



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29-09-2023

Αριθμός απόφασης: 1420

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α'206), εφεξής ΚΦΔ,
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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

4. Τη με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 01/05/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.», με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, που εδρεύει στην Αθήνα, κατά: α) της υπ' αριθ./30-03-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, β) της υπ' αριθ./30-03-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2014, γ) του υπ' αριθ./30-03-2023 Οριστικού Προσδιορισμού Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. αρ. 79 Ν.4472/2017, φορολογικού έτους 2014 και δ) του υπ' αριθ./30-03-2023 Οριστικού Προσδιορισμού Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. αρ. 79

N.4472/2017, φορολογικού έτους **2015**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 08/05/2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την από 19/09/2023 εισήγηση του Τμήματος Α1 Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 01/05/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....**Ε.Π.Ε.**», με **ΑΦΜ**, η οποία υποβλήθηκε ηλεκτρονικά εμπρόθεσμα, δια μέσω του νόμιμου εκπροσώπου της,, με **ΑΦΜ**, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./**30-03-2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, **φορολογικού έτους 2014**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους **54.723,49€**, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού **16.417,05€**, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **71.140,54€**.

β) Με την υπ' αριθ./**30-03-2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, **φορολογικού έτους 2014**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου **Φ.Π.Α.** ύψους **48.300,00€**, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού **14.490,00€**, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **62.790,00€**.

γ) Με τον υπ' αριθ./**30-03-2023** Οριστικό Προσδιορισμό **Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 N.4472/2017**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, **φορολογικού έτους 2014**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό προστίμου **24.150,00€** ($48.300,00 \times 50\%$), το οποίο είναι ίσο με το 50% του **Φ.Π.Α.** που εξέπεσε λόγω λήψης και καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία της, δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας **210.000,00€** πλέον **ΦΠΑ 48.300,00€**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 79 **N.4472/2017**.

δ) Με τον υπ' αριθ./**30-03-2023** Οριστικό Προσδιορισμό **Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 N.4472/2017**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, **φορολογικού έτους 2015**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό προστίμου **14.127,23€** ($28.254,47 \times 50\%$), λόγω έκδοσης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας **122.845,53€** πλέον **ΦΠΑ 28.254,47€**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 79 **N.4472/2017**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης **30-03-2023** εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, **Φ.Π.Α.** και προστίμου άρθρου 79 **N.4472/2017**, που διενεργήθηκαν δυνάμει της υπ' αριθ./**08-01-2021** εντολής

ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθ./2021 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών (λόγω μεταφοράς της αρμοδιότητας περαίωσης της υπόθεσης σύμφωνα με την με αρ. Δ.ΟΡΓ.Α' ΕΞ 2022 ΦΕΚ 3886 τ.Β'/2022 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία του ως άνω ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ./ΕΞ 2020/21-02-2020 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ** (αρ. πρωτ./25-02-2020 Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών), με συνημμένη την από **30-09-2019 «Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ)»**, αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση «..... Ε.Π.Ε.» και αντικείμενο δραστηριότητας «.....», από το αποτέλεσμα του οποίου η εν λόγω επιχείρηση κρίθηκε συναλλακτικά ανύπαρκτη καθώς ιδρύθηκε με μοναδικό σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την εν λόγω επιχείρηση ήταν και η προσφεύγουσα.

Βάσει των ανωτέρω και κατόπιν του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών και εν συνεχεία του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διαπιστώθηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία κατά την υπό κρίση περίοδο είχε κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες παροχής συμβουλών σε θέματα οικονομικής διαχείρισης», ότι:

Α) Για το φορολογικό έτος 2014 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά βιβλία της, δύο (2) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ΚΦΔ, εκδόσεως της οντότητας «.....Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 210.000,00€ πλέον ΦΠΑ 48.300,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1,6 και 10 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.).

Για τις εν λόγω δαπάνες, δεν αναγνωρίστηκε η εκπεσιμότητα των σχετικών δαπανών της προσφεύγουσας επί τη βάσει του ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 περ. β' του Ν.4172/2013. Περαιτέρω, δεν αναγνωρίστηκε η έκπτωση του ΦΠΑ εισροών των σχετικών δαπανών της προσφεύγουσας επί τη βάσει του ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 32, παρ.1, περ. β' του Ν. 2859/2000.

