



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24/01/2025

Αριθμός απόφασης: 128

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 413

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, που εδρεύει στον και η οποία υποβλήθηκε από τον, υπό την ιδιότητά του ως πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος, κατά των υπ' αριθμ.:

- Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 57 του ν.5104/2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002,
- Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 57 του ν.5104/2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003,
- Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 57 του ν.5104/2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004,
- Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 57 του ν.5104/2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία υποβλήθηκε **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον επανέλεγχο που διενεργήθηκε από τους αρμοδίους υπαλλήλους του Δ.Ε.Κ. ΑΘΗΝΩΝ για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2002, 1/1-31/12/2003, 1/1-31/12/2004 και 1/1-31/12/2005 με την με αριθμ.εντολή επανελέγχου, με βάση την με αριθ. καταχώρησης έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΠΕΚ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, συντάχτηκε η από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, με αντικείμενο εργασιών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 12§1 του ΠΔ 186/92, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ίδιου ΠΔ που ίσχυαν κατά κρίσιμα έτη, αφενός μεν ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρείας με ΑΦΜ αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Β' Καβάλας, αφετέρου δε εξέδωσε και αυτή προς την εταιρεία, φορολογικά στοιχεία τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους.

Οι εν λόγω παραβάσεις επέσυραν τις κυρώσεις των διατάξεων του πρώτου εδαφίου της περ. β΄ της παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν.2523/97, που ίσχυαν κατά τον χρόνο έκδοσής τους.

Με τα δεδομένα αυτά, ο Προϊστάμενος του Δ.Ε.Κ. ΑΘΗΝΩΝ εξέδωσε τις με αριθμό ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Β.Σ. διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/2002, 1/1-31/12/2003, 1/1-31/12/2004 και 1/1-31/12/2005 αντίστοιχα, με τα αναφερόμενα σε αυτές πρόστιμα.

Κατά των πράξεων αυτών η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70Α του ν. 2238/1994 αίτηση, η οποία απορρίφθηκε με το υπ' αρ. πρακτικό. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το πρακτικό αυτό η επιτροπή πρότεινε στην αιτούσα την υπαγωγή στις διατάξεις της παρ. 2 περ. γ' υποπερ. γγ' του ν. 4174/13, πράγμα το οποίο δεν αποδέχθηκε και ως εκ' τούτου δεν επήλθε διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα κατέθεσε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών τις με στοιχεία ΠΡ προσφυγές, ζητώντας την ακύρωση του πρακτικού και των προσβαλλόμενων πράξεων. Οι προσφυγές αυτές μετά των πρόσθετων λόγων τους συζητήθηκαν στις και κατόπιν εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. Αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (τμήμα 7ο τριμελές), με τις οποίες ακυρώθηκαν οι με αριθμό ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ. ΑΘΗΝΩΝ διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/2002, 1/1-31/12/2003, 1/1-31/12/2004 και 1/1-31/12/2005 αντίστοιχα.

Συγκεκριμένα, το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών (τμήμα 7ο τριμελές) ακύρωσε το υπ' αριθμ. Πρακτικό της Επιτροπής του άρθρου 70Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994), καθώς και τις παραπάνω αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ. ΑΘΗΝΩΝ, με το σκεπτικό ότι είναι ακυρωτέες, «εφόσον δεν αποδείχθηκε από την φορολογική αρχή ότι συνέτρεχαν οι νόμιμες προϋποθέσεις αναπλήρωσης του κατ' αρχήν αρμόδιου για την έκδοση του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ. από τον υπογράφοντα αυτήν εφοριακό υπάλληλο ΠΕ/Α Παναγιώτη Ευάγγελο (ΣτΕ 2063/2014)» και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια φορολογική αρχή, προκειμένου να ενεργήσει τα νόμιμα.

Εν συνεχεία και σε εκτέλεση των υπ' αριθμ. Αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (τμήμα 7ο τριμελές), με τις οποίες ακυρώθηκαν οι με αριθμ. αρχικές ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ. ΑΘΗΝΩΝ διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/2002, 1/1-31/12/2003, 1/1-31/12/2004 και 1/1-31/12/2005, λόγω αναρμοδιότητας του

οργάνου που τις εξέδωσε, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ η με αριθμό εντολή για επανάληψη της διαδικασίας, διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/2002, 1/1-31/12/2003, 1/1-31/12/2004 και 1/1-31/12/2005 αντίστοιχα, για το ζήτημα και μόνο, το οποίο αφορούν οι παραπάνω αποφάσεις.

