



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07/10/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2140

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), 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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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.1069/04.03.2014 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 από 10/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσας ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.» με ΑΦΜ:, που εκπροσωπείται νόμιμα από τον πρώην διαχειριστή και εκκαθαριστή αυτής, (ΑΦΜ), κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΛΑΡΙΣΑΣ:

- α) της υπ' αριθ./....04.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2024,
- β) της υπ' αριθ./....04.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 για τη χρήση 2013,
- γ) της υπ' αριθ./....04.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2014,
- δ) της υπ' αριθ./....04.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/02/2013 – 31/12/2013, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./....04.2024,/....04.2024 και/....04.2024 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 του φορολογικού έτους 2024, της χρήσης 2013 και του φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα, και την υπ' αριθ./....04.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/02/2013 – 31/12/2013, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΛΑΡΙΣΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΛΑΡΙΣΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.» με ΑΦΜ:, που εκπροσωπείται νόμιμα από τον πρώην διαχειριστή και εκκαθαριστή αυτής, (ΑΦΜ), η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./....04.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, με αντικείμενο δραστηριότητας τις υπηρεσίες διανομής διαφημιστικού υλικού, για το φορολογικό έτος 2024, πρόστιμο ποσού 500,00€, λόγω μη ανταπόκρισης στο με αρ. πρωτ. 9004/06.02.2024 αίτημα της ελεγκτικής αρχής για παροχή πληροφοριών και διάθεση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του Ν.4987/2022, που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από τις παρ. 1^ο και 2^ο του άρθρου 54 του ίδιου νόμου κύρωσης.

Με την υπ' αριθ./....04.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη χρήση 2013, πρόστιμο ποσού 2.500,00€, βάσει της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 ν.4337/2015 κύρωσης, σε συνδυασμό με τις ευμενέστερες διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του Ν.4987/2022, λόγω λήψης α) είκοσι πέντε (25) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 163.430,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» – ΑΦΜ (με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο διαφημιστικών ειδών), και β) έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 68.190,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» – ΑΦΜ (με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο διαφημιστικών ειδών), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 και 6 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1).

Με την υπ' αριθ./....04.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2014, πρόστιμο ποσού 2.500,00€, βάσει της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 ν.4337/2015 κύρωσης, σε συνδυασμό με τις ευμενέστερες διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του Ν.4987/2022, λόγω λήψης δεκατεσσάρων (14) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 73.175,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» – ΑΦΜ (με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο διαφημιστικών ειδών), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 και 6 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1).

Με την υπ' αριθ./....04.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/02/2013 – 31/12/2013, κύριος φόρος ποσού 53.272,60€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 63.927,12€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 117.199,72€, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 53.272,60€ των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 231.620,00€€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 11/04/2024 εκθέσεων Ν.4987/2022 και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 1145/2024 εντολής του Προϊσταμένου της.

Απτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ.4ΕΞ/25.10.2023 και Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ.3ΕΞ/25.10.2023 δελτία πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, βάσει των οποίων οι επιχειρήσεις με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» – ΑΦΜ και «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» – ΑΦΜ, με κύριο αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο διαφημιστικών ειδών, εξέδωσαν εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορους λήπτες μεταξύ αυτών και στην προσφεύγουσα εταιρεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου. Το πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, καθώς η Φορολογική Διοίκηση τελούσε σε γνώση της φερόμενης εικονικότητας των εκδοτών.
2. Παραβίαση της αρχής ne bis in idem. Για την ίδια διαδικαστική παράβαση στα έτη 2013 και 2014 έχουν ήδη εκδοθεί έτερες πράξεις επιβολής προστίμου.
3. Έλλειψη αιτιολογίας και απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών. Καλή πίστη.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 70 παρ. 10 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους...*».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «*Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος*».

Επειδή, με το άρθρο 84 του ν.2238/94 οριζόταν ότι: «*1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για*

ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ... β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος...».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου οριζόταν ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή...».