Β) Για το φορολογικό έτος 2015 εξέδωσε μονομερώς δύο (2) εικονικά πιστωτικά τιμολόγια λόγω αρνήσεως του προμηθευτή, προκειμένου να προβεί στη λογιστική τακτοποίηση του λογαριασμού της προς την εταιρεία «..... Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ, από την οποία την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο είχε λάβει φορολογικά στοιχεία τα οποία χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως εικονικά, συνολικής καθαρής αξίας 122.845,53€ πλέον ΦΠΑ 28.254,47€, κατά παράβαση των άρθρων 8,9 και 10 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Τα ως άνω πιστωτικά τιμολόγια εκδόθηκαν μονομερώς από την προσφεύγουσα κατόπιν της από 22/4/2015 υποβληθείσας Αγωγής της προς την εκδότρια επιχείρηση.

Εν συνεχεία, από τον έλεγχο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, συντάχθηκαν το με αρ. πρωτ./21-10-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου μαζί με τις προσωρινές πράξεις, τα οποία κοινοποιήθηκαν νόμιμα στην προσφεύγουσα την 25-10-2022. Αφού ελήφθη υπόψη το υπόμνημα της προσφεύγουσας και η απάντησή της στο σημείωμα διαπιστώσεων, ο έλεγχος

προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων και την έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που έχει καταβληθεί ή πρόκειται να καταβληθεί αχρεωστήτως δυνάμει των ανωτέρων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του Δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015.
2. Μη στοιχειοθέτηση από τον έλεγχο των παραβάσεων της λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, άλλως, επικουρικής, εικονικότητα αποκλειστικώς ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
3. Η προσφεύγουσα εταιρεία τελούσε σε καλή πίστη κατά τη διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών.
4. Παράνομη η επιβολή ειδικού προστίμου ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015, δυνάμει της διάταξης του άρθρου 79 Ν.4472/2017 λόγω μη συνδρομής των εκεί εκτιθέμενων προϋποθέσεων.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ.**, όπως τροποποιήθηκε με τις παρ. 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4223/2013, την παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 4281/2014, τα άρθρα 31 και 32 του ν. 4646/2019 και την παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 4701/2020.:

«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 πρώτου 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 παρ. 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 παρ. 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,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα (1) έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,

δ) για όσο διάστημα διαρκεί η προθεσμία υποβολής αιτήματος Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού (Δ.Α.Δ.) του άρθρου 63Α, όπως αυτή ορίζεται στις ειδικότερες διατάξεις που προβλέπουν τη δυνατότητα υποβολής αιτήματος Δ.Α.Δ., και μόνο για την υποβολή και αποδοχή του σχετικού αιτήματος, καθώς επίσης και εφόσον υποβληθεί τέτοιο αίτημα, για όσο χρόνο διαρκεί η Δ.Α.Δ. και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορά ή σχετίζεται με αυτή. Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού, παρατείνεται για ένα (1) έτος μετά την έκδοση της απόφασης η περίοδος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με έρεισμα την απόφαση αυτή και με σκοπό τη συμμόρφωση με αυτήν,

ε) εάν υποβληθεί αίτηση για ακύρωση ή τροποποίηση, σύμφωνα με το άρθρο 63Β ή ακυρωθεί ή τροποποιηθεί άμεσος προσδιορισμός φόρου, πράξη προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου χωρίς αίτηση του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 63Β, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης του άρθρου 63Β, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

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:

αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1,

αβ) 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 το 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 της παρ. 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1η.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1η.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 ή την παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Α' 151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (Α' 248). 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 την παρ.27^α του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α΄ 201):

«27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3^α 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 το άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλίστρων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο τον φόρο αυτόν.

2. Παρακρατούμενοι φόροι, τέλη και εισφορές είναι εκείνοι που ρητά ορίζονται σε επί μέρους διατάξεις ότι παρακρατούνται και τελικά αποδίδονται στο Δημόσιο ή άλλον φορέα από πρόσωπο διάφορο του πραγματικού φορολογούμενου.

