



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05/03/2024

Αριθ. απόφασης 583

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΑΘΗΝΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/υση : Αριστογείτονος 19 τκ 17671
Καλλιθέα - Ν.Αττικής
Τηλέφωνο : 213.1604509

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την υπ' αριθμ. πρωτ. με ημερομηνία κατάθεσης ενδικοφανή προσφυγή του νομικού προσώπου με την επωνυμία εκπροσωπούμενη από τον κατά, (1) Της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 79 του ν. 4472/2017 της φορολογικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012, (2) Της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012, (3) Της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 79 του ν. 4472/2017 της φορολογικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 και (4) Της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω Υπηρεσίας,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία εκπροσωπούμενη από τον η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. πράξη **επιβολής προστίμου** της φορολογικής περιόδου **01/10/2012 - 31/12/2012**, επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού **25.645,00€** [51.290,00€ X 50%] σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων της **παρ. 1 του άρθρου 79 του ν. 4472/2017** για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997.

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (**Φ.Π.Α**) της φορολογικής περιόδου **01/10/2012 - 31/12/2012**, προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **51.290,00€**, πλέον, πρόσθετου φόρου, ποσού **61.548,00€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρου για καταβολή **112.838,00€**.

Με την υπ' αριθμ. πράξη **επιβολής προστίμου** της φορολογικής περιόδου **01/10/2013 - 31/12/2013**, επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού **28.391,20€** [56.782,40€ X 50%] σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων της **παρ. 1 του άρθρου 79 του ν. 4472/2017** για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 και της περίπτωσης δ' της **παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013**.

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (**Φ.Π.Α**) της φορολογικής περιόδου **01/10/2013 - 31/12/2013**, προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **56.782,40€**, πλέον, πρόσθετου φόρου, ποσού **68.138,88€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρου για καταβολή **124.921,28€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με την από έκθεση μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας (**Φ.Π.Α.**) και ειδικού προστίμου **Φ.Π.Α.**, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του **1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ** της περιόδου από **01/01/2012 - 31/12/2013** και ύστερα από σχετικό έλεγχο που διενεργήθηκε στις προμηθεύτριες εταιρείες της προσφεύγουσας, από την **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** και από την **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ**.

Σε συνέχεια των ανωτέρω, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκε ότι, η προσφεύγουσα εταιρεία, έλαβε από τις κάτωθι εταιρείες, οι οποίες προέκυψε κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων ότι είναι συναλλακτικά ανύπαρκτες, τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία,

(1) Κατά το έτος **2012**, έλαβε, από την εταιρεία με την επωνυμία, **δεκατέσσερα (14)** εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο των συναλλαγών τους, συνολικής καθαρής αξίας **223.000€**, πλέον **Φ.Π.Α.** ποσού **51.290,00€**, ήτοι συνολικής αξίας **274.290,00€** και,

(2) Κατά το έτος **2013**, έλαβε, (α) Από την εταιρεία με την επωνυμία,, **εννέα (9)** εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο των συναλλαγών τους, συνολικής καθαρής αξίας **142.480,00€**, πλέον **Φ.Π.Α.** ποσού **32.770,40€**, ήτοι συνολικής αξίας **175.250,40€** και (β) Από την

εταιρεία με την επωνυμία οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο των συναλλαγών τους, συνολικής καθαρής αξίας **104.400,00€**, πλέον Φ.Π.Α. ποσού **24.012,00€**, ήτοι συνολικής αξίας **128.412,00€**.

Επειδή ήδη η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά, να γίνει δεκτή αυτή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας συνοπτικά τους ισχυρισμούς ότι, (1) Έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου των ελεγχόμενων χρήσεων **2012 και 2013**, καθώς, δεν υπάρχουν νέα στοιχεία και τα υπό κρίση στοιχεία ήταν ήδη γνωστά εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής, συνεπώς κατά την προσφεύγουσα, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να εκδώσει πράξη έχει παραγραφεί και δεν μπορεί να παραταθεί στην δεκαετία λόγω φοροδιαφυγής αλλά και επειδή δεν υπάρχει αρχικό φύλλο ελέγχου Φ.Π.Α., η παραγραφή είναι πενταετής, παραθέτοντας και την Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 16^ο Μονομελές) υπ' αριθμ.

(2) Μη νόμιμες οι πράξεις επιβολής προστίμων του άρθρου 6 του ν.2523/1997 όπως και το άρθρο 19 του ίδιου νόμου, τα οποία καταργήθηκαν, το δε άρθρο 79 του ν. 4472/2017 δεν μπορεί να εφαρμοστεί λόγω αντισυνταγματικότητας.