Μετά τα παραπάνω, ο έλεγχος του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, αποδεχόμενος πλήρως τις διαπιστώσεις ελέγχου και τα πορίσματα της από ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ Κ.Β.Σ. του ΔΕΚ ΑΘΗΝΩΝ και κατά συνέπεια και αυτών της με αριθ. καταχώρησης έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του ΠΕΚ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και της από ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ Κ.Φ.Α.Σ. – Κ.Β.Σ. του Ειδικού συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.) ως προς την εικονικότητα των στοιχείων, εφάρμοσε ως προς την επιβολή προστίμων τις ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 57 Ν.5104/2024 και τα οριζόμενα της Ε.2042/2022 εγκυκλίου σε σχέση με τις διατάξεις των άρθρων 7§§3 περ.β' ,5, 6 & 9, 3 παρ. 4 & 8 του Ν.4337/2015 και της Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1252/2015, όπως αντικατέστησαν τις διατάξεις των άρθρων 55, 66 του ν.4174/2013, καθώς και του προστίμου των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5, 9 & 19 του Ν.2523/97. Ήτοι, καταλόγισε για εκάστη χρήση πρόστιμο ύψους 2.500,00 €.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς (οι οποίοι αναφέρονται αναλυτικά στην 714 σελίδων ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας):

- Α. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης απόφασης.
- Β. Ακυρότητα της έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) με ημερομηνία, καθότι δεν ακολουθήθηκε η διαδικασία για την οποία εκδόθηκε η εντολή ελέγχου – ευθεία και εκ πλαγίου παραβίαση της εντολής ελέγχου από την πλευρά της Διοίκησης.
- Γ. Αλυσιτελώς επιβαλλόμενα πρόστιμα παρά την ομολογία της έκθεσης ελέγχου ότι πρόκειται για επανέλεγχο όπως άλλωστε και η εντολή ελέγχου με αριθμό πρόδηλη αναντιστοιχία μεταξύ έκθεσης ελέγχου και σημειώματος διαπιστώσεων κατά παράβαση άρθρου 33 – κατά το δοκούν χαρακτηρισμός της έκθεσης ως επανέλεγχος ή επανάληψη της διαδικασίας.
- Δ. Χρησιμοποίηση οψιγενών στοιχείων ως συμπληρωματικών στοιχείων χωρίς χαρακτηρισμό ως νέα ή συμπληρωματικά στοιχεία, που καθιστά την έκθεση ελέγχου άκυρη.
- Ε. Παραβίαση της αρχής της αμεροληψίας – παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου – κατάχρηση εξουσίας – ανύπαρκτη αιτιολογία εν σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.
- ΣΤ. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης κατά την παρούσα και τις προγενέστερες διαδικασίες - παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη τήρησης της προβλεπόμενης από το άρθρο 30 παρ.5 Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) διαδικασίας.

