



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19 / 05 / 2020

Αριθμός απόφασης: 899

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), όπως αναριθμήθηκε τροποποιήθηκε και ισχύει».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75), όπως κυρώθηκε με τον ν. 4684/2020 (Α' 86).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759/τ.Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 17.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου οδός αρ..... Τ.Κ., κατά **α)** της υπ. αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος, οικ. έτους 2014 (χρήση 01.01.2013-31.12.2013), **β)** της υπ. αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 (01.01.2014-31.12.2014), **γ)** της υπ. αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ/κής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, **δ)** της υπ. αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, **ε)** της υπ. αρ./2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρο 79 ν.4472/2017 διαχ. περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, **στ)** της υπ. αρ./2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρο 79 ν.4472/2017 διαχ. περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως ανωτέρω αναφερόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις μερικού έλεγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν.2523/1997 & παρ. 1 άρθρου 79 ν. 4472/2017.

6.Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του του 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:

1) Με την υπ. αρ./...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. χρήσης 01.01.2013-31.12.2013, καταλογίστηκε φόρος 6.437,60 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου παρ.1 άρθρου 49 ν. 4509/2017 (επιεικέστερη κύρωση σε σχέση με το πρόστιμο του ν.2523/97), ποσού 6.555,41 ευρώ, ειδική εισφορά αλληλεγγύης 688,01 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 13.681,02 ευρώ.**

2) Με την υπ. αρ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. χρήσης 01.01.2014-31.12.2014, καταλογίστηκε φόρος 8.827,57 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ (προ ν. 4337/2015, ποσοστό 30%), ποσού 2.646,77 ευρώ, ειδική εισφορά αλληλεγγύης 838,36 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 12.307,70 ευρώ.**

3) Με την υπ. αρ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 01.01.2013-31.12.2013 καταλογίστηκε, διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 5.694,80 ευρώ, πλέον πρόστιμο

άρθρου παρ.1 άρθρου 49 ν. 4509/2017 (επιεικέστερη κύρωση σε σχέση με το πρόστιμο του ν.2523/97), ποσού 5.799,01 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 11.493,81 ευρώ.**

4) Με την υπ. αρ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 01.01.2014-31.12.2014 καταλογίστηκε, διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 7.628,03 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ (ποσοστό 30%), ποσού 2.288,41 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 9.916,44 ευρώ** και υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 53,21 ευρώ.

5) Με την υπ. αρ./2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθ. 6 ν.2523/1997 όπως ισχύει με τις διατάξεις του αρθρου. 79 παρ. 1 Ν. 4472/2017 χρήσης 01.01.2013-31.12.2013, επιβλήθηκε πρόστιμο, γιατί διενέργησε έκπτωση φόρου εισροών (ΦΠΑ) ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 24.760,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 5.694,80 ευρώ, ποσού **2.847,40 ευρώ.(5.694,80 χ50%).**

6) Με την υπ. αρ./2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρο 6 ν.2523/1997 όπως ισχύει με τις διατάξεις του αρθρου. 79 παρ. 1 Ν. 4472/2017 φορολ. περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, επιβλήθηκε πρόστιμο, γιατί διενέργησε έκπτωση φόρου εισροών (ΦΠΑ) ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 33.200,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 7.636,00 ευρώ, **ποσού 3.818,00 ευρώ. (7.636,00 χ50%)**

Αιτία έλεγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./2018 ΕΞ 2018 δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προς την Δ.Ο.Υ. Χολαργού, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων (δραστηριότητες αρχιτεκτόνων –κατασκευαστικές εργασίες μη οικιστικών κτιρίων) είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2013 & 2014, ήτοι των κάτωθι:

A) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2013 - 31.12.2013

A/A	ΕΠΩΝΥΜΙΑ/ΕΚΔΟΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΦΜ	Πλήθος Στοιχείων (Τ.Π.Υ.)	Καθαρή Άξια	Φ.Π.Α.	Σύνολο
1			4	13.420,00	3.086,60	16.506,60
2			6	11.340,00	2.608,20	13.948,20
ΣΥΝΟΛΟ			10	24.760,00	5.694,80	30.454,80

B) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2014 - 31.12.2014

A/A	ΕΠΩΝΥΜΙΑ/ΕΚΔΟΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΦΜ	Πλήθος Στοιχείων	Καθαρή Άξια	Φ.Π.Α.	Σύνολο
1			4	14.450,00	3.323,50	17.773,50
2			6	18.750,00	4.312,50	23.062,50
ΣΥΝΟΛΟ			10	33.200,00	7.636,00	40.836,00

Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου από την Δ.Ο.Υ Χολαργού, τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) κρίθηκαν, εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής, λόγω διαπιστωθείσης

παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ.1, 18 παρ.2, 5 και 9 και άρθρου 19 παρ. ιγ' του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ), των παρ. 6, 10 και 11 του άρθρου 6 του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), σε συνδυασμό με το άρθρο 19 παρ. 1, 2, 3 και 4 του Ν.2523/1997 και του άρθρου 7 παρ.3, 4 και 5 του Ν. 4337/2015, υιοθετώντας πλήρως το πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω οριστικών πράξεων φόρων και προστίμων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

1) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες και αναπαισιολόγητες αφού τόσο σ' αυτές(προσβαλλόμενες πράξεις) όσο και στην οικεία έκθεση έλεγχου, η Φορολογική Διοίκηση χωρίς την νόμιμη αιτιολογία, την παράθεση πλήρως και εμπειριστατωμένως των πραγματικών περιστατικών, αόριστα και αναπόδεικτα, διατείνεται ότι οφείλει τα ένδικα ποσά φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και ειδικού προστίμου ΦΠΑ.

2) Η διαπίστωση του φορολογικού έλεγχου για την παράβαση της λήψης εικονικών τιμολόγιων είναι εσφαλμένη, διότι οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις προέβησαν στην πραγματοποίηση των εργασιών που ανατέθηκαν από τον ίδιο και πληρώθηκαν για τις εργασίες αυτές. Από τον κύκλο των εργασιών του προκύπτει ότι ήταν αδύνατο να πραγματοποιηθούν οι συναλλαγές του, αν οι εργασίες που πραγματοποιήθηκαν ήταν εικονικές. Σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη εμπιστευόμενος τις συγκεκριμένες επιχειρήσεις αφού πληροφορήθηκε ότι οι εν λόγω επιχειρήσεις ήταν υπαρκτές.

3) Οι συμβαλλόμενες με την επιχείρηση του εταιρείες ήταν συναλλακτικά υπαρκτές και όπως προκύπτει από τα έγγραφα στοιχεία που προσκόμισε στην φορολογική αρχή τα έργα που ανατέθηκαν στην επιχείρησή του από την κλπ, έχουν πραγματοποιηθεί και αποπερατωθεί.

4) Δεν πρέπει να επιβληθούν τα πρόστιμα του άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472//2017 αλλά πρέπει να εφαρμοστεί, ως ευνοϊκότερο καθεστώς, το άρθρο 3 παρ. 3 περ. β του Ν. 4337/2015 (17.10.2015) με το οποίο καταργήθηκε η περ. θ' της παρ.1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, (δηλαδή η παράβαση « δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία») και η αποδοθείσα σε αυτόν παράβαση (διενέργεια έκπτωσης φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων), ως καταργηθείσα να κριθεί ατιμώρητη, ήτοι να μην επιβληθεί πρόστιμο.

5) Για την χρήση 01.01.2013-31.12.2013 τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία ΦΠΑ, δεν πρέπει να επιβληθεί ο πρόσθετος φόρος ανακρίβειας δήλωσης της παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, αλλά θα πρέπει να εφαρμοστεί η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 58 και 58^Α του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ), ήτοι ο πρόσθετος φόρος θα έπρεπε να υπολογιστεί σε ποσοστό 50% του κυρίου φόρου και τούτο υπό την εκδοχή την οποία αρνείται, ότι είναι νόμιμη η επιβολή των κύριων φόρων.

