



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22-05-2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1240

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604540

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 (Α.Α.Δ.Ε.),» 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 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. 1126366 ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **20-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, με έδρα στο κατά: α) της υπ' αριθμ. /**13-12-2022** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, χρήσης 2010 β) της υπ' αριθμ. /**13-12-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του ίδιου Προϊσταμένου και γ) της υπ' αριθμ. /**13-12-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του ίδιου Προϊσταμένου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Πράξεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **20-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **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' αριθμ./**13-12-2022** **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη χρήση 2010 πρόστιμο ποσού **18.569,11€** (46.422,78*40%) διότι έλαβε και καταχώρησε (2) δύο εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 46.422,78€ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 και 6 του ν. 2523/1997 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθμ./**13-12-2022** **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011**, μειώθηκε η ζημιά κατά 52.457,74€ δηλαδή από 315.077,71€ σε 262.619,97€ λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ./**13-12-2022** **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010** προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 5.779,80€ πλέον προσαυξήσεις ν. 2523/97 ύψους 6.935,76 λόγω έκπτωσης ΦΠΑ ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω διαφορές φόρου και προστίμου, προέκυψαν κατόπιν διενέργειας ελέγχου επανάληψη διαδικασίας στην προσφεύγουσα, συνεπεία της υπ' αριθ. 1594/05-05-2022 απόφασης της ΔΕΔ, με την οποία ακυρώθηκαν οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και Φ.Π.Α., που είχε εκδώσει ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Μυτιλήνης, λόγω τυπικής πλημμέλειας, διότι δεν κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ και οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και ΦΠΑ, κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Αιτία της αρχικής εντολής ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ./ΕΞ2021/17-09-2021 έγγραφο - δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Η πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της ανωτέρω αρχής προέκυψε βάσει της Εισαγγελικής Παραγγελίας με Α.Β.Μ ΕΟΕ/30-12-2014 και η Εισαγγελία Οικονομικού Εγκλήματος συνέταξε την Πορισματική Αναφορά της προς το τμήμα οικονομικού εγκλήματος της εισαγγελίας εφετών Αθηνών. Η προσφεύγουσα είχε υπαχθεί στο επενδυτικό σχέδιο στα πλαίσια του ν. 3299/2004 όπου και εγκρίθηκε η ενίσχυση του επενδυτικού της σχεδίου για την μετατροπή πέντε (5) παραδοσιακών κτισμάτων σε ξενοδοχείο (3) τριών αστέρων στα, συνολικού κόστους 1.764.900,00€. Διενεργήθηκε έλεγχος των τιμολογίων των κυριότερων προμηθευτών του έργου της προσφεύγουσας και διαπιστώθηκε ότι **επιδοτήθηκε εν μέρει με εικονικά παραστατικά δαπανών στα πλαίσια του επιδοτούμενου επενδυτικού έργου της, τα οποία έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της το οικονομικό έτος 2011** προκειμένου να εισπράξει μεγαλύτερη κρατική ενίσχυση, από τους κάτωθι προμηθευτές:

1. «.....» με Α.Φ.Μ., για συνολικό ποσό ύψους 41.903,54€ και
2. «.....», για συνολικό ποσό ύψους ποσού 10.554,20€.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η με αριθ./26-05-2022 εντολή ελέγχου λόγω της 1594/05-05-2022 απόφασης της υπηρεσίας μας που έκανε δεκτή την ενδικοφανή προσφυγή που ασκήθηκε για λόγους τυπικής πλημμέλειας, εκδόθηκε το με αριθμό/27-10-2022 σημείωμα διαπιστώσεων επί του οποίου η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αριθμό/24-11-2022 υπόμνημά της, οι αιτιάσεις της οποίας δεν έγιναν δεκτές και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση του Σημειώματος και των Πράξεων.
2. Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων.
3. Θα έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο ύψους 2.500,00€ αντί του ποσού των 18.569,11€.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες 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, ...», με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ίδιου κώδικα, ότι: «1) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. [...] 2) Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις α) ... β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικοβοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά. 3) α) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου κώδικα, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 68, παρ. 2 του Ν. 2238/1994 «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 της Προϊσταμένης 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 ή γ) περιέλθουν σε γνώση της Προϊσταμένης της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε - ν.2238/1994 (Α' 151) ορίζεται 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, 2)...3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την 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: α) ..., β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου», με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 του ίδιου κώδικα 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) ... γ) ...δ) ... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70». Οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την ΠΟΛ 1052/2007 σύμφωνα με την οποία «το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής»

Επειδή, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/1990), ενώ συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι: επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης υπηρεσίας, αρμοδίας να διεξάγει σχετικές έρευνες, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ότι ήταν εικονικά τα τιμολόγια που έχει εκδώσει ο φορολογούμενος. Τα στοιχεία αυτά θεωρούνται συμπληρωματικά, αφού μετά την αποκάλυψη της εικονικότητας έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο, παρότι είχαν τεθεί υπόψη της φορολογικής αρχής πριν την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής ΣτΕ 877/2002. Περαιτέρω όπως έχει κριθεί το δικαίωμα της Ελεγκτικής Αρχής να εκδώσει και να κοινοποιήσει τις επίδικες πράξεις τελεί υπό την προϋπόθεση της εμπρόθεσμης (πριν από την Συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής) έκδοσης και κοινοποίησης των αρχικών πράξεων που ακυρώθηκαν (ΣτΕ 187/2003, 3473/2004).