- Z. Παραγραφή των υποθέσεων λόγω νέων συμπληρωματικών στοιχείων - παράνομη και αναιτιολόγητη διενέργεια επανελέγχου που βασίζεται μεν στις Αποφάσεις του Διοικητικού Δικαστηρίου, ωστόσο λαμβάνει υπόψη νέα συμπληρωματικά στοιχεία που ετέθησαν στη διάθεση του ελέγχου το έτος 2024, χωρίς αυτά να ερευνώνται επί της ουσίας παρά μόνο αναφέρονται για την εκκίνηση της διαδικασίας
- Η. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας με χρησιμοποίηση νεότερων στοιχείων ως συμπληρωματικών χωρίς αυτά να κατονομάζονται ως τέτοια (εκ πλαγίου ενσωμάτωση συμπληρωματικών στοιχείων προς αποφυγή της παραγραφής).
- Θ. Πλήρης ακυρότητα της πράξης προσωρινού προσδιορισμού προστίμου λόγω μη κρίσης των βιβλίων και των στοιχείων της εταιρείας μας ως ανεπαρκή ή ανακριβή και ενσωμάτωση της κρίσης αυτής κατόπιν εντολής ειδικού επανελέγχου για την κρίση τους και μη κλήση προς την εταιρεία μας για τον ειδικό αυτό επανέλεγχο (εκ πλαγίου μη εφαρμογή των διατάξεων ενώ έχει ζητηθεί).
- Ι. Παραβίαση των νομικών διατάξεων περί παραγραφής του δικαιώματος επανελέγχου του φορολογουμένου από τη φορολογική διοίκηση και έκδοσης συμπληρωματικών πράξεων, ως έχουν κριθεί σχετικώς από την Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας.
- Ι.Α. Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης φορολογικής κύρωσης, στο πνεύμα των συνταγματικών διατάξεων περί ισότητας & αναλογικότητας.
- Ι.Β. Παραβίαση των νομικών διατάξεων που προσδιορίζουν το πλαίσιο και τις επιμέρους ενέργειες επί της νομιμοποίησης των εξαγωγών – ενδοκοινοτικών παραδόσεων.
- Ι.Γ. Παραβίαση γενικής αρχής του διοικητικού δικαίου – Η ισχύς της διοικητικής πράξης δεν μπορεί να εξαρτηθεί από αίρεση ή όρο.
- Ι.Δ. Η νόμω αβάσιμη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή της προδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4174/2013 καθώς και των νεότερων διατάξεων του Ν. 5104/2024.
- Ι.Ε. Η έκδοση της πράξης κατά παράβαση των οικείων διατάξεων, λόγω προηγηθείσας αμετάκλητης περαιώσης όλων των φορολογικών αντικειμένων της κρίσιμης διαχειριστικής περιόδου.
- Ι.ΣΤ. Η μη κοινοποίηση στοιχείων. Υποχρέωση αιτιολογίας. Δικαίωμα πρόσβασης στο φάκελο.
- Ι.Ζ. Η μη διενέργεια των πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων που προβλέπονται σε εισαγγελική παραγγελία ή/και σε κλήσεις και Αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου που απευθύνονται στην Υπηρεσία σας ή/και σε κάθε αρμόδια αρχή, καθώς και της σωρείας των εγγράφων που προσκομίσθηκαν και πρωτοκολλήθηκαν νομίμως ενώπιόν σας από την εταιρεία μας.
- Ι.Η. Η μη τήρηση της υποχρεωτικής προδικασίας της Υ.Α. 1021681/ΠΟΛ.1037/2005, κατά τη διενέργεια του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου.
- Ι.Θ. Η μη τήρηση της προδικασίας ελεγκτικών επαληθεύσεων της Υ.Α. 1021681/πολ.1037/2005, κατά τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.
- Κ. Η ουσιαστική βλάβη της εταιρείας μας από τις τυπικές πλημμέλειες της πράξης.
- Κ.Α. Ο νομοθετικός ορισμός της εικονικότητας και ο αληθής και πραγματικός χαρακτήρας των υπό κρίση συναλλαγών.

Κ.Β. Ο νόμος και ουσία αβάσιμος και ανατιολόγητος χαρακτηρισμός των υπό κρίση συναλλαγών ως δήθεν εικονικών.

Κ.Γ. Το αβάσιμο και ανατιολόγητο της από Έκθεσης Συμπληρωματικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. του Δ.Ε.Κ. ΑΘΗΝΩΝ καθώς και η άκριτη υιοθέτηση των πορισμάτων της με αριθμό Έκθεσης Ελέγχου του Π.Ε.Κ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και μη άσκηση ουσιώδους ελεγκτικής δραστηριότητας από το Δ.Ε.Κ. ΑΘΗΝΩΝ.

Κ.Δ. Ανυπαρξία παράβασης.

Κ.Ε. Το νόμος και ουσία αβάσιμο και ανατιολόγητο των ισχυρισμών του Δ.Ε.Κ. ΑΘΗΝΩΝ, που παρατίθενται ως απάντηση στα οκτώ υπομνήματα που κατατέθηκαν από την εταιρεία μας.

