σύμφωνα με το αριθ./19.11.2021 έγγραφό της (αριθ. πρωτ. εισ./19.11.2021) η επιχείρηση «..... Ε.Ε.» είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» για τη χρήση 2014 (συναλλαγές συνολικής αξίας 34.170,00 ευρώ) και 2015 (συναλλαγές συνολικής αξίας 8.020,00 ευρώ).

Η Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών κατόπιν διενέργειας ελέγχου εντόπισε λογιστικές διαφορές στις χρήσεις 2014 και 2015, έκρινε ότι τα επίμαχα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα χρήσεις 2014 & 2015, είναι εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής, τα οποία δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και στο Φ.Π.Α. δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της έκπτωσης του φόρου δαπανών σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρ. 30&32 του ν.2859/2000 και επιβλήθηκαν τα προβλεπόμενα πρόστιμα. Στη συνέχεια ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε το με αριθ./03.12.2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – κλήση σε ακρόαση καθώς και τις σχετικές προσωρινές πράξεις, προκειμένου η προσφεύγουσα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Η προσφεύγουσα επιχείρηση ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση του ελέγχου με την κατάθεση του με αριθ. πρωτ./28.12.2021 υπομνήματος με τις αντιρρήσεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Κατόπιν της κρίσης του ελέγχου επί των αντιρρήσεων της προσφεύγουσας, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα ετερόρρυθμη εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, την απαλλαγή της από την

υποχρέωση καταβολής οποιουδήποτε ποσού που εσφαλμένα καταλογίστηκε εις βάρος της δυνάμει των προσβαλλόμενων πράξεων και την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ότι ποσού έχουν καταβάλει ή θα καταβάλει στο μέλλον, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς διενέργεια φορολογικού ελέγχου και επιβολή φόρων και προστίμων για τη φορολογική περίοδο 2014.
- Έλλειψη τεκμηρίωσης εκ μέρους της φέρουσας το σχετικό βάρος απόδειξης Φορολογικής Αρχής, της φερόμενης ως διαπιστωθείσης εικονικότητας των εν θέματι συναλλαγών. Πλήρης πραγματοποίηση των οικείων συναλλαγών και καλή πίστη όσον αφορά τη συναλλακτική ύπαρξη και τη δραστηριοποίηση των εκδοτριών των επίμαχων τιμολογίων.
- Αναδρομική εφαρμογή της αρχής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης, αναφορικά με τα επιβληθέντα πρόστιμα εις βάρος της για αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, σε ποσοστό 40% της καθαρής αξίας αυτών και για μη νόμιμη έκπτωση Φ.Π.Α. λόγω αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων σε ποσοστό 50% του φερόμενου ως παράνομου εκπεσθέντος Φ.Π.Α. Εφαρμογή αντί των επιβαλλόμενων με βάση τις ως άνω διατάξεις προστίμων, του κατ' αποκοπή και άπαξ επιβαλλόμενου ανά φορολογικό έτος προστίμου των 2.500,00 ευρώ, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η και παρ. 2 περ. ε του ν.4174/2013.
- Η διάταξη του άρθρου 53 παρ. 4 του ν.4174/2013, στο βαθμό που καθιστά τον προσδιορισμό του επιτοκίου υπολογισμού του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής φορολογικής οφειλής, που προβλέπει το άρθρο αυτό, για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή φόρων, αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, αντίκειται στα άρθρα 78 παρ. 1 και 4 και 43 παρ. 2 του Συντάγματος και συνεπώς πρέπει να μην επιβληθεί τόκος σε βάρος της με βάσει τις οικείες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) περί παραγραφής ορίζονται τα εξής:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας.

.....

3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η

υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000. Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.

4. Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 27α του άρθρου 66 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α 201/12.12.2019)

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του ν.4174/2013, με την λήψη εικονικών διαπράττεται έγκλημα φοροδιαφυγής.

Επειδή, εν προκειμένω νόμιμα και εμπρόθεσμα διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος και στη συνέχεια εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζονται τα εξής:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».

Επειδή, με το άρθρο 66, παρ. 5 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«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 συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: 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.....».

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) που τροποποιήθηκε από το άρθρο 3§4 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών.

Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται

στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην 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 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, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο 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 απ' 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015:

«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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού,

υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο).....».

Επειδή, εν προκειμένω σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών:

«(σελ. 2) Α. Η Δ.Ο.Υ. ΙΓ` ΑΘΗΝΩΝ με το αριθ. πρωτ. ....../12-03-2020 (αριθ. πρωτ. ....../17-03-2020 Δ.Ο.Υ. Δ` ΑΘΗΝΩΝ) δελτίο πληροφοριών, ενημέρωσε την Υπηρεσία μας για τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε στην επιχείρηση “..... ΕΠΕ” με ΑΦΜ:....., ΑΘΗΝΑ. Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι η προαναφερόμενη επιχείρηση είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 16/12/2019 έκθεση φορολογικού ελέγχου της ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΙΓ` ΑΘΗΝΩΝ κας

Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων φορολογικών περιόδων 2014 έως 2016 προκύπτει ότι η επιχείρηση αυτή έχει εκδώσει παραστατικά σε διάφορους επιτηδευματίες, μεταξύ των οποίων είναι και η επιχείρηση “..... ΕΕ” με ΑΦΜ:....., αρμοδιότητάς μας.

Οι συναλλαγές οι οποίες εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων που εκδόθηκαν από την επιχείρηση “..... ΕΠΕ” με ΑΦΜ:..... και ελήφθησαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση “..... ΕΕ” με ΑΦΜ:....., ανά διαχειριστική περίοδο έχουν ως εξής:

Χρήση 2014: Συναλλαγές συνολικής αξίας 12.300,00 €.