(3) Πλημμελής η στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων της εικονικότητας των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών που εξέδωσαν οι αντισυμβαλλόμενες εταιρείες.

(4) Παραβίαση της Αρχής της Αμεροληψίας, της Χρηστής Διοίκησης και της Δικαιολογημένης Εμπιστοσύνης, κατάχρηση εξουσίας, ανυπαρξία αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου σε σχέση με την φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι,

«Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής «ο Κώδικας») καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, που ορίζονται στο άρθρο 2, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 «Παραγραφή» του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυε, ορίστηκε ότι:

«3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή η ως άνω παρ.3 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του ν.4646/2019 και σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου ισχύει από 12/12/2019 και μετά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ.27 του άρθρου 66 «Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής» του ν. 4646/2019, ορίζεται ότι,

"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. 1 του άρθρου 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι,

«1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ., 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, 3 και 4 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» 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) [...]. 2. [...],

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.

4. Επιβάλλεται κάθειρξη, αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της παρ. 3 υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α., ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς.

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 [...]**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων,» προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1192/2017 με θέμα: «Κοινοποίηση της υπ' αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014», ορίζεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις

ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2057/2023 με θέμα : «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων», ορίζεται ότι, «[...] 4.2. Για υποθέσεις που αφορούν στην έκδοση πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση τέτοιων στοιχείων στις χρήσεις 2012 και 2013, καθώς και στο φορολογικό έτος 2014 και στο διάστημα 1/1 έως και 16/10/2015 του φορολογικού έτους 2015, οι οικείες πράξεις επιβολής προστίμου εκδίδονται ανεξαρτήτως ποσού, κατόπιν σύγκρισης για τη διαπίστωση της ευνοϊκότερης κύρωσης μεταξύ εκείνης που προβλέπεται από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. ή της παρ. 1 και της περ. ε της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και εκείνης που ορίζεται στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (σχετ. Εγκ. 2042/2022). Περαιτέρω, μόνο εφόσον από τον έλεγχο αυτών των φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι το ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή εξέπεσε υπερβαίνει τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ όρια, εκδίδονται, βάσει της διάταξης της περ. α της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν.4646/2019 οι οικείες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στη φορολογία εισοδήματος ή/και Φ.Π.Α. κατά περίπτωση. [...]».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 και 4 του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» του ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), 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. Την ίδια ισχύ έχουν και τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα των παρ. 3 και 6 του άρθρου 13 του νόμου για την Ψηφιακή Διακυβέρνηση. [...] 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 2056/1994, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι,

«[...] για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου μπορεί να λαμβάνεται υπ` όψη και έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφ' όσον, πάντως, η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 506/2012, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι,

«[...] Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός του τιμολογίου ως εικονικού υποχρεούται, κατά τις διατάξεις περί αποδείξεως (άρθρα 144 επ. του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ Α 97) Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ΚΔΔ), να εκφέρει την κρίση του σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια, περί της συνδρομής των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, αφού προηγουμένως εκτιμήσει συνολικά τα υφιστάμενα στο φάκελο της υπόθεσης στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά. Αν δε το δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή

προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποίθησης, έχει τη δυνατότητα, κατά την κρίση του, να διατάξει, κατ' άρθρο 152 επ. (και 96 παρ. 3) του ΚΔΔ τη συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων (ΣΤΕ 2984, 1402/2011, 1773/2010, 2091, 1732-3, 496/2009, 1644, 2842/2007, πρβλ. ΣΤΕ 883/2002, 2317-8/2001) [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣΤΕ 875/2012, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι, «[...] εκείνος που αποδέχεται πλαστά ή εικονικά τιμολόγια με συνέπεια την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται σ' αυτά, υποχρεούται να αποδώσει ο ίδιος το φόρο αυτό στο Δημόσιο, εφόσον δεν τον έχει αποδώσει ο εκδότης των εν λόγω στοιχείων (ΣΕ 70/2011 7μελ., 3292/2007 7μελ., κ.α.). Εξάλλου, η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι πλαστό ή εικονικό, όταν, μάλιστα, δεν αμφισβητείται, αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (πρβλ. ΣΕ 881/2002, 1295/99)».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣΤΕ 116/2013, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι, «[...] όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 πραγματοποίησής 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 του ΣΤΕ 1404/2015, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι, «[...] 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, σύμφωνα με την απόφαση του ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι, « [...] 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 φορολογικός 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 φορολογικός 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 στην προκειμένη περίπτωση, αφενός μεν, σύμφωνα με τις σχετικές εφαρμοστέες διατάξεις [άρθρο 36 παρ.3 του Κ.Φ.Δ., άρθρο 66 παρ. 27 περ. α' του ν.4646/2019, Ε.2057/2023] για τα υπό κρίση οικονομικά έτη **2013** (01.01.2012 - 31.12.2012) και **2014** (01.01.2013 - 31.12.2013) και καθώς το ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή εξέπεσε υπερβαίνει τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ όρια, σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής [λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων] το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση πράξης επιβολής προστίμου μπορεί να ασκηθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ήτοι έως **31/12/2023** και **31/12/2024** αντίστοιχα.