Επειδή, το άρθρο 57 του ν.2859/2000 ορίζει ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α)... γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49...».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, με το άρθρο 70 παρ. 6 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31η.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά τον χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας 53/2023 κρίθηκε ότι: «... [με τις προμνησθείσες αποφάσεις ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017, ΣτΕ 172/2018 και ΣτΕ 173/2018] σύμφωνα με τις οποίες «συμπληρωματικά στοιχεία» είναι εκείνα που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, και όχι εκείνα τα οποία δίδουν απλώς έναυσμα ή αφορμή για έναρξη φορολογικού ελέγχου ορισμένου προσώπου, ή τα οποία αποτελούν αντικείμενο αξιολογήσεως ή επεξεργασίας εκ μέρους της φορολογικής Διοίκησης, χωρίς όμως να

τεκμηριώνουν (στο πλαίσιο της άμεσης ή έμμεσης απόδειξης) την ύπαρξη μη δηλωθείσης φορολογητέας ύλης,...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1125/25.11.2004 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων και στην οποία αναφέρεται ότι: «Με την πιο πάνω γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί Φ.Π.Α., εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις των άρθρων 68 παράγρ. 2, περίπ. β' του Ν. 2238/94 και 49, παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 3 του ν.4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 32 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), οριζόταν ότι: «α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν...».

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 27α του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «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, στην αιτιολογική έκθεση του ν.4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018». Επί δε του άρθρου 66 του ίδιου νόμου αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή, με την Ε.2057/2023 παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την προθεσμία εντός της οποίας η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων και διευκρινίστηκε 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. η' 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 συγκεκριμένα, με το άρθρο 66 του ν.4987/2022 οριζόταν ότι: «1... 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.:... 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....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 ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετέχων...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αναφορικά με την υπ' αριθ./....04.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 για τη χρήση 2013 και την υπ' αριθ./....04.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/02/2013 – 31/12/2013, τα με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ.4ΕΞ/25.10.2023 και Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ.3ΕΞ/25.10.2023 δελτία πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, βάσει των οποίων οι επιχειρήσεις με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» – ΑΦΜ και «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» – ΑΦΜ, που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ κατά το έτος 2023, δη πέραν του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής και εντός της δεκαετίας αποτελούν συμπληρωματικό στοιχείο (περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013) των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 και 72 παρ. 6 του ν.4174/2013, καθόσον δεν είχε, ούτε και δύνατο δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η φορολογική αρχή, ούτε είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων.

Κατόπιν των ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου (άρθρου 54 Ν.4987/2022) και ΦΠΑ, για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013), κατέστη δεκαετής, δη έως την 31/12/2024, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 9 παρ. 5 ν.2523/1997 σε συνδυασμό με 84 παρ. 4 ν.2238/1994 και 57 παρ. 2 ν.2859/2000. Ως εκ τούτου κατά τον χρόνο έκδοσης (11/04/2024) και κοινοποίησης (16/04/2024) των προσβαλλόμενων πράξεων δεν είχε επέλθει παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολή προστίμου, για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013). Επιπλέον, η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνιστά φοροδιαφυγή και εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, με αποτέλεσμα ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022, για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013) να καθίσταται δεκαετής (ήτοι έως 31/12/2024) και βάσει των διατάξεων περί φοροδιαφυγής του άρθρου 19 παρ. 4 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 66 παρ. 27α του Ν.4646/2019, αλλά και του ορίου του κύριου φόρου που προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 3 του Ν.4987/2022, που για το ΦΠΑ είναι 50.000,00€ και εξ αυτού του λόγου. Περαιτέρω, αναφορικά με την υπ' αριθ./....04.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 54 Ν.4987/2022) σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για το φορολογικό έτος 2014 (φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014) κατέστη δεκαετής (ήτοι έως 31/12/2025) βάσει των διατάξεων περί φοροδιαφυγής του άρθρου 55 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 66 παρ. 27α του Ν.4646/2019.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο και 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν.4987/2022 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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «*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...*».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...*».

Επειδή, με το άρθρο 62 του ίδιου νόμου 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... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...*».

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν.2523/1997, ως ίσχυε κατά το έτος 2013, οριζόταν ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται...*».

Επειδή, με το άρθρο 55 του Ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά το έτος 2014, οριζόταν ότι: «*1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως “φοροδιαφυγή” νοείται: ... ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκησης. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του*

πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας...».

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον ν.4174/2013, μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ανωτέρω νόμου με τον ν.4337/2015 (από 17/10/2015), ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ίδιου νόμου, όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 66 του Ν.4987/2022, για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής.

Επειδή, με το άρθρο 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (υποπαράγραφος Ε.1. της παρ. Ε του άρθρου πρώτου του ν.4093/2012) ορίζεται ότι: «...6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου... 8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει...».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε από 26/07/2013 μέχρι την κατάργησή της στις 17/10/2015, οριζόταν ότι: «...γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής:...».

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:... β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας...».

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 5 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Α' 170)».

Επειδή, με την παρ. 4β του άρθρου 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 καταργείται».