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη

περίπτωση.»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κάθε αξίωση του Δημοσίου για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 έχει υποπέσει σε παραγραφή στις 31/12/2020 και 31/12/2021 αντίστοιχα, καθώς το ποσό του κύριου φόρου που φέρεται να μην αποδόθηκε ή να αποδόθηκε ανακριβώς δεν υπερβαίνει τα τιθέμενα στην παρ.3 του άρθρου 66 του ν.4987/2022 όρια, με αποτέλεσμα να μην συντρέχει περίπτωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής που να νομιμοποιεί τη δεκαετή προθεσμία παραγραφής και την εφαρμογή της διάταξης του β' εδαφίου της παρ.27^α του άρθρου 66 του ν.4646/2019.

Επειδή, στην κρινόμενη φορολογία Εισοδήματος και Φ.Π.Α., βάσει του αρ. 66 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α.

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

Επειδή, αναφορικά με την παρέκταση του χρόνου της άσκησης του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στη φορολογία εισοδήματος ή/και Φ.Π.Α. για περιπτώσεις φοροδιαφυγής σε 10 έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, η αληθής βούληση του νομοθέτη είναι ότι η κατά τα ανωτέρω παρέκταση του χρόνου αφορά στις εξαιρετικές εκείνες περιπτώσεις κατά τις οποίες το ποσό του κύριου φόρου, που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε, υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ εφόσον αφορά Φ.Π.Α. και τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ εφόσον αφορά σε φόρο εισοδήματος. (πρβλ. ΔΕΔ 504ε/2023).

Επειδή στην κρινόμενη υπόθεση που αφορά σε λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων στην χρήση 2014 και έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2015, οι οικείες πράξεις επιβολής προστίμων αρ. 79 Ν. 4472/2017 εκδίδονται βάσει των οριζόμενων στο άρθρο 36 παρ. 3 του Ν.4174/2013 και των οριζόμενων στο πρώτο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013.

Επειδή, περαιτέρω μόνο εφόσον από τον έλεγχο αυτών των φορολογικών στοιχείων προκύψει ότι το ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή εξέπεσε

υπερβαίνει τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. όρια, τότε μόνο εκδίδονται βάσει της διάταξης του άρθρου 36 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ., και οι οικείες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στη φορολογία εισοδήματος ή/και Φ.Π.Α. κατά περίπτωση.

Επειδή, στην συγκεκριμένη περίπτωση η διαφορά κύριου φόρου **εισοδήματος** (διαφορά χρεωστικού υπολοίπου) η οποία καταλογίστηκε με την με α/α/30-03-2023 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου χρήσης 2014 ανέρχεται σε 54.723,49 €, ενώ η διαφορά κύριου φόρου **Φ.Π.Α.** (διαφορά χρεωστικού υπολοίπου) η οποία καταλογίστηκε με την με α/α/30-03-2023 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου χρήσης 2014 ανέρχεται σε 48.300,00 €.

Επειδή, το ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε, δεν υπερβαίνει τα τιθέμενα στην παρ.3 του άρθρου 66 του ν.4987/2022 όρια και οι παραπάνω πράξεις κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 31/03/2023, ήτοι μετά το πέρας της βασικής προθεσμίας παραγραφής των πέντε (5) ετών από το πέρας του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογικών ετών 2014 και 2015 (31/12/2020 και 31/12/2021).

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα της φορολογικής Διοίκησης είχε υποπέσει σε παραγραφή όσον αφορά τον καταλογισμό φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. βάσει των με α/α/30-3-2023 και/30-3-2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού χρήσης 2014 κρίνεται βάσιμος και το αίτημα διαγραφής του συνόλου των καταλογιζόμενων με αυτή ποσών πρέπει να γίνει δεκτό.

Αντίθετα, για τις λοιπές προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν τα πρόστιμα αρ. 79 Ν. 4472/2017 φορολογικών ετών 2014 και 2015, το δικαίωμα της φορολογικής διοίκησης για την επιβολή αυτών δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί μη στοιχειοθέτησης από τον έλεγχο των παραβάσεων της λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Εικονικότητα «ως προς το πρόσωπο» του εκδότη με συνδρομή «καλής πίστης» του λήπτη.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Κ.Φ.Δ. όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 :

«.....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. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ**, «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την

έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010)....»