Περαιτέρω η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι, δεν είναι εφαρμοστέες οι διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 27 περ.α' του ν.4646/2019, λόγω αντισυνταγματικότητας, προσκομίζοντας την υπ' αριθμ. Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 16ο Μονομελές), πλήν όμως κατά της προαναφερθείσας Απόφασης, έχει ήδη ασκηθεί η υπ' αριθμ. αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας και συνεπώς το σύνολο των ισχυρισμών της προσφεύγουσας εταιρείας, κατά τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο προσφυγής, κρίνονται απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή σύμφωνα με την παρ.1 και 2 του άρθρου 6 «**Πρόστιμα Φ.Π.Α. για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία**» του ν. **2523/1997**, ορίζονταν τα εξής:

«1. 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 ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.** [...]

2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου».

Επειδή σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 19 «**Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ**» του ν. **2523/1997**, ορίζονταν τα εξής:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής [...].»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 «Παραβάσεις φοροδιαφυγής» του Κ.Φ.Δ., ορίζονταν τα εξής:

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

α) [...] ε) [όπως η περίπτωση αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 48 παρ. 7 του ν. 4223/2013] η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής [...] στ) [...].

2. α) [...] 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 με την παρ. 30, 32 και 34 (στις οποίες αναριθμήθηκαν οι πρώην παράγραφοι 2, 4, και 6, αντίστοιχα, με το άρθρο 50 παρ. 12 του ν. 4223/2013) του άρθρου 66 (αναριθμηθέντος στη συνέχεια σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) του Κ.Φ.Δ., ορίζονταν τα εξής:

«30 (2) Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

32 (4) [όπως η παράγραφος αυτή διορθώθηκε με την παρ. 1 του έβδομου άρθρου του ν. 4183/2013 (Α' 186)] Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων: [...].

34 (6) [όπως η παρ. αυτή συμπληρώθηκε με την παρ. 2 του έβδομου άρθρου του ν. 4183/2013] Για τις υποθέσεις προστίμων των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, οι οποίες εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του Σ.τ.Ε., καθώς και στην προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής προσφυγής κατά τη δημοσίευση του παρόντος, οι υπόχρεοι δύνανται με αίτησή τους, η οποία υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του Κώδικα ή σε περίπτωση που κατά το χρόνο δημοσίευσης του Κώδικα εκκρεμεί η έκδοση απόφασης μετά από συζήτηση, σε τριάντα (30) ημέρες από τη δημοσίευση της απόφασης κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 να ζητήσουν το δικαστικό συμβιβασμό με βάση το ευνοϊκότερο καθεστώς για το σύνολο των προστίμων ανά καταλογιστική πράξη [...].»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.4337/2015, αφενός μεν, καταργήθηκαν οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., αφετέρου δε, στην παράγραφο 8 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, ορίστηκε ότι:

«Η περίπτωση δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 79 του ν.4472/2017 ορίζεται ότι:

«1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ` της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος 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 στην προκειμένη περίπτωση, για τα υπό κρίση οικονομικά έτη 2013 (01.01.2012 - 31.12.2012) και 2014 (01.01.2013 - 31.12.2013), αφενός μεν, ισχύουν οι μεταβατικές διατάξεις [παρ. 8 του άρθρου 7 του ν.4337/2015], και ήδη, και αυτές του άρθρου 79 του ν.4472/2017, αφετέρου δε, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' του Κ.Φ.Δ. σε σύγκριση με την παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, καθώς το ποσό του προστίμου ορίζεται σε συνάρτηση με το ποσό της διαφοράς του φόρου (Φ.Π.Α.) που δεν αποδόθηκε, εξέπεσε ή επιστράφηκε, κατά περίπτωση, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, και ειδικότερα αρχικά σε ποσοστό 50% της διαφοράς του φόρου, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ. ή σε ποσοστό 300% της διαφοράς, σύμφωνα με τον ν. 2523/1997, συνεπάγεται ηπιότερη διοικητική κύρωση έναντι της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, ενώ περαιτέρω με την κατ' επίκληση Απόφαση υπ' αριθμ. 2319/2021 του ΣΤΕ κρίθηκε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997 και όχι το υπό κρίση επιβληθέν πρόστιμο, συνεπώς το σύνολο των ισχυρισμών της προσφεύγουσας εταιρείας, κατά τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο προσφυγής, κρίνονται απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή περαιτέρω, όπως ήδη κρίθηκε με την υπ' αριθμ. απόφαση της υπηρεσίας μας, σχετικά με τις πράξεις επιβολής προστίμων του άρθρου 7 του ν.4337/2015 της ελεγχόμενης περιόδου,

«Ο έλεγχος απέδειξε ότι οι δυο (2) παραπάνω εκδότριες εταιρείες ήταν φορολογικώς υπαρκτές, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτες, και δεν ήταν δυνατόν να ήταν σε θέση να πραγματοποιήσουν τις συναλλαγές που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια παροχής υπηρεσιών) και ότι ουσιαστικά πρόκειται περί ύπαρξης κυκλώματος έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως αναλυτικά αναφέρονται οι διαπιστώσεις του έλεγχου στο δελτίο πληροφοριών της ΥΕΕΔΕ Θεσσαλονίκης και στην έκθεση έλεγχου της ΥΕΕΔΕ Αττικής και η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των συναλλαγών, ο δε ισχυρισμός της, περί πραγματικής συναλλαγής, περί καλής πίστης και περί εσφαλμένης κρίσης από την φορολογική αρχή για εικονικότητα, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια για τον έλεγχο υπηρεσία, παραθέτοντας συγκεκριμένα στοιχεία τα οποία έλαβε υπ' όψιν της, των νομοθετικών διατάξεων οι οποίες προβλέπουν και στοιχειοθετούν την κατά περίπτωση παράβαση, καθώς επίσης, και τον αιτιώδη σύνδεσμο μεταξύ των στοιχείων αυτών και της παραβάσεως την οποία επικαλείται και σύμφωνα με το σύνολο των διενεργηθεισών ελεγκτικών επαληθεύσεων, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην σχετική έκθεση έλεγχου, διαπίστωσε βάσιμα, αποδεκτά και πλήρως

αιτιολογημένα, ότι η εκδότρια εταιρεία είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, καθώς και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου των εργασιών της, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές προς την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία ως έχων το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών αυτών (ΣΤΕ 1404/2015, 1238/2018 κ.λ.π.), περαιτέρω δε και καθώς αποδείχθηκε η ανυπαρξία των υπό κρίση συναλλαγών, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου, συνεπώς το σύνολο των ισχυρισμών της προσφεύγουσας εταιρείας, κατά τρίτο προβαλλόμενο λόγο προσφυγής, κρίνονται απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή για τα υπό κρίση ελεγχόμενα έτη η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και οφείλει να ενεργήσει μόνο βάσει των οριζόμενων με τις εν λόγω διατάξεις, περαιτέρω σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας ανήκει στη δικαιοδοσία των δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο. Συνεπώς το σύνολο των ισχυρισμών της προσφεύγουσας εταιρείας, κατά τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο προσφυγής, κρίνονται απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή, ορθώς καταλογίστηκαν τα σχετικά ποσά των προσβαλλόμενων πράξεων, όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων, πρέπει να απορριφθεί η κρινόμενη προσφυγή, να επικυρωθεί και να προσδιοριστεί η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας, συνεπώς,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας

Επικυρώνουμε και προσδιορίζουμε την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση, ως κάτωθι,

Οικονομικό Έτος 2013 (Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2012 - 31.12.2012)

-Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: **25.645,00€**, ως η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 79 του ν. 4472/2017 για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997.

-Συνολικό ποσό φόρου για καταβολή: **112.838,00€**, ως η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Οικονομικό Έτος 2014 (Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2013 - 31.12.2013)

-Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: **28.391,20€**, ως η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 79 του ν. 4472/2017 για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

-Συνολικό ποσό φόρου για καταβολή: **124.921,28€**, ως η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.