Χρήση 2015: Συναλλαγές συνολικής αξίας 46.000,00 €.

Β. Η Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) ΑΤΤΙΚΗΣ, με το αριθμ. Πρωτ. ΕΞ 2020/24-09-2020 (αριθ. πρωτ./29-09-2020 Δ.Ο.Υ. Δ` ΑΘΗΝΩΝ) έγγραφό της, διαβίβασε στην υπηρεσία μας το με ημερομηνία θεώρησης 21/09/2020 Πληροφοριακό Δελτίο που αφορά την ελεγχόμενη επιχείρηση “..... ΕΕ” με ΑΦΜ:.....

Με το εν λόγω πληροφοριακό δελτίο μας ενημερώνει ότι από διενεργηθέντα έλεγχο, των ελεγκτών της ΥΕΔΔΕ κ. και κ., στην επιχείρηση “..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ” με ΑΦΜ:....., ΑΘΗΝΑ, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ.: Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, διαπιστώθηκε ότι ενήργησε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2014, 2015, 2016 και 2017. Συνημμένη του προαναφερθέντος πληροφοριακού δελτίου είναι και η με ημερομηνία θεώρησης 30/06/2020 έκθεση ελέγχου για την οντότητα “..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ” με ΑΦΜ:..... (σε οπτικό δίσκο CD).

Μεταξύ των οντοτήτων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση “..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ” με ΑΦΜ:....., είναι και η επιχείρηση “.....

..... ΕΕ” με ΑΦΜ:....., αρμοδιότητας της Υπηρεσίας μας, η οποία έλαβε στο φορολογικό έτος 2014 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 135.000,00 €.

Γ. Κατόπιν των προαναφερθέντων διαπιστώσεων του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ` ΑΘΗΝΩΝ και των προσκομισθέντων στοιχείων κλήθηκε η ελεγχόμενη επιχείρηση ΕΕ με ΑΦΜ:.....με την αριθ. πρωτ./07-09-2020 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων. Η εν λόγω ελεγχόμενη επιχείρηση άμεσα ανταποκρίθηκε και προσκόμισε στον παρόντα έλεγχο τα ζητηθέντα βιβλία, στοιχεία, δηλώσεις κλπ.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές μεταξύ των υπό κρίση επιχειρήσεων και βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης ΕΕ με ΑΦΜ:..... φορολογικά στοιχεία εκδοθέντα από την επιχείρηση “..... ΕΠΕ” με ΑΦΜ:..... και φορολογικά στοιχεία εκδοθέντα από την επιχείρηση “.....ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ” με ΑΦΜ:.....

Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία – πρωτότυπα - προσκομίστηκαν στον έλεγχο και κατασχέθηκαν με την αριθ./12-11-2020 έκθεση κατάσχεσης και με την αριθ./18-11-2020 έκθεση κατάσχεσης αντίστοιχα, απεικονίζονται δε στους παρακάτω πίνακες.

Γ.1. Κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία και εκδοθέντα από την “.....ΕΠΕ” με ΑΦΜ:.....

χ/α	Παραστατικό	Ημερομηνία	Εκδότης/Προμηθευτής	Καθαρή Αξία ΦΠΑ	Σύνολο	Λογαριασμός	
1	Γ.Π.Υ.	4/12/2014	 ΕΠΕ	7.300,00	1.679,00	3.979,00	11.07.01.0057
ΣΥΝΟΛΟ 2014				7.300,00	1.679,00	3.979,00	

χ/α	Παραστατικό	Ημερομηνία	Εκδότης/Προμηθευτής	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Σύνολο	Λογαριασμός
1	Γ.Π.Υ. ...	22/1/2015	 ΕΠΕ	1.700,00	391,00	2.091,00	64.08.99.0057
2	Γ.Π.Υ....	26/1/2015	 ΕΠΕ	1.300,00	299,00	1.599,00	64.08.99.0057
3	Γ.Π.Υ....	23/2/2015	 ΕΠΕ	6.500,00	1.495,00	7.995,00	64.08.99.0057
4	Γ.Π.Υ. ...	23/2/2015	 ΕΠΕ	5.500,00	1.265,00	6.765,00	64.08.99.0057
5	Γ.Π.Υ.	15/4/2015	 ΕΠΕ	3.000,00	1.840,00	4.840,00	64.08.99.0057
6	Γ.Π.Υ.	16/6/2015	 ΕΠΕ	5.000,00	1.150,00	6.150,00	64.08.99.0057
7	Γ.Π.Υ. ...	20/6/2015	 ΕΠΕ	5.000,00	1.150,00	6.150,00	64.08.99.0057
8	Γ.Π.Υ.	13/10/2015	 ΕΠΕ	3.000,00	690,00	3.690,00	64.08.99.0057
9	Γ.Π.Υ.	10/11/2015	 ΕΠΕ	10.000,00	2.300,00	12.300,00	64.08.99.0057
ΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ 2015				46.000,00	10.580,00	56.580,00	

Γ.2. Κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία και εκδοθέντα από την “..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ” με ΑΦΜ:.....

