



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 16/11/2022

Αριθμός απόφασης: 2200

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 22/6/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜπου εδρεύει στο, επί της οδού αρ. .., Τ.Κ. και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της με αριθμό/20-5-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 55 § 2δ' του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 1/1/2014 -31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 22/6/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ 999220040, 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 με αριθμό/20-5-2022 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1 β' και παρ. 2 δ' του Ν.4174/2013, ήτοι συνολικό ποσό $11.947,35 \times 50\% = 5.973,68 \text{ €}$.

Δυνάμει της με αρ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με αντικείμενο εργασιών «Πρατήριο υγρών καυσίμων», ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων και στις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2014. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν οι από 23/11/2020 πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος, Φ.Π.Α., η από 23/11/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013, καθώς και η από 13/10/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013 της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης – Α' Υποδιεύθυνση Ελέγχων. Συγκεκριμένα από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. διενεργήθηκε έλεγχος στις επιχειρήσεις “.....- ΑΦΜ” και «.....- ΑΦΜ» για τις οποίες διαπιστώθηκε ότι εξέδωσαν μεγάλο πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Μία εκ των συναλλασσόμενων με τις παραπάνω εταιρίες ήταν η προσφεύγουσα εταιρία στα φορολογικά έτη 2014 - 2015.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την “.....- ΑΦΜ” στο φορολογικό έτος 2014 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 31.945,00€ και στο φορολογικό έτος 2015 επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 32.630,00 €. Για τις ως άνω παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συντάχθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. η από 19/10/2020 Έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και εκδόθηκαν οι με αριθμό/...../2020 και/...../2020 πράξεις επιβολής προστίμου φορολογικών

περιόδων 1/1 – 31/12/2014 και 1/1/2015 – 16/10/2015 αντίστοιχα, κατά των οποίων η προσφεύγουσα άσκησε την με αριθμό/2020 ενδικοφανή προσφυγή της και εκδόθηκε η με αριθμό/27-4-2021 απορριπτική απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Περαιτέρω, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. απέστειλε στην Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων την από 23/11/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013, η οποία αφορά στην επιχείρηση «.....– ΑΦΜ», εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και τις από 23/11/2020 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε στο φορολογικό έτος 2014 από την επιχείρηση «.....– ΑΦΜ» τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 4.600,00 €. Ακολούθως, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. καταλόγισε στην προσφεύγουσα πρόστιμο για την ως άνω παράβαση και προέβη σε αναδιαμόρφωση των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος, προσθέτοντας στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη του ελεγχόμενου έτους ως λογιστική διαφορά την καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε από τις επιχειρήσεις “.....- ΑΦΜ” και «.....– ΑΦΜ» και στον επαναπροσδιορισμό του Φ.Π.Α. του οικείου έτους με την αφαίρεση της καθαρής αξίας και του αναλογούντος Φ.Π.Α. των εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις φορολογητέες εισροές και από το Φ.Π.Α. εισροών και εξέδωσε την με αριθμό/29-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015, την με αριθμό/29-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., την με αριθμό/29-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και την με αριθμό/29-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 55 § 2δ’ του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 1/1/2014 -31/12/2014, κατά των οποίων η προσφεύγουσα άσκησε την με αριθμό/26-3-2021 ενδικοφανή προσφυγή της και εκδόθηκε η με αριθμό/7-2-2022 απόφαση της Υπηρεσίας μας με την οποία έγινε μερικώς δεκτή η ως άνω προσφυγή και ακυρώθηκε η με/29-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 55 § 2δ’ του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 1/1/2014 -31/12/2014 για τυπική πλημμέλεια.

Συγκεκριμένα, με την με αριθμό/7-2-2022 απόφαση της Υπηρεσίας μας κρίθηκε ότι δεν τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013, που συνίσταται στην κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού προστίμου μετά του σημειώματος διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού, καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο που αιτιολογεί τον καταλογισμό της ως άνω οφειλής.

Η ΔΟ.Υ. Αμπελοκήπων, προς συμμόρφωση της ανωτέρω απόφασης προέβη σε επανέλεγχο της προσφεύγουσας, δυνάμει της με αριθμό/4-4-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, ως προς τις διατάξεις του άρθρου 55 § 2δ’ του Ν.4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 1/1/2014 -31/12/2014. Σύμφωνα με την από 20/5/2022 έκθεση ελέγχου

Κ.Φ.Δ. ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. προσδιόρισε, με βάση τα αποτελέσματα των προγενέστερων ελέγχων, τη φορολογική οφειλή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 § 2δ' του Ν.4174/2013. Ακολουθώντας κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθμό/7-4-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με το προσωρινό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη κατέθεσε τις απόψεις – αντιρρήσεις της στη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, οι οποίες αφού λήφθηκαν υπόψη, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