Επειδή με τις διατάξεις της **παρ. 4 του άρθ. 19 του ν. Ν. 2523/1997** (Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.), ορίζεται ότι: « 4. **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.....».

Επειδή, σύμφωνα με την **παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (έναρξη ισχύος 01/01/2014)** ορίζεται ότι : «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο..... ».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 8 του άρθρου 10 του 4093/2012 (ΚΦΑΣ)**, ορίζεται ότι : «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 τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθ. 18 του ΚΒΣ, Π.Δ. 186/1992**, οριζόταν ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1097/2016**, με θέμα: **Κοινοποίηση της με αρ.134/2016** γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου:

«.....Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία 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 με την υπ' αριθ. **134/2016** γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., με θέμα: Δικαιούται ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει τον ΦΠΑ αυτού, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και ο λήπτης δεν είχε γνώση της εικονικότητας;

«.....11. Από τις μνημονευόμενες στις παραγράφους 4 έως και 9 της παρούσης διατάξεις συνάγεται ότι, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ απαιτείται να έχει εκδοθεί νόμιμο δικαιολογητικό, υπό την έννοια ότι πρέπει να έχει εκδοθεί νομότυπα, ήτοι αφενός μεν να προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις και αφετέρου να φέρει όλα τα στοιχεία που κατά νόμο απαιτούνται (πρβλ ΣτΕ 4566/2014, 1512/2013, 483/2012, 753/2012, 327/2000, 4033/1999, 806/1998, 3990/98, 2329/1997, 3509/1994, 6004/1996, 4786/1996 κ.ά.). Ωστόσο, εξυπακούεται ότι η ύπαρξη νομότυπου δικαιολογητικού δεν αναιρεί *a priori* τη συνδρομή της εικονικότητας, η οποία μπορεί να υφίσταται και επί νομοτύπως εκδοθέντος δικαιολογητικού.

12. Περαιτέρω, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης τού τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως

προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερομένου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣτΕ 3336/2015, 1405/2015, 4629/2014, 4473/2014, 721/2014, 4328/2013, 533/2013).....».

Επειδή, με την ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, [ΣτΕ 336/2018](#)) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, **η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.**

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι **ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος**, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (**οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησώς της**), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν **υπαρκτός** αλλά, **ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».**

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού και στην από 10-09-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου [ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) & Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), για τους εκδότες α) «.....» με ΑΦΜ και β) «.....» με ΑΦΜ, η οποία αποτελεί την νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερώς, με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής, ότι:

α) Για την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: «...Οι λόγοι που κρίθηκαν εικονικά τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, είναι οι εξής:

α) Ανυπαρξία αγορών εν σχέσει με το αντικείμενο της δραστηριότητας της και τα πωληθέντα από αυτήν εμπορεύματα, ενώ δεν υπάρχουν εισαγωγές από τρίτες χώρες ή ουσιαστικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις η αγορές από αρνούμενους ή μη υπόχρεους παρά μόνο λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Η επιχείρηση έχει εγγραφεί στο ΙΚΑ -ΕΤΑΜ ως εργοδότης, πλην όμως έχει δηλώσει ότι απασχολεί έναν εργαζόμενο με ειδικότητα υπάλληλος γραφείου από 09/12/2015 έως 31/01/2016, μη καταβάλλοντας τις ανάλογες εισφορές, γεγονός το οποίο συνεπάγεται ότι η εκδότρια- δεν απασχολεί προσωπικό ως όφειλε από ενάρξεως έως και την παύση των εργασιών της και μάλιστα εξειδικευμένο για την παροχή υπηρεσιών στον κατασκευαστικό κλάδο.

- Η επιχείρηση υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

- Η έκδοση φορολογικών στοιχείων με την ίδια ημερομηνία και αρίθμηση.