χ/α	Παραστατικό	Ημερομηνία	Εκδότης/Προμηθευτής	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Σύνολο	Λογαριασμός
1	ΓΔΑ	3/5/2014		22.500,00	5.175,00	27.675,00	14.09.01.0057
2	Γ.Π.	28/7/2014		112.500,00	25.875,00	138.375,00	14.09.01.0057
ΣΥΝΟΛΟ 2014				135.000,00	31.050,00	166.050,00	

Γ.3. Με αφορμή τα ανωτέρω διενεργήθηκε από την Υπηρεσία μας έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και από την με ημερομηνία θεώρησης 28/12/2020 Έκθεση Ελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Δ` ΑΘΗΝΩΝ κ., διαπιστώθηκε ότι τα ως άνω κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία, είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς το σύνολο της συναλλαγής και βρέθηκαν καταχωρημένα στα φορολογικά βιβλία των αντίστοιχων ετών της ελεγχόμενης επιχείρησης ΕΕ με ΑΦΜ:..... με συνολική καθαρή αξία για τη χρήση 2014

ποσού 142.300,00 € πλέον ΦΠΑ 32.729,00 € και στη χρήση 2015 ποσού 46.000,00 € πλέον ΦΠΑ 10.580,00 €.

Από τα δεδομένα των υποβληθέντων δηλώσεων φορολογίας Εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 και 2015 της ελεγχόμενης επιχείρησης ΕΕ με ΑΦΜ:....., προκύπτει ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες, ελήφθησαν υπόψη στον υπολογισμό των κερδών με αποτέλεσμα αυτά να είναι μειωμένα κατά το ποσό της καθαρής αξίας αυτών.

Ο αναλογούν ΦΠΑ των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων συμπεριελήφθη στις εισροές των υποβληθέντων δηλώσεων ΦΠΑ χρήσεων 2014 και 2015 που υποβλήθηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση ΕΕ με ΑΦΜ:....., με αποτέλεσμα την μείωση του προς απόδοση ΦΠΑ κατά τα ποσά αυτά.

Κατόπιν της έκθεσης αυτής, εκδόθηκαν από την Υπηρεσίας μας Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ. 3,4 & 5 του Ν. 4337/2015, οι οποίες είναι:

Για τη χρήση 2014 η με αριθμό/28-12-2020 142.300,00 € X 40% = 56.920,00 €

Για τη χρήση 2015 η με αριθμό/28-12-2020 36.000,00 € X 40% = 14.400,00 €

Σημειώνεται ότι από την Υπηρεσία μας, λόγω λήψης των ως άνω ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων δεν υποβλήθηκε Μηνυτήρια Αναφορά γιατί η ελεγχόμενη επιχείρηση εξόφλησε τα ως άνω πρόστιμα εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας.

Δ. Στα πλαίσια του παρόντος ελέγχου εστάλησαν δελτία πληροφοριών προς άλλες Δ.Ο.Υ. για συναλλασσόμενους με την ελεγχόμενη επιχείρηση με μεγάλες συναλλαγές και ζητήθηκε να μας γνωρίσουν αν διενεργήθηκε έλεγχος (Εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων κλπ) σε διαχειριστικές περιόδους στις οποίες περιλαμβάνεται και η χρονική περίοδος από 01/01/2014 έως και 31/12/2015, καθώς και τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτών και κυρίως αν ενήργησαν ως εκδότες Εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ άλλων εστάλη το με αριθ. πρωτ./26-10-2021 δελτίο πληροφοριών προς την Δ.Ο.Υ. Α` ΑΘΗΝΩΝ με το οποίο ζητήθηκαν στοιχεία για την επιχείρηση ..... ΕΕ με ΑΦΜ:....., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Α` ΑΘΗΝΩΝ.

Η Δ.Ο.Υ. Α` ΑΘΗΝΩΝ με το αριθ.πρωτ. ....../19-11-2021 έγγραφό της (αριθ. πρωτ. ....../19-11-2021 Δ.Ο.Υ. Δ` ΑΘΗΝΩΝ) απάντησε και μας διαβίβασε αντίγραφα των με ημερομηνία θεώρησης 01/10/2021 Εκθέσεων Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και του Ν. 4337/2015 (ΚΦΔ) των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ... για την επιχείρηση ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ με ΑΦΜ:..... χρήσεων 2014 και 2015. Από τα αποτελέσματα των ελέγχων αυτών προκύπτει ότι ενήργησε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2014 και ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2015. Για το λόγο αυτό η Δ.Ο.Υ. Α` ΑΘΗΝΩΝ καταλόγισε:

α) στη χρήση 2014 πενήντα εννέα (59) παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, μεταξύ των οποίων εξέδωσε και δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 34.170,00 € προς την ελεγχόμενη επιχείρηση ΕΕ με ΑΦΜ:..... και

β) στη χρήση 2015 δεκατέσσερις (14) παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Από τα τηρηθέντα βιβλία και τις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων-προμηθευτών που υπέβαλλε η ελεγχόμενη οντότητα “ ΕΕ” με ΑΦΜ:....., διαπιστώθηκε η λήψη δύο (2) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 34.170,00 € για τη χρήση 2014 και η λήψη ενός (1) φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 8.020,00 € για τη χρήση 2015 εκδοθέντα από την επιχείρηση ΕΕ με ΑΦΜ:.....

Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία – πρωτότυπα - προσκομίστηκαν στον έλεγχο και κατασχέθηκαν με την αριθ./24-11-2021 έκθεση κατάσχεσης. Αναλυτικά τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία και ο

λογαριασμός στον οποίο καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης, απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα, ως εξής:

χ/α	Παραστατικό	Ημερομηνία	Εκδότης/Προμηθευτής	Καθαρή Αξία ΦΠΑ	Σύνολο	Λογαριασμός	
1	ΓΔΑ	25/6/2014		28.650,00	6.589,50	35.239,50	60.02.00.0057
2	ΓΔΑ	26/11/2014		5.520,00	1.269,60	6.789,60	60.02.00.0057
ΣΥΝΟΛΟ 2014				34.170,00	7.859,10	42.029,10	

χ/α	Παραστατικό	Ημερομηνία	Εκδότης/Προμηθευτής	Καθαρή Αξία ΦΠΑ	Σύνολο	Λογαριασμός	
3	ΓΔΑ ...	20/1/2015		3.020,00	1.844,60	4.864,60	60.02.00.0057
ΣΥΝΟΛΟ 2014				3.020,00	1.844,60	4.864,60	

.....».