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

1. Ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης ως αόριστης, ανατιολόγητης, μη νόμιμης και ουσία αβάσιμης κατά το μέρος της για τις αναφερόμενες συναλλαγές με την “.....” – ΑΦΜ
2. Έλλειψη εικονικότητας – πραγματοποίηση των συναλλαγών και εκτέλεση των εργασιών - καλή πίστη ως προς το πρόσωπο των εκδοτών των τιμολογίων.
3. Μη νόμιμη η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου. - Κατάργηση του προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2 δ' του Ν.4174/2013 για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. - Εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας και της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης.
4. Μη νόμιμη η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.- Μη νόμιμη η σωρευτική επιβολή προστίμων για την ίδια φερόμενη ως παράβαση – Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής “ne bis in idem”.
5. Έλλειψη κατά χρόνον αρμοδιότητας λόγω έκδοσης και κοινοποίησης της πράξης μετά την προθεσμία του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013.
6. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης. - Βάρος της απόδειξης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) :
«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

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

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣΤΕ 2633/2002, ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319).

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

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής.

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα για το λόγο ότι, τόσο στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου που της επιδόθηκε, όσο και στην από 20/5/2022 έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Φ.Δ. αναφέρεται ότι έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία από την εταιρία “..... – ΑΦΜ", γεγονός που δεν υφίσταται διότι η ίδια συναλλάχτηκε με την εταιρία “.....- ΑΦΜ".

Επειδή στην από 20/5/2022 έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρονται αυτούσια αποσπάσματα από την από 13/10/2020 Έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, που αφορά στην εκδότρια “.....- ΑΦΜ” και την από 23/11/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης που αφορά στην εκδότρια «.....- ΑΦΜ». Το γεγονός ότι στη σελίδα 17 της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων αναφέρεται εκ παραδρομής ως εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων η εταιρία “.....- ΑΦΜ” δεν καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη ακυρωτέα ως ανατιολόγητη, διότι στην ίδια σελίδα γίνεται αναφορά στην 13/10/2020 Έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, που αφορά στην εκδότρια “.....- ΑΦΜ” και σαφώς προκύπτει από το σύνολο της έκθεσης ελέγχου η παράβαση της λήψης δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εταιρία “.....- ΑΦΜ”. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της πράξης δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς το δεύτερο και έκτο ισχυρισμό

Επειδή το θέμα της εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων από την εκδότρια εταιρία “.....- ΑΦΜ” και την εκδότρια οντότητα «.....- ΑΦΜ» έχει ήδη κριθεί από την Υπηρεσία μας με τις με αρ./27-4-2021 και/7-2-2022 αποφάσεις της Υπηρεσίας μας επί των αντίστοιχα με αρ. πρωτ./14-12-2020 και/26-3-2021 ενδικοφανών προσφυγών της προσφεύγουσας. Συγκεκριμένα, με τις ανωτέρω αποφάσεις μας κρίθηκε ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους, διότι οι εκδότριες των στοιχείων επιχειρήσεις δεν είχαν τη δυνατότητα να παρέχουν τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα στοιχεία αυτά, ενώ η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτές επιχειρήσεις για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολοντί έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια παρασχέθηκαν γενικότερα.

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν επικαλείται νέα στοιχεία, τα οποία θα ήταν δυνατό να μεταβάλουν την κρίση της Υπηρεσίας μας περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της περί πραγματικής συναλλαγής ως προς τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρίας “.....- ΑΦΜ” και της οντότητας «.....- ΑΦΜ» αλυσιτελώς προβάλλεται και τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «2. α) ..., β) ..., γ) 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 τις διατάξεις της παραγράφου 4α και 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 79 παράγραφος 1 του Ν.4472/2017 τροποποιήθηκαν τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων και ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή, από την αιτιολογική έκθεση του Ν.4337/2015 προκύπτει ότι η κατάργηση με το άρθρο 3 του νόμου αυτού των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013, οι οποίες προέβλεπαν την επιβολή προστίμου για παραβάσεις έκδοσης ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν οφείλεται στην αξιολόγηση από τον νομοθέτη με επεική κριτήρια των παραβάσεων, ούτε στη μεταβολή της αντίληψης του όσον αφορά την αναγκαιότητα κολασμού αυτών, αλλά στην καθιέρωση ενός νέου κυρωτικού καθεστώτος, που υπαγορεύτηκε από τις εκτιμήσεις σχετικά με την αποτελεσματικότητα συστήματος επιβολής ποινικών κυρώσεων, όπως αυτό διαμορφώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 66 (Εγκλήματα Φοροδιαφυγής) του Ν.4174/2013, καθώς αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου (Σημειώνεται ότι το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72). Στην προκειμένη περίπτωση, δεν τίθεται ζήτημα αντίθεσης με την εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διάταξης, καθώς αφενός εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, του οποίου το καθεστώς είναι ευμενέστερο, σε σχέση με εκείνο της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.2523/1997, αφετέρου η ρύθμιση, που εισάγει ο