Κ.ΣΤ. Το ανατιολόγητο της άρνησης της Επιτροπής να δεχθεί την αρχική ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας μας.

Κ.Ζ. Αγνόηση της με αριθμό εισαγγελικής παραγγελίας για την παράδοση στην εταιρεία μας κρίσιμων εγγράφων εκ μέρους του Δ.Ε.Κ. Αθηνών, της Επιτροπής του άρθρου 70Α του ν. 2238/1994, του Π.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης και της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών.

Κ.Η. Μη νόμιμη συγκρότηση της πράξης λόγω μη αναφοράς και αιτιολόγησης του συμπληρωματικού της χαρακτήρα: λανθασμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994

Κ.Θ. Μη διενέργεια των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων και μη λήψη υπόψιν κρίσιμων εγγράφων.

Επειδή, σε περίπτωση ακύρωσης πράξεων επιβολής προστίμου για λόγους τυπικούς, επιτρέπεται να εκδοθούν νέες πράξεις αφού προηγουμένως τηρηθεί ο νόμιμος τύπος που κατά την απόφαση παραβιάστηκε. (ΣΤΕ 5133/95, 4007/83, 3561, 2685, 1258/82, 52/82 Γνωμ. ΝΣΚ 274/ 2000, 464/2001).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση 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 δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.

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

[...]

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72, παρ. 11 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, με τις διατάξεις του άρθρου 70, παρ. 7 και 10 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι:

«7. Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από την 1η.1.2014 τις προβλεπόμενες από τον Κώδικα πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.[...]

10. 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. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α'85) σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55, παρ. 2γ του Ν. 4174/2013 όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, 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.[...]

Επειδή, με το άρθρο 3, παρ. 4β του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 3

4. [...]β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται.[...]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: [...]

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.[...]

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170).»

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε. 2042/2022 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατόπιν έκδοσης της υπ αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας», διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η παρούσα εγκύκλιος καταλαμβάνει τις περιπτώσεις φορολογουμένων που έως 16/10/2015 υπέπεσαν στις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.

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

2. Ειδικότερα, κρίθηκε ότι η παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή σχετίζεται με τη μη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, η εν λόγω παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 περί μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου ως άνω

άρθρου και νόμου. Περαιτέρω, μετά την κατάργηση του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015), καθώς και την κατάργηση του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015), η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013, είναι ευμενέστερη σε σχέση με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015. Συνεπώς, εφόσον είναι ευμενέστερη, εφαρμοστέα κύρωση για την παράβαση αυτή είναι το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε' -ΚΦΔ.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ που ομοίως καταργήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.4337/2015, καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, **επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ.1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, των διατάξεων των περ. β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.**

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο, κατά παράβαση του άρθρου 13, δεν τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, επιβάλλεται πρόστιμο δύομισι χιλιάδων (2.500) ευρώ.»

Επειδή, εν προκειμένω, και σε εκτέλεση των υπ' αριθμ.Αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (τμήμα 7ο τριμελές) με τις οποίες ακύρωσε το υπ' αριθ. Πρακτικό της Επιτροπής του άρθρου 70Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994), καθώς και τις με αριθμό Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ. ΑΘΗΝΩΝ με το σκεπτικό ότι είναι ακυρωτές, «εφόσον δεν αποδείχθηκε από την φορολογική αρχή ότι συνέτρεχαν οι νόμιμες προϋποθέσεις αναπλήρωσης του κατ' αρχήν αρμόδιου για την έκδοση του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ. από τον υπογράφοντα αυτήν εφοριακό υπάλληλο ΠΕ/Α Παναγιώτη Ευάγγελο (ΣΤΕ 2063/2014)» και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια φορολογική αρχή, προκειμένου να ενεργήσει τα νόμιμα, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ η με αριθμό εντολή για επανάληψη της διαδικασίας, διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/2002, 1/1-31/12/2003, 1/1-31/12/2004 και 1/1-31/12/2005 αντίστοιχα, για το ζήτημα και μόνο, το οποίο αφορούν οι παραπάνω αποφάσεις.