« (σελ. 24) 8. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ της Δ.Ο.Υ.΄ ΑΘΗΝΩΝ

Για την εκδότρια επιχείρηση “ ΣΙΑ ΕΕ” με ΑΦΜ:....., η Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) ΑΤΤΙΚΗΣ διενήργησε έλεγχο κατόπιν των με αριθμό/280724/13.7.2021 και/280724/13.7.2021 εντολών μερικού ελέγχου χρήσεων 2014 και 2015 αντίστοιχα και συνέταξε τις με ημερομηνία θεώρησης 01/10/2021 Εκθέσεων Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και του Ν. 4337/2015 (ΚΦΔ) των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., οι οποίες διαβιβάστηκαν στην Υπηρεσία μας από την Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ, λαμβάνονται υπόψη από τον παρόντα έλεγχο και αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της παρούσης.»

Από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για την ως άνω διαπιστώθηκαν τα εξής:

«... Διαπίστωση 1: Η ελεγχόμενη για το φορ. έτος 2015 έλαβε 14 εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 1.322.541,96 ευρώ, από την οντότητα ΑΕ με ΑΦΜ

Διαπίστωση 2: Η έδρα της ελεγχόμενης ήταν κενή στις 26/2/2020 κατά τον επιτόπιο έλεγχό μας. Ο κος, συγγενής του ιδιοκτήτη κου του χώρου της έδρας που νοίκιαζε η ελεγχόμενη επί της και, Αθήνα, μας δήλωσε ότι η οντότητα υπήρχε προ 5 περίπου ετών αλλά δεν είχαν δει εμπορεύματα. Περίπου στον ένα χρόνο έφυγαν ξαφνικά αφήνοντάς τους απλήρωτα 2 με 3 ενοίκια.

Διαπίστωση 3: Στο υποκατάστημα της ελεγχόμενης επί της Αθήνα δε βρέθηκε η ελεγχόμενη στις 26/2/2020 κατά τον επιτόπιο έλεγχό μας, ενώ κατόπιν αιτήματός μας για παροχή πληροφοριών μας κάλεσε κάποιος που συστήθηκε ως γιος της εκμισθώτριας του εν λόγω υποκαταστήματος και μας ενημέρωσε ότι δεν είχαν παρατηρήσει να εργάζονται υπάλληλοι συστηματικά ούτε να υπάρχουν εμπορεύματα της ελεγχόμενης κατά τη διάρκεια μίσθωσης του υποκαταστήματος.

Διαπίστωση 4: Η ελεγχόμενη δεν υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών από το Γ τρίμηνο του 2015 κι έπειτα, από όταν δε δηλώνεται πλέον η όποια δραστηριότητά της φορολογικά.

Διαπίστωση 5: Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε σε πρόσκληση της υπηρεσίας μας για διάθεση των λογιστικών της αρχείων

Διαπίστωση 6: Η αλληλογραφία μας προς τις δηλωμένες διευθύνσεις στη φορολογική διοίκηση της νομίμου εκπροσώπου της ελεγχόμενης, επέστρεψε είτε με την ένδειξη “άγνωστο” είτε ως αζήτητη.

Διαπίστωση 7: Η ελεγχόμενη έχει ληξιπρόθεσμο χρέος στον ΕΦΚΑ σχεδόν το σύνολο των εισφορών της για τα φορ. έτη 2014, 2015.

Διαπίστωση 8: Για τους τρεις βασικούς μισθωτούς που δηλώνει η ελεγχόμενη, ο ένας, ο κος Κόρρος Στυλιανός, μας απάντησε ότι δούλευε κυρίως εξ αποστάσεως για το κατάστημα της ελεγχόμενης

στο Σύνταγμα, το οποίο δε δηλώνεται στη φορ. διοίκηση, ότι δεν είχε δει εμπορεύματα κι ότι η ελεγχόμενη ήταν διαφημιστική εταιρεία, κάτι που επίσης δε δηλώνεται στη φορ. διοίκηση. Η δεύτερη, κα, και μάλιστα με τις περισσότερες αποδοχές για τα έτη 2014 και 2015, δήλωσε ότι ουσιαστικά δεν εργάστηκε ποτέ στην ελεγχόμενη, παρά μόνο είχε δώσει τα στοιχεία της κατόπιν μίας συνέντευξης για ανεύρεση εργασίας, κι ότι η ελεγχόμενη την δήλωνε στη συνέχεια ως υπάλληλό της εν αγνοία της. Ο τρίτος υπάλληλος δηλωμένος ως βασικός της υπάλληλος δε μας απάντησε καθόλου.

Διαπίστωση 9: Συνολικά, για την ελεγχόμενη, το φορολογικό έτος 2014, βεβαιώθηκαν φόροι 143,08€ από χρεωστικές δηλώσεις ΦΠΑ, σε συνολικά ακαθάριστα έσοδα 853.213,33€, ενώ από ενάρξεως έχουν βεβαιωθεί φόροι και πρόστιμα αξίας 7.363.56€, από τα οποία παραμένουν ανεξόφλητα 5.100,98€

Διαπίστωση 10: Η ελεγχόμενη από τη φορολογική χρήση 2009 έως τη φορ. χρήση 2013 είχε ακαθάριστα έσοδα από 880€ έως 35.645,68€. Το φορ. έτος 2014 δηλώνεται ότι πραγματοποίησε συνολικά ακαθάριστα έσοδα 853.213,33€.