Επειδή, 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, από τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. 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, από τον έλεγχο που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω επιχείρηση του εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, κατά τα φορολογικά έτη 2014-2015, ήταν φορολογικά υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο επειδή δεν είχε τον εξοπλισμό, την υποδομή (έδρα, προσωπικό, εγκαταστάσεις), καθώς και αγορές (αγορές από το εσωτερικό, εισαγωγές από τρίτες χώρες, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις), για να πραγματοποιήσει τις εμφανιζόμενες συναλλαγές. Συγκεκριμένα, στην από 30/09/2019 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) που αφορά την επιχείρηση «..... Ε.Π.Ε.» με Α.Φ.Μ. αναφέρονται ρητά οι λόγοι της εικονικότητας (σελ. 2,3) και συγκεκριμένα ότι:

«1) Από 19/07/2012 δεν διέθετε έδρα αφού βάσει της με αριθμ. /2011 Διαταγής απόδοσης χρήσεως μίσθιου διατάχθηκε η βίαιη αποβολή της από τα γραφεία του Ε' ορόφου του ακινήτου επί της οδού στην Αθήνα, τα οποία είχε δηλώσει ως έδρα άσκησης των εργασιών της.

2) Ουδέποτε λειτούργησε η εν λόγω επιχείρηση αφού όπως τονίζει στην από 12/10/2011 έκθεση ελέγχου η αρμόδια υπηρεσία του ΙΚΑ διενήργησε στις 11/10/2011 επιτόπιο έλεγχο όπου διαπιστώθηκε «αφενός ότι δεν υπάρχει καμία ένδειξη λειτουργίας (πίνακας κοινοχρήστων, πινακίδα) αφετέρου κατόπιν προφορικής υπόδειξης του θυρωρού υπεδείχθησαν γραφεία που είχε η εταιρεία στον 5ο όροφο του κτιρίου τα οποία όμως δεν έφεραν καμία ένδειξη και ευρέθησαν κλειστά.»

3) Δεν διέθετε αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας αφού με βάση τα στοιχεία τρίτων , όπως αυτά προκύπτουν από τη Γ.Γ.Π.Σ. του Υπουργείου Οικονομικών, ως πελάτης έχει δηλωθεί μόνο στις χρήσεις 2014 και 2015 με ελάχιστα φορολογικά στοιχεία πολύ μικρής αξίας εν συγκρίσει με τις αντίστοιχες πωλήσεις της. Ενδεικτικά αναφέρουμε με τη χρήση 2012 στην οποία εμφανίζει μηδενικές αγορές και οι αντίστοιχες πωλήσεις της ανέρχονται στο ποσό των 1.401.387,59€.

4) Δεν είχε εισαγωγές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

5) Δεν είχε διενεργήσει ενδοκοινοτικές συναλλαγές (λήψη υπηρεσιών).

6) Δεν έχει απασχολήσει ποτέ προσωπικό αφού σύμφωνα με το έγγραφο της αρμόδιας υπηρεσίας ουδέποτε απεγράφη στο ΙΚΕ από τον 9° 2010 που συστάθηκε ,ουδέποτε κατέθεσε ΑΠΔ, ουδέποτε κατέβαλε εισφορές, ουδέποτε έκανε αναγγελίες πρόσληψης, πίνακες προσωπικού κλπ.

7) Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό κι υλικοτεχνική υποδομή, τα οποία απαιτούνται για την εκτέλεση εργασιών όπως οι εκτυπώσεις και το φωτογραφικό υλικό.

8) Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το φορολογικό έτος 2012 έως σήμερα ενώ από ία στοιχεία φορολογουμένου από δηλώσεις τρίτων προκύπτει ότι έχει δηλωθεί από άλλους φορολογουμένους ως προμηθευτής τους στις χρήσεις 2012 έως και 2015 με πλήθος φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας.

9) Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις ΦΠΑ για την καταβολή του φόρου που εισέπραξε από τον 9^ο μήνα του έτους 2014 ενώ οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που έχει υποβάλει για τα έτη 2012 έως και τον 8^ο του 2014 είναι ανακριβής, όπως προκύπτει από τα στοιχεία φορολογουμένου από δηλώσεις τρίτων.

10) Δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών από το έτος 2012 έως σήμερα ενώ έχει δηλωθεί από άλλους φορολογουμένους ως προμηθευτής τους στην χρήση 2012 με 410 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.401.387,59€ στην χρήση 2013 με 292 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 941.092,27€, στην χρήση 2014 με 148 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 419.190,00€ και στη χρήση 2015 με 2 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 122.845,53€.

11) Τα φορολογικά στοιχεία διακίνησης (δελτία αποστολής συνενωμένα με τιμολόγια) που κατασχέθηκαν δεν αναγράφουν μεταφορικά μέσα με τα οποία πραγματοποιήθηκαν οι μεταφορές.

12) Σε κάποια φορολογικά στοιχεία η ημερομηνία που εκτυπώνεται από το φορολογικό μηχανισμό (ΕΑΦΔΣΣ) είναι εντελώς διαφορετική από αυτή που φέρει το στοιχείο.

13) Η εξόφληση των εκδοθέντων, εκ μέρους της επιχείρησης Ε.Π.Ε., φορολογικών στοιχείων φέρεται να πραγματοποιήθηκε από τις λήπτριες επιχειρήσεις κατά κύριο λόγο με μετρητά και κατά παρέκκλιση των φορολογικών διατάξεων. Η εξόφληση φορολογικών στοιχείων με μετρητά αποτελεί πάγια σχεδόν τακτική σε περιπτώσεις αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων και τούτο για να μη παρέχεται η δυνατότητα στις ελεγκτικές αρχές να ακολουθήσουν την ροή του χρήματος και να εντοπίσουν τον τελικό αποδέκτη αυτών. Περαιτέρω, όσα φορολογικά στοιχεία φέρεται να εξοφλήθηκαν με επιταγές το προϊόν των επιταγών εισπράττεται μετρητά από τρίτα πρόσωπα για τα οποία δεν προκύπτει καμία επαγγελματική σχέση με την ελεγχόμενη και θέτει εν αμφιβάλω τη διενέργεια πραγματικής συναλλαγής.

14) Δεν ανταποκρίθηκε στις με αριθ. /22-3-2018 και /31-1-2019 Προσκλήσεις της Υπηρεσίας μας και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με αυτές λογιστικά αρχεία με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Μετά από όλα τα παραπάνω αναφερόμενα ο έλεγχος διαπιστώνει για την ελεγχόμενη επιχείρηση ΜΟΝ/ΠΗ Ε.Π.Ε , υπηρεσίες γενικού καθαρισμού κτιρίων με έδρα την οδό αριθ. στην και Α. Φ.Μ, ότι εξέδωσε εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία και μερικά από αυτά και πλαστά ως εξής: τετρακόσια δέκα (410) στοιχεία στη ΧΡΗΣΗ 2012 συνολικής καθαρής αξίας 1.401.387,59€, διακόσια ενενήντα δύο (292) στοιχεία στη ΧΡΗΣΗ 2013 συνολικής καθαρής αξίας 941.092,27€, εκατόν σαράντα οκτώ (148) στοιχεία στη ΧΡΗΣΗ 2014 συνολικής καθαρής αξίας 419.190,00€ και δύο (2) στοιχεία στη ΧΡΗΣΗ 2015 συνολικής καθαρής αξίας 122.845,53€, ήτοι συνολικά οκτακόσια πενήντα δύο (852) συνολικής καθαρής αξίας 2.884.515,39€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2, 5 & 9 και 19§1Β του Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66§ 5 του Ν.4174/2013 όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και ισχύει σήμερα.»

Επειδή, η προσφεύγουσα προκειμένου να αποδείξει τη διενέργεια των συναλλαγών, προσκόμισε στον έλεγχο με το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1ΑΤΤ ΕΙ 2022 Υπόμνημά της τα κάτωθι:

- ✓ Τα με ημερομηνία σύνταξης **01/04/2014** και **01/07/2014** συναφθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά, με αριθμό θεώρησης από την Δ.Ο.Υ. Δ. Αθηνών/18-07-2014 και/17-10-2014 αντίστοιχα, με τα οποία η επιχείρηση Ε.Π.Ε ανέλαβε, ως εργολάβος, την εκπόνηση μελετών, για λογαριασμό της προσφεύγουσας.
- ✓ Το υπ' αριθ./**31-05-2014** Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας **110.000,00€+ΦΠΑ 25.300,00€** και το υπ' αριθ./**22-08-2014** Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας **100.000,00€+ΦΠΑ 23.000,00€** εκδόσεως της εταιρείαςΕ.Π.Ε.
- ✓ Φωτοαντίγραφα Αποδείξεων πληρωμών και των αντίστοιχων εκδοθεισών επιταγών (εμπρόσθια όψη) σε διαταγή της Ε.Π.Ε. σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Α/Α ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΑΡ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ
.....	05/09/14	1.500,00	.....	.....
.....	08/10/14	60.000,00	.....	.....
.....	19/06/14	29.700,00	.....	.....
.....	21/10/14	8.000,00	.....	.....
.....	30/09/14	8.000,00	.....	.....
ΣΥΝΟΛΟ		107.200,00		.....

- ✓ Την υπ' αριθ./**2018** απόφαση του Μονομελούς πρωτοδικείου στην με Γ.Α.Κ./**2015** και ΑΚΔ/**2015** αγωγή της προσφεύγουσας κατά της εργολάβου εταιρείας, με την οποία αναγνωρίσθηκε η υποχρέωση της εναγόμενης εταιρείας να καταβάλλει νομιμοτόκως στην προσφεύγουσα το ποσό των **107.200,00€**.
- ✓ Τα υπ' αριθ./**12-03-2015** και/**12-03-2015** Πιστωτικά τιμολόγια που εξέδωσε η προσφεύγουσα στο πλαίσιο της λογιστικής τακτοποίησης για το κλείσιμο του λογαριασμού της προς την εργολάβο εταιρεία, δεδομένου ότι είχε λάβει χώρα καταγγελία των οικείων συμβάσεων και δεν επρόκειτο να εξοφληθεί το μέρος της αμοιβής που απέμενε.

Επειδή, τα ανωτέρω στοιχεία τα οποία προσκομίζονται και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, εξετάστηκαν από την ελεγκτική αρχή και απορρίφθηκαν, σύμφωνα με το κατωτέρω σκεπτικό όπως διατυπώνεται στις από **30/03/2023** εκθέσεις ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

«... Κατά την έκδοση των επίμαχων παραστατικών στις **31/05/14** και **22/08/14**, τα φερόμενα ως έργα είχαν ήδη ολοκληρωθεί (έστω κι αν φέρεται ότι δεν είχαν εξοφληθεί) ενώ τα σχετικά παραστατικά ελήφθησαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση και καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία της, γεγονός που έρχεται σε καταφανή αντίθεση με τον ισχυρισμό της ότι δεν εφαρμόσθηκαν εν τέλει τα συμφωνηθέντα, εκ μέρους της ανύπαρκτης συναλλακτικά επιχείρησης Ε.Π.Ε..

[...]

Στην κατατεθείσα δε αγωγή της, στρέφεται κατά της ανύπαρκτης συναλλακτικά αυτής επιχείρησης, η οποία φυσικά δεν εκπροσωπήθηκε και δεν παραστάθηκε στο δικαστήριο και όπως αναφέρεται στην υπ' αρ./2018 Απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου
[...] Αυτός λοιπόν ήταν και ο λόγος (η ερμηνодική της εναγομένης) που το δικαστήριο δέχθηκε εν μέρει την αγωγή της ελεγχόμενης επιχείρησης και ουδόλως βεβαιώθηκε από το εν λόγω δικαστήριο ότι τα εκδοθέντα τιμολόγια αντιστοιχούσαν σε πραγματικές συναλλαγές όπως ισχυρίζεται η ελεγχόμενη επιχείρηση, καθώς το δικαστήριο δεν ασχολήθηκε με το ζήτημα της εικονικότητας των εκδοθέντων παραστατικών.

[...]