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε.2042/2022 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

κατόπιν έκδοσης της υπ' αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με την υπ' αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εκδόθηκε επί προδικαστικού ερωτήματος, κρίθηκε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης έχει πεδίο εφαρμογής και επί του κατά περίπτωση προβλεπόμενου διοικητικού προστίμου για την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή. 2. Ειδικότερα, κρίθηκε ότι η παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή σχετίζεται με τη μη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, η εν λόγω παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 περί μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου. Περαιτέρω, μετά την κατάργηση του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του Ν.4174/2013 (με το άρθρο 3 παρ. 4 του Ν.4337/2015), καθώς και την κατάργηση του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 (με το άρθρο 7 παρ. 6 του Ν.4337/2015), η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013, είναι ευμενέστερη σε σχέση με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015. Συνεπώς, εφόσον είναι ευμενέστερη, εφαρμοστέα κύρωση για την παράβαση αυτή είναι το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ. 3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ που ομοίως καταργήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015, καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ.1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, των διατάξεων των περ. β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1

καθορίζονται ως εξής:... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1...».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 (Κώδικα ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1097/2016 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., περί άσκησης δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, έγινε δεκτό ότι: «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον: α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ)».

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, 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 (ΣτΕ 1338, 1160/2019). Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ.

ΣΤΕ 3336/2015, 223, 145/2015, 4629, 721/2014, 4328, 1314, 116/2013, 505-6/2012, 1184, 1126/2010), ή ότι, ο εκδότης, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν` αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή, ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (πρβλ. ΣΤΕ 1404/2015, 116/2013, 1327, 505-6/2012, 4037-9, 3258, 1498/2011, 1184/2010 κ.ά.).

Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρο 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν.2717/1999 (ΦΕΚ 97 τ. Α΄)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια και μόνον εφ' όσον αδυνατεί παρά ταύτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (ΣΤΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία στοιχειοθετείται σαφώς και αιτιολογημένα στις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ και επιβολής προστίμου που συντάχθηκαν κατόπιν των με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ.4ΕΞ/25.10.2023 και Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ.3ΕΞ/25.10.2023 δελτίων πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με τα οποία η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε κατά το έτος 2013 α) είκοσι πέντε (25) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 163.430,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» – ΑΦΜ, β) έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 68.190,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» – ΑΦΜ, και κατά το έτος 2014 δεκατέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 73.175,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» – ΑΦΜ

Ειδικότερα, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, τις διασταυρώσεις και τις μαρτυρίες προέκυψε ότι οι εκδότριες των εικονικών φορολογικών στοιχείων εταιρείες ουδέποτε λειτούργησαν αλλά μοναδικός σκοπός της σύστασής τους ήταν να λάβουν και να εκδώσουν εικονικά φορολογικά στοιχεία τα οποία είχαν σκοπό να δώσουν νομιμοφάνεια σε αντίστοιχες εικονικές συναλλαγές των επιχειρήσεων – φερόμενων πελατών τους. Συγκεκριμένα, οι εκδότριες εταιρείες ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» – ΑΦΜ και «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» – ΑΦΜ, για τις οποίες κρίθηκε ότι εξέδωσαν 458 εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής

καθαρής αξίας 6.798.467,73€ πλέον ΦΠΑ 1.563.647,57€ και 347 εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 4.940.673,55€ πλέον ΦΠΑ 1.136.354,92€ αντίστοιχα:

1. Είναι πρόσωπα φορολογικά μεν υπαρκτά αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα κι ενόψει των επιχειρηματικών τους δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών τους, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να πραγματοποιήσουν οποιαδήποτε πώληση ή να παρέχουν υπηρεσίες.
2. Δεν έχουν πραγματοποιήσει αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας και δεν έχουν υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων, επιπλέον δεν έχουν δηλωθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων των αντισυμβαλλομένων από καμία οντότητα ως πελάτες, για τα υπό κρίση έτη.
3. Δεν είχαν τον εξοπλισμό, την υποδομή (προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις), καθώς κι αγορές από τρίτες χώρες ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
4. Έχουν υποβάλει δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα υπό κρίση έτη, με ποσά τα οποία δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές αγορές ή δαπάνες, τα οποία συμψηφίστηκαν με εικονικές εκροές (πωλήσεις), έχοντας ως αποτέλεσμα την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται σε αυτά τα ανύπαρκτα έξοδα, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο Δημόσιο.
5. Δεν έχουν υποβάλει δηλώσεις Φ.Μ.Υ. για τα ελεγχόμενα έτη και δεν έχουν απασχολήσει προσωπικό το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα κατά το οποίο φέρεται να έχουν συναλλακτική δραστηριότητα, αφού σύμφωνα με τα έγγραφα του Ε.Φ.Κ.Α. & του Σ.Ε.Π.Ε. δεν προέβησαν σε απογραφή για την απασχόληση προσωπικού.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή επέβαλε για τις παραβάσεις της λήψης εικονικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές κατά τα έτη 2013 και 2014 πρόστιμο των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013, ύψους 2.500,00€, ως ευμενέστερο για την προσφεύγουσα εταιρεία, ενώ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση την αξία και τον φόρο των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι μη νόμιμων τιμολογίων, από το φόρο εκροών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32 του ν.2859/2000. Κατόπιν των ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου.