- Υποβολή από τις λήπτριες επιχειρήσεις τροποποιητικών δηλώσεων ν.4446/2016 σε οκτώ

(8) περιπτώσεις αποδεχόμενοι την μη νομιμότητα των συναλλαγών, η δε συνολική καθαρή αξία αυτών των συναλλαγών είναι 115.146,00€.

-Πέραν των ανωτέρω η εκδότρια επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε και στην με αριθμό/2017 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων.»

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 10/09/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων των ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) & Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), αναγράφονται με λεπτομέρειες οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την εικονικότητα των επίδικων συναλλαγών, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι και ανατιπολόγητοι.

β) Για την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: «.....Οι λόγοι που κρίθηκαν εικονικά τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, είναι οι εξής:

- Ανυπαρξία αγορών εν σχέση με το αντικείμενο της δραστηριότητας της και τα πωληθέντα από αυτήν εμπορεύματα ενώ δεν υπάρχουν εισαγωγές εκ μέρους της από τρίτες χώρες.

- Η επιχείρηση έχει απογραφεί ως εργοδότης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ, πλην όμως δεν έχει δηλώσει ότι απασχολεί προσωπικό από ενάρξεως έως τον 7^ο/2014 παρά μόνο έναν εργαζόμενο για 17 ημέρες με ειδικότητα υπάλληλο γραφείου τον 12^ο/2013 ενώ στην συνέχεια έχει δηλώσει ότι απασχόλησε ως εργαζόμενους τέσσερις υπαλλήλους για τα έτη 2014 & 2015, από τον 8^ο/2014 με τελευταία κατατεθειμένη ΑΠΔ τον 5^ο/2015. Συνεπώς από τον 6^ο του έτους 2015 και όλο το έτος

2016 δεν υπάρχει απασχόληση. Οι ειδικότητες και των τεσσάρων υπαλλήλων ήταν υπάλληλοι γραφείου. Επίσης από τον 10^ο/2014 έως και τον 5^ο/2015 δεν έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές. Επομένως η επιχείρηση δεν απασχόλησε ουσιαστικά προσωπικό από ενάρξεως έως και σήμερα και μάλιστα εξειδικευμένο για την παροχή υπηρεσιών στον κατασκευαστικό κλάδο.

-Η επιχείρηση δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος από την χρήση 2015 έως σήμερα καθώς και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από τον Δεκέμβριο του 2015 έως σήμερα .

-Υποβολή από τις λήπτριες επιχειρήσεις τροποποιητικών δηλώσεων ν. 4446/2016 σε τριάντα επτά (37) περιπτώσεις, δεχόμενοι έτσι οι λήπτες την εικονικότητα αυτών των συναλλαγών η δε συνολική καθαρή αξία αυτών των συναλλαγών είναι 1.569.454,53€.

-Το έγγραφο των Βουλγαρικών αρχών ότι δεν είναι υπαρκτές οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις της εκδότριας επιχείρησης από την Βουλγαρική επιχείρηση “.....” (ΑΦΜ/ΦΠΑ).

- Την συνολική εικόνα του διαχειριστή (.....) της εκδότριας επιχείρησης, ο οποίος φέρεται ως κατηγορούμενος για το αδίκημα της απάτης κατ' εξακολούθηση καθώς και του γεγονότος ότι τυγχάνει κάτοχος δύο ΑΦΜ, για τα οποία η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών προέβη σε απενεργοποίηση.

-Πέραν των ανωτέρω η εκδότρια επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε και στην με αριθμό/2017 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων.».