Διαπίστωση 11: Η ελεγχόμενη, για το ελεγχόμενο φορ. έτος 2014, δηλώνει στον κωδικό 528 του Ε3 (παροχές και έξοδα τρίτων, φόροι-τέλη δαπάνες) συνολικής αξίας 543.622,60€, χωρίς να έχει δηλωθεί στις ΜΥΦ ούτε από την ίδια ούτε από τους αντισυμβαλλόμενους της αντίστοιχο ποσό με κάποιον αντισυμβαλλόμενο, κι επομένως ο έλεγχος δε δέχεται τις δαπάνες αυτές, δεδομένου ότι δεν ανταποκρίθηκε και σε πρόσκλησή μας για τη διάθεση των λογιστικών της αρχείων

Διαπίστωση 12: Η ελεγχόμενη δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές-εξαγωγές προς τρίτες χώρες από 1/1/2013 έως και 31/12/2015, δε δηλώνει ούτε δηλώνεται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, ενώ την προηγούμενη φορ. χρήση 2013 δηλώνεται, χωρίς να δηλώνει, για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις μικρής αξίας συγκριτικά με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδά της, ενώ δηλώνει ότι έλαβε φορ. στοιχεία από ημεδαπούς αντισυμβαλλόμενους συνολικής αξίας 1.367,14€, και γενικά δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές-ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, αγορές εμπορευμάτων ημεδαπής, παρά μόνο αμελητέας αξίας, κι ούτε έχει το κατάλληλο προσωπικό ώστε να πραγματοποιήσει παροχές υπηρεσιών.

Από τα παραπάνω αναλυτικά αναφερόμενα, ο έλεγχος κρίνει ότι:

Για το φορολογικό έτος 2014

Τα 59 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 483.932,10€, τα οποία δηλώνει και δηλώνεται ότι εξέδωσε η ελεγχόμενη σε διάφορες οντότητες, οι οποίες καταγράφονται αναλυτικά στον πίνακα "2014 ΩΣ ΕΚΔΟΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ" της παρούσας, όπως διαπιστώθηκε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών που υποβλήθηκαν, για το φορολογικό έτος 2014, είναι εικονικά, ως προς το σύνολο των συναλλαγών τους.

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές. Με τις πράξεις της επιχείρησης το Δημόσιο ζημιώθηκε από την μη καταβολή φόρου Εισοδήματος, ΦΠΑ αλλά και ασφαλιστικών εισφορών τόσο από την ίδια όσο και από τις λήπτριες επιχειρήσεις φορολογικών στοιχείων της ελεγχόμενης. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τα αποτελέσματα ελέγχου της από 30.12.2021 έκθεσης ελέγχου του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών:

Όπως προκύπτει από την ανωτέρω έκθεση ελέγχου των ελεγκτών της ΥΕΔΔΕ για την επιχείρηση:

"..... ΕΕ" με ΑΦΜ:..... η εν λόγω επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τόσο τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε, όσο και αυτά που εξέδωσε αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Πιο συγκεκριμένα, συνοπτικά:

α) δεν βρέθηκε στην δηλωμένη έδρα της, όπως επίσης δεν βρέθηκε και ο νόμιμος εκπρόσωπός της:

β) ουδέποτε υπέβαλλε δήλωση διακοπής εργασιών ή υποκαταστημάτων ή μεταφοράς έδρας,

γ) δεν βρέθηκε πάγιος εξοπλισμός της

δ) δεν διαπιστώθηκε ότι απασχόλησε ουσιαστικά προσωπικό

ε) ουδέποτε προσκόμισε τα Βιβλία και στοιχεία της, παρά την επίδοση σχετικής έγγραφης Πρόσκλησης και

Κατά συνέπεια τα εκδοθέντα από την επιχείρηση: “..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ” με ΑΦΜ:..... φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ εικονικά στο σύνολο των συναλλαγών τους.

Από τον παρόντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές μεταξύ των υπό κρίση επιχειρήσεων και βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης ΕΕ με ΑΦΜ:..... φορολογικά στοιχεία εκδοθέντα από την επιχείρηση “..... ΕΕ” με ΑΦΜ:.....

Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία – πρωτότυπα - προσκομίστηκαν στον έλεγχο και κατασχέθηκαν με την αριθ./24-11-2021 έκθεση κατάσχεσης. Αναλυτικά τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία και ο λογαριασμός στον οποίο καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης, απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα, ως εξής:

α/α	Παραστατικό	Ημερομηνία	Εκδότης/Προμηθευτής	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Σύνολο	Λογαριασμός
1	ΓΔΑ	25/6/2014	 & ΣΙΑ ΕΕ	28.650,00	6.589,50	35.239,50	60.02.00.0057
2	ΓΔΑ ...	26/11/2014		5.520,00	1.269,60	6.789,60	60.02.00.0057
ΣΥΝΟΛΟ 2014				34.170,00	7.859,10	42.029,10	

α/α	Παραστατικό	Ημερομηνία	Εκδότης/Προμηθευτής	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Σύνολο	Λογαριασμός
3	ΓΔΑ ...	20/1/2015	 & ΣΙΑ ΕΕ	3.020,00	1.844,60	4.864,60	60.02.00.0057
ΣΥΝΟΛΟ 2014				3.020,00	1.844,60	4.864,60	

Τα ως άνω φορολογικά στοιχεία αναγράφουν ως τρόπο πληρωμής “ΜΕ ΠΙΣΤΩΣΗ”, ως πωληθέντα αγαθά αναγράφουν “.....” – οι δηλωθείσες δραστηριότητες για την επιχείρηση “..... ΕΕ” είναι “.....” - δεν προσκομίστηκαν συμβάσεις συνεργασίας μεταξύ των συναλλασσόμενων επιχειρήσεων, αλλά κυρίως για την εκδότρια επιχείρηση από τον έλεγχο των ελεγκτών της ΥΕΔΔΕ διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για επιχείρηση η οποία δεν είχε την δυνατότητα πραγματοποίησης οποιουδήποτε έργου και ότι όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολο των συναλλαγών τους.