νομοθέτης με το άρθρο 79 §1 του Ν.4472 στο έτος 2017, επιβεβαιώνει ότι το πρόστιμο συνεχίζει να επιβάλλεται στις χρήσεις έως και την περίοδο που ίσχυε η επιβολή του, ήτοι έως την 16/10/2015. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη νόμιμης επιβολής του προστίμου Φ.Π.Α. τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των προστίμων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, όπως κρίθηκε νομολογιακά, για να συντρέχει περίπτωση παραβίασης του άρθρου 4 του 7ου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ (αρχή *ne bis in idem*), απαιτείται (α) να υπάρχουν περισσότερες της μίας διακεκριμένες διαδικασίες επιβολής κύρωσης, οι οποίες δεν συνδέονται στενά μεταξύ τους, (β) οι διαδικασίες αυτές πρέπει να είναι “ποινικές” κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ήτοι βάσει των κριτηρίων Engel, κατ’ εφαρμογή των οποίων μπορούν να θεωρηθούν ως “ποινικές” και κυρώσεις που επιβάλλονται από διοικητικά όργανα, ενόψει της φύσης των σχετικών παραβάσεων ή/και του είδους και της βαρύτητας των προβλεπόμενων για αυτές διοικητικών κυρώσεων, (γ) η μία από τις εν λόγω διαδικασίες πρέπει να έχει περατωθεί με αμετάκλητη απόφαση και (δ) οι διαδικασίες πρέπει να στρέφονται κατά του ίδιου προσώπου και να αφορούν στην ίδια κατ’ ουσίαν παραβατική συμπεριφορά (βλ. Σ.τ.Ε. 359/2020 Ολ., 951/2018 7μ., 175/2018, 2987/2017 7μ., 680/2017 7μ.). Κατά τη νομολογία του ΕΔΔΑ, τα πρόστιμα για φορολογικές παραβάσεις έχουν “ποινικό” χαρακτήρα, βάσει του κριτηρίου της φύσης του αδικήματος, ακόμα και αν είναι το ύψος τους πολύ χαμηλό (πρβλ. ΕΔΔΑ Μειζ. Σύνθ. 23.11.2006, 73503/01, Jussila κατά Φινλανδίας). Στην υπό κρίση υπόθεση, η διαδικασία του ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων της νομοθεσίας για τη φορολογία εισοδήματος και του ΦΠΑ και του καταλογισμού προστίμων του άρθρου 58 και 58Α είναι διακεκριμένη σε σχέση με εκείνη του άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017

όπως ισχύει που οδήγησε στην επιβολή του φόρου και μολονότι στρέφονται κατά του ίδιου προσώπου, δεν αφορούν στην ίδια κατ' ουσίαν παραβατική συμπεριφορά, διότι τα πρόστιμα των άρθρων 58 και 58Α του ΚΦΔ αφορούν στην παράβαση της υποβολής ανακριβούς δήλωσης και είναι άμεσα συναρτώμενα με τη διαφορά φόρου που δεν αποδόθηκε, ενώ το πρόστιμο του άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017, επιβάλλεται στο λήπτη που με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α. και προβλέπεται από διαφορετική διάταξη νόμου. Όσον αφορά δε στα πρόστιμα του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015 το θέμα έχει κριθεί με την Απόφαση του ΣΤΕ 2319/2021.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. 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 εμπεριστατωμένα 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, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, επιδόθηκε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων στην προσφεύγουσα εταιρία, το με αριθμό/7-4-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση με συνημμένο τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, ώστε η προσφεύγουσα να ενημερωθεί για τα αποτελέσματα του ελέγχου και να προσέλθει προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Η προσφεύγουσα, μέσω του εκπροσώπου της, υπέβαλε το από 29/4/2022 υπόμνημά της προβάλλοντας τις αντιρρήσεις της

κατά του προαναφερθέντος Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ.1 του Ν.4174/2013 και του συνημμένου προσωρινού προσδιορισμού προστίμου. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, λαμβάνοντας υπόψη τις σχετικές αντιρρήσεις της προσφεύγουσας, όπως αναλυτικά αναφέρονται στην από 20/5/2022 έκθεση ελέγχου της, προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης στις 20/5/2022, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων της προσφεύγουσας, ήτοι εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, η οποία προθεσμία ούτως ή άλλως δεν είναι αποκλειστική, αλλά ενδεικτική, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 και ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 22/6/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ 999220040.

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

Η με αριθμό/20-5-2022 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	5.973,68 € €	5.973,68 € €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο 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.