Επειδή όπως έχει κριθεί με την ΣτΕ 1492/2019 «Εξάλλου, συμπληρωματικά, κατά τ' ανωτέρω, στοιχεία μπορεί, μεταξύ άλλων, να είναι έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της Τελωνειακής Διεύθυνσης Ελέγχου Οικονομικού Εγκλήματος (Τ.Ε.Δ.Ε.Ο.), αρμοδίας, μεταξύ άλλων, κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 3 του π.δ. 89/1991 (39 Α'), να διεξάγει έρευνες για παράνομες πράξεις που αφορούν την εθνική οικονομία (πρβλ. ΣτΕ 876/2002), καθώς και οποιαδήποτε άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται η

εικονικότητα τιμολογίων που είχε εκδώσει ο φορολογούμενος και στα οποία είχε στηριχθεί ο αρχικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματός του»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από το Σ.Δ.Ο.Ε.ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε έλεγχος, με αιτία την Εισαγγελική παραγγελία με ΑΒΜ/30-12-2014 της Εισαγγελίας Οικονομικού Εγκλήματος λόγω αρμοδιότητας βάσει του Π.Δ.142/2017 και Π.Δ.84/2019, για την εκτέλεση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/2020 εντολή ελέγχου των συναλλαγών με τους προμηθευτές της προσφεύγουσας κατά την φάση υλοποίησης του επενδυτικού σχεδίου της. Για την διενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων προς εξακρίβωση των ανωτέρω, το Σ.Δ.Ο.Ε. προέβη σε δειγματοληπτικό έλεγχο των μεγαλύτερων σε αξία τιμολογίων των κυριότερων προμηθευτών του έργου και την εξακρίβωση του τρόπου εξόφλησης των επιταγών που εξέδωσε η προσφεύγουσα αποστέλλοντας τα υπ' αριθμ. πρωτ. ΥΠΟΙΚ ΕΞ/11-12-2020 ΕΜΠ έγγραφα προς την τράπεζα ΠΕΙΡΑΙΩΣ.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία που αφορούν το οικονομικό έτος 2011, τα οποία περιήλθαν στη ΔΟΥ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ μετά την πενταετία και εντός της δεκαετούς περιόδου παραγραφής (ήτοι στις 17-09-2021) αποτελούν πράγματι συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του ΚΦΕ - ν.2238/1994 και συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των ανωτέρω αρχικών πράξεων, παραγραφόταν μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους 2011 (που υποβλήθηκε η δήλωση του έτους 2010), ήτοι μέχρι τις 31-12-2021. Επομένως, ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει καθώς ο προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής προέβη στην έκδοση των πράξεων στις 30-11-2021 δεδομένου ότι η αρμόδια φορολογική αρχή έλαβε γνώση του συμπληρωματικού στοιχείου εντός του 2021, ήτοι εντός της περιόδου της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής.

Επειδή, η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου στην υπό κρίση υπόθεση, κρίνεται σε δύο στάδια, ήτοι α) κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης των αρχικών πράξεων και β) κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων που εκδόθηκαν κατ' επανάληψη της διαδικασίας και προήλθαν από την ακύρωση λόγω τυπικής πλημμέλειας των αρχικών πράξεων με βάση την υπ' αριθ. 1594/05-05-2022 Απόφαση της ΔΕΔ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ΚΦΔ: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω οι από 13-12-2022 προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν το έτος 2010, οι οποίες εκδόθηκαν κατ' επανάληψη διαδικασίας μετά την ακύρωση από τη ΔΕΔ, το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί, η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης έγινε στις 21-12-2022, ήτοι εντός έτους από την απόφαση της ΔΕΔ και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου: «...σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο της όπως προκύπτει από την πιο πάνω συναλλαγή, η εταιρεία «.....» φαίνεται να πλήρωσε μία επιταγή συνολικού ύψους 41.903,54€ και την ίδια ημέρα και ώρα επεστράφησαν όλα τα χρήματα στον Αντιπρόεδρο του ΔΣ της ελεγχόμενης εταιρείας.» και «Όπως προκύπτει από την πιο πάνω συναλλαγή, η εταιρεία φαίνεται να πλήρωσε μία επιταγή συνολικού ύψους 10.554,20€ και την ίδια ημέρα και ώρα επεστράφησαν όλα τα χρήματα στον Αντιπρόεδρο του Δ.Σ της ελεγχόμενης εταιρείας..»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω η εταιρεία πλήρωσε δύο επιταγές συνολικού ύψους 52.457,74€ και την ίδια ημέρα και ώρα επεστράφησαν όλα τα χρήματα στον Αντιπρόεδρο του Δ.Σ της προσφεύγουσας.