Ο έλεγχος του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, αποδεχόμενος πλήρως τις διαπιστώσεις ελέγχου και τα πορίσματα της από ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ Κ.Β.Σ. του ΔΕΚ ΑΘΗΝΩΝ και κατά συνέπεια και αυτών της με αριθ. καταχώρησης έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του ΠΕΚ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και της από ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ Κ.Φ.Α.Σ. – Κ.Β.Σ. του Ειδικού συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.) ως προς την εικονικότητα των στοιχείων, εφάρμοσε ως προς την επιβολή προστίμων τις ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 57 Ν.5104/2024 και τα οριζόμενα της Ε.2042/2022 εγκυκλίου σε σχέση με τις διατάξεις των άρθρων 7§§3 περ.β' ,5, 6 & 9, 3 παρ. 4 & 8 του Ν.4337/2015 και της Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1252/2015, όπως αντικατέστησαν τις διατάξεις των άρθρων 55, 66 του ν.4174/2013, καθώς και του προστίμου των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5, 9 & 19 του Ν.2523/97 και καταλόγισε για εκάστη χρήση πρόστιμο ύψους 2.500,00 €.

Επειδή, ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα ψηφιακά την το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρου 33 Ν. 5104/2024 και τους υπ' αριθ. προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμου για τις χρήσεις 2002, 2003, 2004 και 2005. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ως άνω ΣΔΕ και κατέθεσε στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ως υπ' αριθ. Πρακτικό Συνάντησης, τις από Έγγραφες Απόψεις-Υπόμνημα, οι οποίες έλαβαν αριθ. πρωτ. 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της περί παραβίασης του

δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης προβάλλονται αβάσιμα, καθώς στην προσφεύγουσα παρασχέθηκε το δικαίωμα να εκθέσει τις απόψεις της.

Επειδή, οι υπ' αριθ. Αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών επιδόθηκαν Φορολογική Διοίκηση (ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ) την και η υπ' αριθμ. Απόφαση του ίδιου Δικαστηρίου επιδόθηκε την Ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. διενεργήθηκε και οι οριστικές πράξεις κοινοποιήθηκαν εντός ενός έτους από την κοινοποίηση των δικαστικών αποφάσεων, σε συμμόρφωση με τις προαναφερθείσες διατάξεις (ηλεκτρονική κοινοποίηση και επίδοση με θυροκόλληση στις 02/09/2024). Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας για παραγραφή της υπόθεσης προβάλλονται αβάσιμα.

Επειδή, επιπλέον, ο διενεργηθείς από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ έλεγχος είναι έλεγχος για επανάληψη διαδικασίας έκδοσης των αρχικών πράξεων για τις διαπιστωθείσες και μόνο σε αυτές παραβάσεις σε εκτέλεση των ως άνω δικαστικών αποφάσεων και όχι αρχικός έλεγχος και για τον λόγο αυτό ο Προϊστάμενος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ορθά επανέκδωσε επί των αρχικών, τις προσβαλλόμενες πράξεις θεραπεύοντας τον νόμιμο τύπο που κατά τις δικαστικές αποφάσεις παραβιάστηκε. Στο πλαίσιο του ελέγχου επανάληψης διαδικασίας, συντάχθηκε η από έκθεση ελέγχου επανάληψης διαδικασίας ΚΒΣ, με την οποία ελήφθη υπόψη η αρχικώς συνταχθείσα από ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΒΣ του ΔΕΚ ΑΘΗΝΩΝ το περιεχόμενο της οποίας υιοθετήθηκε, ως αναπόσπαστο τμήμα της.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία και την **επικύρωση** των υπ' αριθ.:

Α) Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 57 του ν.5104/2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002,

Β) Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 57 του ν.5104/2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003,

Γ) Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 57 του ν.5104/2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004,

Δ) Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 57 του ν.5104/2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005.

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

Α) Η υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 57 του ν.5104/2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002

Επιβαλλόμενο ποσό: 2.500,00€

Β) Η υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 57 του ν.5104/2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003

Επιβαλλόμενο ποσό: 2.500,00€

Γ) Η υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 57 του ν.5104/2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004

Επιβαλλόμενο ποσό: 2.500,00€

Δ) Η υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 57 του ν.5104/2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005

Επιβαλλόμενο ποσό: 2.500,00€

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.