Από τα δεδομένα της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας Εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 και 2015 της ελεγχόμενης επιχείρησης “..... ΕΕ” με ΑΦΜ:....., προκύπτει ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες, ελήφθησαν υπόψη στον υπολογισμό των κερδών με αποτέλεσμα αυτά να είναι μειωμένα κατά το ποσό της καθαρής αξίας αυτών.

Ο αναλογούν ΦΠΑ των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων συμπεριελήφθη στις εισροές των δηλώσεων ΦΠΑ των χρήσεων 2014 και 2015 που υποβλήθηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση “..... ΕΕ” με ΑΦΜ:....., με αποτέλεσμα την μείωση του προς απόδοση ΦΠΑ κατά το ποσό αυτό.

Τα ως άνω φορολογικά στοιχεία έχουν καταχωρηθεί στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών-Προμηθευτών (ΜΥΦ) χρήσεων 2014 και 2015 που έχει υποβάλει τόσο η εκδότρια επιχείρηση “..... ΕΕ” με ΑΦΜ:....., όσο και η ελεγχόμενη επιχείρηση “..... ΚΑΙ ΕΕ” με ΑΦΜ:.....

10. ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΚΒΣ-ΚΦΑΣ

Από τα προαναφερθέντα, προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση “..... ΕΕ” με ΑΦΜ:.....:

α) Στη χρήση 2014 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της δύο (2) φορολογικά στοιχεία ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 34.170,00 € πλέον ΦΠΑ 7.859,10 €, εκδοθέντα από την επιχείρηση “..... ΕΕ” με ΑΦΜ:....., ΚΑΙ, ΑΘΗΝΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 8 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), των άρθρων 7 § 3,§5 και 8 του Ν. 4337/2015, των άρθρων 55Α και 66 του Ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ. 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν.

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 β` και 5 του νόμου 4337/2015.

Ήτοι: 34.170,00 € X 40% = 13.668,00 €.

β) Στη χρήση 2015 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της ένα (1) φορολογικό στοιχείο ΕΙΚΟΝΙΚΟ ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 8.020,00 € πλέον ΦΠΑ 1.844,60 €, εκδοθέντα από την επιχείρηση “..... ΣΙΑ ΕΕ” με ΑΦΜ:....., ΚΑΙ, ΑΘΗΝΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 8 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), των άρθρων 7 § 3,§5 και 8 του Ν. 4337/2015, των άρθρων 55Α και 66 του Ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ. 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν.

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 β` και 5 του νόμου 4337/2015.

Ήτοι: 8.020,00 € X 40% = 3.208,00 €.».

Επειδή, σε βάρος της προσφεύγουσας έχουν ήδη εκδοθεί από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών οι με αριθ./28.12.2020 και/28.12.2020 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου, για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015. Κατά των ανωτέρω πράξεων η προσφεύγουσα άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας την με αριθ./12.02.2021 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά και επί της οποίας έχει ασκηθεί η με αριθ. καταθ. ΠΡ...../25.11.2021 προσφυγή ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου

Επειδή, σύμφωνα 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, σύμφωνα με το άρθρο 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».

Επειδή, εξάλλου στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , 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 τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012, ΣτΕ 2695/1993).

Επειδή, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκειμένη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τους εκδότες των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τους εκδότες των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές που πραγματοποίησε η εταιρεία είναι νόμιμες και πραγματικές, συγκεκριμένα αγόρασε στολές για τους υπαλλήλους της που απασχολούνται ως φύλακες. Σε κάθε περίπτωση η εταιρεία εξόφλησε όπως ορίζει ο νόμος, ενώ οι διαπιστώσεις ελέγχου για την εταιρεία «..... Ε.Ε.» δεν θα μπορούσε να είναι εις γνώση της.

Επειδή, η ως άνω εταιρεία έχει ως δηλωθείσα δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο αφεψημάτων βοτάνων ενώ τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία αναγράφουν ως πωληθέντα αγαθά «στολές εργασίας, παντελόνια, σακάκια, υποκάμισα».

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, ούτε στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου προκύπτει πλήρης αδυναμία απόδειξης των υπό κρίση συναλλαγών ούτε άλλωστε και της επικαλούμενης καλοπιστίας και οι σχετικοί ισχυρισμοί της τυγχάνουν απορριπτέοι καθότι αναπόδεικτοι.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), ορίζονται τα ακόλουθα:

«Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή με το άρθρο 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 όπως τροποποιήθηκε με το άρθ. 20 παρ. 6 του ν. 3522/2006, 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/31.3.2015, με θέμα: Κοινοποίηση της με αριθμό/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό:

Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ./2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

«Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αρ. 170/2.6.2014 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.:

«....Γ. Από το υπό στοιχ. 1α' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο¹, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή

πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο ([ΣΤΕ 505/2012](#), όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση ν της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία.

Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου, με τις εντεύθεν έννομες συνέπειες κατ' αυτών, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια.