Επειδή, με το άρθρο 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι η ελεγκτική αρχή δεν ανταπεξήλθε στο βάρος της απόδειξης και η αιτιολογία των πράξεων είναι ελλιπής και ανεπαρκής. Ωστόσο, η ελεγκτική αρχή προέβη στην κρίση αυτή συνεκτιμώντας τη λειτουργική ανυπαρξία και αδυναμία των εκδοτριών επιχειρήσεων να πραγματοποιήσουν τις επίμαχες συναλλαγές. Οι εκδότριες επιχειρήσεις κρίθηκαν συναλλακτικώς ανύπαρκτες και η προσφεύγουσα εταιρεία, φέρουσα το βάρος της απόδειξης, δεν επικαλέστηκε ούτε προσκόμισε στοιχεία τα οποία θα μπορούσαν να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου, αποδεικνύοντας την πραγματοποίηση των συναλλαγών. Η δε επικαλούμενη καλοπιστία της προσφεύγουσας εταιρείας ως λήπτριας θα εξεταζόταν μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1097/2016.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες. Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι για τις ίδιες χρήσεις 2013 και 2014 εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. 585/14.09.2022 και 586/14.09.2022 πράξεις επιβολής προστίμων άρθρου 54 Ν.4174/2013 αντίστοιχα και έχουν επιβλήθηκαν πρόστιμα του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013, ήτοι ύψους 2.500,00€ έκαστο, για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Εντούτοις, καίτοι η εν λόγω κύρωση επιβλήθηκε κατόπιν παράβασης που διαπιστώθηκε στο πλαίσιο διαφορετικού ελέγχου, ως ευμενέστερη σε σχέση με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013, καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, τούτη επιβάλλεται ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τοιαύτων παραβάσεων, ήτοι ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί. Επομένως, εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 για την επιβολή προστίμου λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων δεδομένου ότι είχε προηγηθεί η έκδοση των υπ' αριθ. 585/14.09.2022 και 586/14.09.2022 πράξεων επιβολής προστίμων άρθρου 54 Ν.4174/2013 για όμοιες παραβάσεις.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί έλλειψης αιτιολογίας, μη ανταπόκρισης της ελεγκτικής αρχής στο βάρος της απόδειξης και καλοπιστίας της, απορρίπτεται ως αβάσιμος, ενώ ο ισχυρισμός περί διπλής επιβολής προστίμου για την ίδια παράβαση προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Αποφασίζουμε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./10.05.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.» με ΑΦΜ:, που εκπροσωπείται νόμιμα από τον πρώην διαχειριστή και εκκαθαριστή αυτής, (ΑΦΜ) και συγκεκριμένα:

1. την επικύρωση της υπ' αριθ./....04.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2024,
2. την ακύρωση της υπ' αριθ./....04.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 για τη χρήση 2013,
3. την ακύρωση της υπ' αριθ./....04.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2014, και
4. την επικύρωση της υπ' αριθ./....04.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/02/2013 – 31/12/2013.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Υπ' αριθ./....04.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022
φορολογικού έτους 2024**

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 ^ο και 2 ^ο Ν.4987/2022	500,00€
---	---------

**Υπ' αριθ./....04.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 ^η και 2 ^ε Ν.4987/2022	2.500,00€	0,00€	-2.500,00€

**Υπ' αριθ./....04.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022
φορολογικού έτους 2014**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 ^η και 2 ^ε Ν.4987/2022	2.500,00€	0,00€	-2.500,00€

**Υπ' αριθ./....04.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/02/2013 – 31/12/2013**

Κύριος Φόρος	53.272,60€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022	63.927,12€
Σύνολο φόρου για καταβολή	117.199,72€

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.*

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.