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Διαπιστώσεις Ελέγχου ” στην από 10-09-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων των ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) & Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), αναφέρεται ότι:

α) ως προς τα εκδοθέντα στοιχεία της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» από τον έλεγχο που έγινε στον λήπτη Τ., ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε φορολογικά στοιχεία για την αγορά των υλικών (σωλήνες υδρορροών, σωλήνες αποχετεύσεων, χρώματα, ξυλεία) που είναι απαραίτητα για την πραγματοποίηση των εργασιών που αναφέρονται στα ληφθέντα, ενώ ως και ανωτέρω αναφέρεται η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε αντίστοιχες αγορές υλικών. Επίσης ο προσφεύγων δεν προσκόμισε συμφωνητικά με την εκδότρια επιχείρηση ως προς την πραγματοποίηση των εργασιών που αναφέρονται στα επίμαχα Τ.Π.Υ.

Επιπλέον όπως προκύπτει η εκδότρια επιχείρηση έχει απογραφεί ως εργοδότης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ, πλην όμως έχει δηλώσει ότι απασχολεί ως προσωπικό έναν εργαζόμενο με ειδικότητα υπάλληλος γραφείου από 09/12/2015 έως 31/01/2016 μη καταβάλλοντας τις ανάλογες εισφορές και επομένως δεν απασχολεί ουσιαστικά προσωπικό από ενάρξεως έως και την παύση των εργασιών της και μάλιστα εξειδικευμένο για την παροχή υπηρεσιών στον κατασκευαστικό κλάδο.

Από την συνολική αξία των στοιχείων που ο προσφεύγων έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση ποσού 33.568,20€ (μετά την αφαίρεση του παρακρατούμενου φόρου 3%) μόνο το ποσό των 15.424,00€ πληρώθηκε μέσω τραπεζής. Η επιταγή της έκδοσης του προσφεύγοντα σε διαταγή της επιχείρησης με ημερομηνία 08/09/2014 και ποσό 900,00€ αφού οπισθογραφείται από την επιχείρηση, στην συνέχεια οπισθογραφείται από την επιχείρηση και εισπράττεται από τον Να σημειώσουμε ότι η επιχείρηση είναι «πελάτης» της επιχείρησης και όχι προμηθευτής ώστε να δικαιολογείται η μεταβίβαση της επιταγής, και έχει λάβει στις χρήσεις 2014 και 2015 φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.487.153,30€, ενώ ο και στο παρελθόν εισπράττει επιταγές με τις οποίες φέρονται να εξοφλούνται εικονικά φορολογικά στοιχεία.....

β) ως προς τα εκδοθέντα στοιχεία της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» από τον έλεγχο που έγινε στον λήπτη Τ. ο έλεγχος διαπιστώνει ότι:

Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε φορολογικά στοιχεία για την αγορά των υλικών (σωλήνες υδρορροών, σωλήνες αποχετεύσεων, χρώματα, ξυλεία) που είναι απαραίτητα για την πραγματοποίηση των εργασιών που αναφέρονται στα ληφθέντα, ενώ ως και ανωτέρω αναφέρεται η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε αντίστοιχες αγορές υλικών.

Η εκδότρια επιχείρηση έχει απογραφεί ως εργοδότης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ, πλην όμως έχει δηλώσει ότι απασχολεί ως προσωπικό τέσσερις εργαζόμενους με ειδικότητα υπάλληλοι γραφείου για τα έτη 2014 & 2015 μη καταβάλλοντας από τον 10/2014 έως τον 5/2014 (τελευταία ΑΠΔ) τις ανάλογες εισφορές και επομένως δεν απασχολεί ουσιαστικά προσωπικό από ενάρξεως έως και την παύση των εργασιών της και μάλιστα εξειδικευμένο για την παροχή υπηρεσιών στον κατασκευαστικό κλάδο.

Από την συνολική αξία των στοιχείων που ο προσφεύγων έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση, ποσού 29.187,30€ (μετά την αφαίρεση του παρακρατούμενου φόρου 3%) μόνο το ποσό των 13.700,00€ φέρεται να πληρώθηκε μέσω τραπεζής.