Σε ό,τι αφορά επίσης τον τρόπο εξόφλησης των στοιχείων η ελεγχόμενη προσκόμισε αντίγραφα των δίγραμμων επιταγών όπως επίσης και αντίγραφα κινήσεων των Τραπεζικών λογαριασμών που αφορούν τις εν λόγω επιταγές σύμφωνα με τον κάτωθι πίνακα:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ/ΙΒΑΝ	ΠΟΣΟ	ΚΙΝΗΣΕΙΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
.....		21/10/2014	.....	8.000.00	ΑΝΑΛΗΨΗ ΠΟΣΟΥ: 8000€/23/10/2014
.....		19/06/2014	.....	29.700.00	ΑΝΑΛΗΨΗ: 29.700€/20/06/2016
.....		05/09/2014	.....	1.500.00	ΑΝΑΛΗΨΗ: 1500€/05/09/2014
.....		08/10/2014	.....	60.000.00	ΑΝΑΛΗΨΗ: 60.000€/08/10/2014

Από τα παραπάνω στοιχεία προκύπτει:

Α) Ότι όλες οι επιταγές εκδόθηκαν από την ελεγχόμενη εταιρεία Ε.Π.Ε., σε διαταγή της Ε.Π.Ε., χωρίς να προκύπτει το πρόσωπο που εισέπραξε τις επιταγές αυτές.

Β) Σύμφωνα επίσης με τον έλεγχο που πραγματοποίησε η ΥΕΔΔΕ Αττικής και στο πόρισμα που συνέταξε στην από 30/09/2019 έκθεση ελέγχου για την εκδότρια επιχείρηση, αναφέρεται ότι όσα φορολογικά στοιχεία φέρεται να εξοφλήθηκαν με επιταγές το προϊόν των επιταγών εισπράττεται με μετρητά από τρίτα πρόσωπα για τα οποία δεν προκύπτει καμία επαγγελματική σχέση με την ελεγχόμενη και θέτει εν αμφιβόλω τη διενέργεια πραγματικής συναλλαγής.

Από τα παραπάνω συμπεραίνεται ότι δεν προκύπτει το καλόπιστο της λήπτριας ελεγχόμενης για τη συναλλαγή της με την συναλλακτικά ανύπαρκτη εκδότρια, καθιστώντας έτσι περαιτέρω εν αμφιβόλω αναπόδεικτη τη διενέργεια πραγματικής συναλλαγής (λαμβάνοντας υπόψη το συναλλακτικά ανύπαρκτο της εκδότριας).

Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων συμφωνητικών, διαπιστώνεται ότι σ' αυτά περιγράφονται γενικόλογα και ασαφώς οι συμφωνηθείσες υπηρεσίες καθώς και το τελικό κόστος εκάστης

χωρίς να προσδιορίζουν τόσο ποσοτικά όσο και ποιοτικά τους παράγοντες που αιτιολογούν την κοστολόγησή τους (προσωπικό που θα απασχοληθεί, εργατοώρες υλοποίησης των επί μέρους εργασιών, χώροι εργασίας, στάδια υλοποίησης εκάστου υποέργου, πηγές άντλησης πληροφοριών κ.λπ.).».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ.:

«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 φόρου.»

Επειδή, από τις από 30/03/2023 σχετικές εκθέσεις ελέγχου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις του ελέγχου βάσει της από 30/09/2019 έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής αναφορικά με την συναλλακτική ανυπαρξία της ως άνω εκδότριας επιχείρησης, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως η αποδιδόμενη παράβαση περί λήψεως από την προσφεύγουσα κατά το έτος 2014 δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 110.000,00€ και έκδοσης κατά το έτος 2015 δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 100.000,00€, καθόσον χρησιμοποιεί όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά και συνεπώς ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη στοιχειοθέτησης από τον έλεγχο των προσβαλλομένων πράξεων δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή τόσο κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όσο και κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των περιγραφόμενων επί των ελεγχόμενων φορολογικών στοιχείων συναλλαγών καθώς και την επικαλούμενη καλή πίστη της και σε κάθε περίπτωση στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί «εικονικότητας ως προς το πρόσωπο» καθώς και ύπαρξης «καλής πίστης» κατά τη διενέργεια των υπό κρίση συναλλαγών δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος καθότι αναπόδεικτος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παράνομης της επιβολής ειδικού προστίμου ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015, δυνάμει της διάταξης του άρθρου 79 Ν.4472/2017 λόγω μη συνδρομής των εκεί εκτιθέμενων προϋποθέσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 «Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία» του ν.4472/2017 (ΦΕΚ Α' 74) 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 ..., 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.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών κατά την κατάθεση του παρόντος υποθέσεων, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση και δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ.2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυε:

«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, σύμφωνα την παρ.4 του άρθρου 3 του ν.4337/2015:

«4. α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται.