α/α	Αριθμός επιταγής	Ημερομηνία	Ποσό	Τράπεζα	Προμηθευτές
1	2/2/2010	41.903,54€
2	2/2/2010	10.554,20€
ΣΥΝΟΛΟ			52.457,74€		

Επειδή, με την ΠΟΛ 1210/2013, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 55 και 66 του Κ.Φ.Δ. (Α' 170), όπου αναφέρονται τα ακόλουθα σχετικά με την έκδοση πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων:

«Γβ. Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων

Ανάλογα με το αν η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι ως προς την αξία της συναλλαγής ή ως προς το πρόσωπο, διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις: ...

Γβ.2. Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη

.. Εξυπακούεται ότι, στις περιπτώσεις που ο έλεγχος διαπιστώσει ότι τα χρηματικά ποσά που καταβλήθηκαν στον εκδότη, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα έχουν επιστραφεί, με οποιονδήποτε τρόπο και χωρίς προφανή αιτία στον λήπτη ή σε πρόσωπο που συνδέεται με αυτόν (π.χ. νόμιμος εκπρόσωπος, στενός συγγενής κλπ.), τότε το τεκμήριο της καλής πίστης του λήπτη αναιρείται και ο έλεγχος προχωρεί ανεμπόδιστα στη διερεύνηση της ενδεχόμενης ύπαρξης εικονικότητας.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι τα χρηματικά ποσά που καταβλήθηκαν στον εκδότη, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα έχουν επιστραφεί, με οποιονδήποτε τρόπο και χωρίς προφανή αιτία στον λήπτη ή σε πρόσωπο που συνδέεται με αυτόν, δεν αποδεικνύεται η καλοπιστία του προσφεύγοντος ως λήπτη αυτών και επομένως ορθά καταλογίστηκαν τα εν λόγω ποσά ως λογιστική διαφορά τα οποία προσδιορίστηκαν με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν τίθεται ζήτημα εικονικότητας απορρίπτεται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΤΡΙΤΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η εγκύκλιος Ε.2042/10-05-2022 παρέχει διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση των παραβάσεων 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. Σύμφωνα με την υπ' αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, οι παραβάσεις αυτές εμπίπτουν στο πεδίοεφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1του άρθρου 54του ΚΦΔ και συνεπώς για τις εν λόγω παραβάσεις, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου. Με την Απόφαση αυτή κρίθηκε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσηςέχει πεδίο εφαρμογής και επί του κατά περίπτωση προβλεπόμενου διοικητικού προστίμου για την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή.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/χρήσηκατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: έναπρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρήσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί).

Επειδή,σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. η'καιπαρ. 2 περ. ε'του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Γιακαθεμίααπότιςπαρακάτωπαραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α).... 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: α).. ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1.»

Επειδή,στην υπό κρίση περίπτωση για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, που τελέστηκαν έως και την 16.10.2015, επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.7 παρ.3 του ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

Επειδή,εν προκειμένω η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την μείωση του προστίμου στο ελάχιστο.Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη την Ε.2042/10-5-2022 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, για την παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, καθώς και της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 και έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. η' καιπαρ. 2 περ. ε'του ΚΦΔ και ηεπιβολή προστίμου ύψους 2.500,00 €, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο, και η τέλεση των παραβάσεων ανάγεται έως και την 16-10-2015. Ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 θα πρέπει να τροποποιηθεί επί το ευνοϊκότερο σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **20-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, και συγκεκριμένα:

- α)** την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ./**13-12-2022** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, χρήσης 2010,
- β)** την **επικύρωση** της υπ' αριθμ./**13-12-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του ίδιου Προϊσταμένου και
- γ)** την **επικύρωση** της υπ' αριθμ./**13-12-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του ίδιου Προϊσταμένου

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

1. Η με αριθμό/13-12-2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, χρήσης 2010.

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

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ΚΦΔ

Πρόστιμο συνολικού ποσού: **2.500,00€**

2. Η με αριθμό/13-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011

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

Ζημιά	262.619,97€
-------	-------------

3. Η με αριθμό/13-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	5.779,80€
Προσαυξήσεις ν. 2523/97	6.935,76€

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.