Η ορθότητα των ως άνω ερμηνευτικών παραδοχών επιβεβαιώνεται πλήρως και από την πάγια νομολογία τόσο του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) όσο και του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά τη διερεύνηση του συναφούς ζητήματος περί της δυνατότητας έκπτωσης ή μη του φόρου προστιθέμενης αξίας, τον οποίο κατέβαλε ο, υποκείμενος στο φόρο, καλόπιστος λήπτης επί των εισροών του (ήτοι επί των δαπανών αυτού) και ο οποίος αναγράφεται σε φορολογικό στοιχείο, το οποίο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Συγκεκριμένα, το Δ.Ε.Ε. έχει παγίως δεχθεί ότι «δεν συνάδει προς το σύστημα του δικαιώματος προς έκπτωση, που προβλέπεται στην οδηγία [2006/112/EK](#) του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, η επιβολή κυρώσεως στο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, με τη μορφή της μη αναγνώρισεως του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον το πρόσωπο αυτό δεν είχε ή δεν μπορούσε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η σχετική πράξη έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή του γεγονότος ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων περιλαμβανόταν μια άλλη πράξη, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, η οποία ενείχε απάτη περί τον ΦΠΑ». Κατά το Δικαστήριο, η θέσπιση ενός τέτοιου συστήματος κυρώσεων θα έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου (βλ. αποφάσεις Δ.Ε.Ε. C-/13, C-/13, C-/11, C-...../11, C-...../11 κλπ.). Συναφή επιχειρηματολογία διατυπώνει και το ημέτερο Συμβούλιο της Επικρατείας (βλ. ΣΤΕ 875/2012, 68-70/2011, ΣΤΕ 1375/2010, ΣΤΕ 881/2002 κ.ά.).»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «Κοινοποίηση της με αρ...../2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ./2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.)».

Επειδή, όταν η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης της προσφεύγουσας ως λήπτης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣτΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006).

Επειδή, τα φορολογικά στοιχεία είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας, ο έλεγχος τα έκρινε εικονικά (μη νόμιμα στοιχεία), ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνεπώς η λήψη τους είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος, και την έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. από τον Φ.Π.Α. εκρών των φορολογικών ετών 2014 και 2015.

Επειδή δεν δύναται να αναγνωρισθεί προς έκπτωση μία δαπάνη, η οποία βασίζεται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθόσον προϋπόθεση της ως άνω αναγνώρισης είναι η δαπάνη να είναι πραγματική και να έχει εκδοθεί για αυτήν το προσήκον νόμιμο φορολογικό στοιχείο. Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση που έχει καταλογισθεί παράβαση για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν αναγνωρίζονται τα επίμαχα τιμολόγια ως δαπάνη στη φορολογία εισοδήματος, ούτε ως φορολογητέα εισροή στη φορολογία ΦΠΑ. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε αναδιαμόρφωση των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος, των φορολογητέων εισροών στο ΦΠΑ και στην επιβολή των προβλεπόμενων προστίμων εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε).....

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.

9. 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.»

Επειδή, εν προκειμένω και σύμφωνα με τα ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε για την προσφεύγουσα ότι:

«α) στη χρήση 2014 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της δύο (2) φορολογικά στοιχεία **ΕΙΚΟΝΙΚΑ** ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 34.170,00 € πλέον ΦΠΑ 7.859,10 €, εκδοθέντα από την επιχείρηση “..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ” με ΑΦΜ:....., ΚΑΙ, ΑΘΗΝΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 8 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), των άρθρων 7 § 3, §5 και 8 του Ν. 4337/2015, των άρθρων 55Α και 66 του Ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ. 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν.

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 β` και 5 του νόμου 4337/2015.

Ήτοι: 34.170,00 € Χ 40% = 13.668,00 €.

β) Στη χρήση 2015 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της ένα (1) φορολογικό στοιχείο **ΕΙΚΟΝΙΚΟ** ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 8.020,00 € πλέον ΦΠΑ 1.844,60 €, εκδοθέντα από την επιχείρηση “..... ΣΙΑ ΕΕ” με ΑΦΜ:....., ΚΑΙ, ΑΘΗΝΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 8 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), των άρθρων 7 § 3, §5 και 8 του Ν. 4337/2015, των άρθρων 55Α και 66 του Ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ. 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν.

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 β` και 5 του νόμου 4337/2015.

Ήτοι: 8.020,00 € Χ 40% = 3.208,00 €..».

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης.

Επειδή, εκδόθηκε από την Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ η με αριθ. Ε.2042/10.05.2022 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»:

«Α) **ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ**

Εγκύκλιος που αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που επιβάλλονται για 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 σύμφωνα με την υπ' αρ. [2319/2021](#) Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Η παρούσα εγκύκλιος παρέχει διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση των παραβάσεων 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, οι οποίες, σύμφωνα με την υπ'αρ. [2319/2021](#) Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της [παρ. 1](#) του [άρθρου 54](#) του ν. [4174/2013](#) και συνεπώς για τις εν λόγω παραβάσεις, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της [παρ. 2](#) του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η παρούσα εγκύκλιος καταλαμβάνει τις περιπτώσεις φορολογουμένων που έως 16/10/2015 υπέπεσαν στις 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.

1. Με την υπ'αρ. [2319/2021](#) Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εκδόθηκε επί προδικαστικού ερωτήματος, κρίθηκε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης έχει πεδίο εφαρμογής και επί του κατά περίπτωση προβλεπόμενου διοικητικού προστίμου για την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή.

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

3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ. β' της [παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ](#) που ομοίως καταργήθηκε με την [παρ. 4 του άρθρου 3](#) του ν. [4337/2015](#), καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για

τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της [παρ. 1 του άρθρου 54](#) του ν. [4174/2013](#), επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την [ΠΟΛ.1252/2015](#)), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της [παρ. 10](#) του [άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#), των διατάξεων των περ. β' και γ' της [παρ. 2](#) του [άρθρου 55](#) του ν. [4174/2013](#), καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της [παρ. 3](#) του [άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#).