Από αυτό το ποσό των 13.700,00€, ποσό των 2.200,00€ αφορά την επιταγή της , η οποία εισπράχθηκε από τον

Το υπόλοιπο ποσό των 11.500,00€ **φέρεται** να κατατίθεται σε τραπεζικούς λογαριασμούς του εκδότη, το οποίο όμως **δεν αποτελεί πραγματική κατάθεση** όλου του ποσού, αλλά προέρχεται από μία αρχική κατάθεση 3.000,00€, στις 09-10-2014, στην και αυθημερόν αναλήψεις και επανακαταθέσεις, με ωρολογιακή σειρά στις τράπεζες, (τελευταία κατάθεση 2.500,00€, ήτοι σύνολο 11.500,00€) και εν συνεχεία ανάληψή του μέσω ΑΤΜ.

Κατόπιν των ανωτέρων αναφερομένων τα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) που έλαβε ο Τ. (προσφεύγων), στην χρήση 2013, τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 13.420,00€ και στην χρήση 2014 τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 14.450,00€ εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, στην χρήση 2013 έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 11.340,00€ και στην χρήση 2014 έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 18.750,00€ εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν πρέπει να επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 79 παρ. 1 του ν. 4472.2017 για τις διαχ. χρήσεις 2013 και 2014, το οποίο αναφέρεται στην παράβαση της διενέργειας έκπτωσης φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, αλλά ως ευνοϊκότερο καθεστώς, για την αποδοθείσα σε εκείνον ανωτέρω παράβαση, να εφαρμοστεί το άρθρο 3 παρ. 3 περ. β του ν. 4337/2015 (17.10.2015) με το οποίο καταργήθηκε η περίπτωση θ της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (διαδικαστική παράβαση) που αφορούσε το πρόστιμο για την παράβαση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβώς απόδειξης λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων (ίσχυε για παραβάσεις που διαπράχθηκαν από 01.01.2014, έναρξη ισχύος του ΚΦΔ) και ως εκ τούτου να μην του επιβληθεί καθόλου πρόστιμο (ατιμώρητη παράβαση) για την αποδοθείσα παράβαση της διενέργειας έκπτωσης φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 79 του Ν. 4472/2017** ορίζεται ότι:

Άρθρο 79 Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία

1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 3 του Ν. 4337/2015** ορίζεται ότι:

Άρθρο 3 Τροποποιήσεις διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

3. α)..... β). Η περίπτωση θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 καταργείται.

Άρθρο 54 Διαδικαστικές παραβάσεις

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:

«θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.»

***** Η περίπτωση θ', η οποία είχε προστεθεί με την υποπαρ.Δ.2 περ.9 άρθρου πρώτου Ν.4254/2014, ΦΕΚ Α 85 ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ με το άρθρο 3 παρ.2 Ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015.**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η **ελεγκτική αρχή** (Δ.Ο.Υ. Χολαργού) **επέβαλε** στον προσφεύγοντα, για την παράβαση της διενέργειας έκπτωσης φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, το **πρόστιμο που προβλέπεται από το άρθρο 79 παρ. 1 του Ν. 4472/2017** (ποσοστό 50% επί του ΦΠΑ που εξέπεσε), ήτοι **ευνοϊκότερο καθεστώς σε σχέση**, με το πρόστιμο που ίσχυε για την διαχ. περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 για την ίδια παράβαση, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2523/1997 (ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή) και το πρόστιμο που ίσχυε για την διαχ. περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 για την ίδια παράβαση, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013: **περ. δ)** Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. **Επειδή**, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή επέβαλε το ευνοϊκότερο καθεστώς προστίμου (άρθρο 79 παρ. 1 ν.4472/2017) για τις παραβάσεις της διενέργειας έκπτωσης φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2013 και 2014, ενώ ο προσφεύγων αναφέρεται σε διαφορετική περίπτωση παράβασης (διαδικαστική παράβαση, περ. θ παρ. 1 άρθρο 54 ν.4174/2013), ήτοι της μη έκδοσης η ανακριβούς έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης η επαγγελματικού στοιχείου, η δε παράβαση της διενέργειας έκπτωσης φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν έχει καταργηθεί και ως εκ τούτου απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, για την διαχειριστική χρήση 01.01.2013-31.12.2013 τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία ΦΠΑ, δεν πρέπει να επιβληθεί ο πρόσθετος φόρος ανακρίβειας δήλωσης της παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, αλλά θα πρέπει να εφαρμοστεί η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 58 και 58^Α του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ), ήτοι ο πρόσθετος φόρος θα έπρεπε να υπολογιστεί σε ποσοστό 50% του κυρίου φόρου και τούτο υπό την εκδοχή την οποία αρνείται, ότι είναι νόμιμη η επιβολή των κύριων φόρων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του Ν. 4509/2017** ορίζεται ότι:

Άρθρο 49 Τροποποίηση του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του [άρθρου 1](#) του ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ.1003/2018:Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 κ' 6 του άρ.49 του ν. 4509/2017 ορίζεται ότι:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 1](#) του ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.[.....]

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο προς επιβολή πρόσθετος φόρος πρέπει να επιβληθεί σύμφωνα με τα άρθρα 58 και 58^α του ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκαν αυτά με το άρθρο 3 παρ. 7 του ν. 4337/2015 (17.10.2015) καθώς η εφαρμογή αυτών των διατάξεων συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση για εκείνον, καθίστανται εφαρμοστέες, ενώ οι διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, η πρώτη από τις οποίες προβλέπει την εφαρμογή της για τις φορολογικές χρήσεις που λήγουν μετά τις 31-12-2013 και η δεύτερη εξαρτά την αναδρομική εφαρμογή σε εκκρεμείς υποθέσεις όπως η παρούσα, από την υποβολή ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής για την υπαγωγή σ αυτήν και την άμεση καταβολή του συνόλου της οφειλής που προκύπτει βάσει αυτής, είναι ανίσχυρες και μη εφαρμοστέες, ως αντικείμενες στην απορρέουσα από το άρθρο 25 του Συντάγματος, αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή (Δ.Ο.Υ. Χολαργού) στην χρήση 01.01.2013-31.12.2013 τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία ΦΠΑ επέβαλε πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παρ.2, κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ (ποσοστό τόκων 51,83% δηλαδή 71 μήνες χ 0,73% ανά μήνα οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων), ως ευνοϊκότερο καθεστώς, αντί του πρόσθετου φόρου ανακριβούς

δήλωσης του άρθρου 1 του ν.2523/1997 όπως ίσχυε για την χρήση 2013 (στην προκειμένη περίπτωση 120%).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** ορίζεται ότι :
«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου. ».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού και στην Έκθεση Μερικού Ελέγχου [ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) & Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία 17.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ , κατοίκου οδός αρ..... Τ.Κ. και την **επικύρωση: α)** της υπ. αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. οικ. έτους 2014 (χρήση 01.01.2013-31.12.2013), **β)** της υπ. αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. φορολογικού έτους 2014 (01.01.2014-31.12.2014), **γ)** της υπ. αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, **δ)** της υπ. αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, **ε)** της υπ. αρ./2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθ. 79 ν.4472/2017 διαχ. περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, **στ)** της υπ. αρ./2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθ. 79 ν.4472/2017 φορολ. περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

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

Οικ. έτος 2014 (Διαχ. περίοδος 01.01.2013-31.12.2013)

Φόρος Εισοδήματος	Συνολικό ποσόν	13.681,02 ευρώ.
Φ.Π.Α.	Συνολικό ποσόν	11.493,81 ευρώ.
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρο 79 ν.4472/2017	Συνολικό ποσόν	2.847,40 ευρώ.

Φορολογικό έτος 2014 (Φορολ. περίοδος 01.01.2014-31.12.2014)

Φόρος Εισοδήματος	Συνολικό ποσόν	12.307,70 ευρώ.
Φ.Π.Α.	Συνολικό ποσόν	9.916,44 ευρώ.
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρο 79 ν.4472/2017	Συνολικό ποσόν	3.818,00 ευρώ.

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.