β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.8 του άρθρου 7 του ν.4337/2015:

«8. Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε μονομερώς λόγω αρνήσεως του προμηθευτή, τα υπ' αριθ./12-03-2015 και/12-03-2015 Πιστωτικά τιμολόγια λόγω καταγγελίας των από 01-04-2014 και 01-07-2014 συμβάσεων έργου με την εταιρεία Ε.Π.Ε., εξαιτίας μη υλοποίησης των έργων και αθέτησης της μεταξύ τους σύμβασης, ποσών, αντιστοίχως:

α. Υπ' αριθ./12-03-2015 Π.Τ. καθαρή αξία ύψους 23.349,59€ πλέον Φ.Π.Α. 23% 6.750,41€, ήτοι σύνολο 36.100,00€.

β. Υπ' αριθ./12-03-2015 Π.Τ. καθαρή αξία ύψους 93.495,94€ πλέον Φ.Π.Α. 23% 21.504,06€, ήτοι σύνολο 115.000,00€.

Συνεπώς, η έκδοση των επίδικων πιστωτικών φορολογικών στοιχείων είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση των φορολογητέων κερδών και κατ' επέκταση αύξηση του φόρου εισοδήματος, και αντίστοιχα μείωση του Φ.Π.Α. εισροών της, με αποτέλεσμα να αποδοθεί εν τέλει μεγαλύτερο ποσό φόρου. Ως εκ τούτου, δεν έχει εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις περί έκπτωσης ή επιστροφής ή μη απόδοσης φόρου, και τούτο ανεξάρτητα από το αν προκύπτει τελικώς ποσό φόρου για καταβολή.

Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης επιβολής ειδικού προστίμου ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015, δυνάμει της διάταξης του άρθρου 79 Ν.4472/2017 λόγω μη συνδρομής των εκεί εκτιθέμενων προϋποθέσεων γίνεται αποδεκτός.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **01-05-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ε.Π.Ε.**», με **ΑΦΜ**, και συγκεκριμένα:

Την ακύρωση των:

- α) με αριθμό/30-03-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2014**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής
- β) με αριθμό/30-03-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.**, φορολογικού έτους **2014**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής
- γ) με αριθμό/30-03-2023 Οριστικού Προσδιορισμού **Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. αρ. 79 Ν.4472/2017**, φορολογικού έτους **2015**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Την επικύρωση της με αριθμό/30-03-2023 Οριστικού Προσδιορισμού **Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. αρ. 79 Ν.4472/2017**, φορολογικού έτους **2014**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

- 1. Η με αριθμό/30-03-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη	24.140,60	234.615,60	24.140,60	
Χρεωστικό ποσό	6.257,85	60.981,34	6.257,85	

Προκαταβολή φόρου	6.257,85	6.257,85	6.257,85	
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ		16.417,05		
Σύνολο φόρου για καταβολή	13.515,70	84.656,24	13.515,70	0,00

2. Η με αριθμό/30-03-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	410.885,00	410.885,00	410.885,00	-
Αξία φορολογητέων εισροών	355.466,38	145.466,38	355.466,38	-
Φόρος εκροών	94.503,55	94.503,55	94.503,55	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών	112.412,77	64.112,77	112.412,77	-
Πιστωτικό υπόλοιπο	17.909,22	17.909,22		-
Χρεωστικό υπόλοιπο		48.300,00		-
Πρόστιμα άρθρου 58/58 ^Α Κ.Φ.Δ.		14.490,00		-
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		62.790,00		0,00
Υπόλοιπο φόρου	Για έκπτωση	17.909,22	17.909,22	-
	Για επιστροφή			

3. Ο με αριθμό/30-03-2023 Οριστικός Προσδιορισμός Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. αρ. 79 Ν.4472/2017, φορολογικού έτους 2014

Πρόστιμο άρθρου 79 ν.4472/2017	24.150,00 €
--------------------------------	-------------

4. Ο με αριθμό/30-03-2023 Οριστικός Προσδιορισμός Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. αρ. 79 Ν.4472/2017, φορολογικού έτους 2015

Πρόστιμο άρθρου 79 ν.4472/2017	0,00 €
--------------------------------	--------

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ**

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΜΕΪΔΑΝΗΣ

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.