4. Για παραβάσεις που διαπράττονται από την 17.10.2015 και εντεύθεν δεν επιβάλλεται το πρόστιμο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 του παρόντος.

5. Διευκρινίζεται ότι, τα ανωτέρω αναφερόμενα δε θίγουν τις υποχρεώσεις των ελεγκτικών οργάνων ως προς την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στην περίπτωση διαπίστωσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. διατ. [αρθ. 66 παρ. 5](#), [55Α](#) και [68 παρ. 1](#) του Κ.Φ.Δ.).»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης γίνεται δεκτός.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), περί τόκων εκπρόθεσμης υποβολής, ορίζονται τα εξής:

«1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της «νόμιμης προθεσμίας καταβολής», ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται.

4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφαση του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. ...»

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, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, εν προκειμένω ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη επιβολής τόκων του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. δεν μπορεί να γίνει δεκτός ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 30.12.2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνίας κατάθεσης 31.01.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Ε.», νομίμως εκπροσωπούμενης, με ΑΦΜ, που εδρεύει στην Αθήνα, οδός, αριθ., και ειδικότερα:

- i. την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών: α) της με αριθ. /825/30.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου για τη φορολογική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014, β) της με αριθ. /826/30.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου για τη φορολογική περίοδο 01.01.2015-31.12.2015, γ) της με αριθ. /30.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος για τη φορολογική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014, δ) της με αριθ. /30.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος για τη φορολογική περίοδο 01.01.2015-31.12.2015, ε) της με αριθ. /1863/30.12.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) για το φορολογικό έτος 2014 και στ) της με αριθ. /1864/30.12.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) για το φορολογικό έτος 2015 και
- ii. την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών: α) της με αριθ. /1571/30.12.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§ 3β' & 5 ν.4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 και β) της με αριθ. /1572/30.12.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§ 3β' & 5 ν.4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2015-31.12.2015, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

- i. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§3β' και 5 του ν.4337/2015 με αριθ./1571/30.12.2021, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Συνολικό Πρόστιμο (34.170,00€ X 40%)	13.668,00€	2.500,00€

- ii. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§3β' και 5 του ν.4337/2015 με αριθ./1572/30.12.2021, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Συνολικό Πρόστιμο (8.020,00€ X 40%)	3.208,00€	2.500,00€

- iii. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου με αριθ./825/30.12.2021, φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΔΕΔ
Αξία φορολογητέων εκροών	4.170.883,31	4.170.883,31		
Αξία φορολογητέων εισροών	2.180.377,36	2.003.907,36	-176.470,00	-176.470,00
Φόρος εκροών	959.303,16	959.303,16		
Υπόλοιπο φόρου εισροών	959.779,08	919.187,15	-40.591,93	-40.591,93
Πιστωτικό υπόλοιπο	475,92		-475,92	-475,92
Χρεωστικό υπόλοιπο		40.116,01	40.116,01	40.116,01
Πρόστιμα άρθρου 58/58 ^A Κ.Φ.Δ.		20.058,01	20.058,01	20.058,01
Σύνολο φόρου για καταβολή		60.174,02	60.174,02	60.174,02
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

- iv. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου με αριθ./826/30.12.2021, φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΔΕΔ
Αξία φορολογητέων εκροών	4.682.254,12	4.682.254,12		
Αξία φορολογητέων εισροών	1.962.187,12	1.908.167,12	-54.020,00	-54.020,00
Φόρος εκροών	1.076.918,45	1.076.918,45		
Υπόλοιπο φόρου εισροών	1.076.918,45	1.064.018,06	-12.900,39	-12.900,39
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		12.900,39	12.900,39	12.900,39
Πρόστιμα άρθρου 58/58 ^A Κ.Φ.Δ.		6.450,20	6.450,20	6.450,20
Σύνολο φόρου για καταβολή		19.350,59	19.350,59	19.350,59
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

- v. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Πράξη Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος με αριθ./30.12.2021, φορολογικού έτους 01.01.2014-31.12.2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΔΕΔ
--	----------------------	----------------------	----------------	------------

Φορολογητέα κέρδη	232.378,62	408.353μ,66	175.975,04	175.975,04
ή ζημιά				
Φόρος πιστωτικό ποσό			45.753,51	
Φόρος χρεωστικό ποσό	39.422,65	85.176,16		45.753,51
Προκαταβολή φόρου	25.624,21	25.624,21		
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00		
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		22.876,76	22.876,76	22.876,76
Σύνολο φόρων για καταβολή	66.046,86	134.677,13	68.630,27	68.630,27

vi. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Πράξη Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος με αριθ./30.12.2021, φορολογικού έτους 01.01.2015-31.12.2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΔΕΔ
Φορολογητέα κέρδη	35.557,91	81.643,70	46.085,79	46.085,79
ή ζημιά				
Φόρος πιστωτικό ποσό	-25.787,00	-12.422,12	13.364,88	
Φόρος χρεωστικό ποσό				13.364,88
Προκαταβολή φόρου				
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00		
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		6.682,44	6.682,44	6.682,44
Σύνολο φόρων για καταβολή			20.047,32	20.047,32
Σύνολο φόρων για επιστροφή	24.787,00	4.739,68		

vii. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) με αριθ./1863//30.12.2021, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών:

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Συνολικό Πρόστιμο (40.588,10 X 50%)	20.294,05€	20.294,05€

viii. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) με αριθ./1864//30.12.2021, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών:

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Συνολικό Πρόστιμο (12.424,60 X 50%)	6.212,30€	6.212,30€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.