



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

A2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 15/09/ 2021

Αριθμός Απόφασης 2482

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»,

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. του άρθρου 6 παρ.4 της από 30/03/2020 Π.Ν.Π.(Α. 75)

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

3. Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19-11-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ , που έχει έδρα στον-....., επί της οδού αρ....., κατά:

- Της υπ' αριθμ./2020 (ΑΕΠ/2020) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5-ν.4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014

- Της υπ' αριθμ./2020 (ΑΕΠ/2020) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5-ν.4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2015

-Της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014

-Της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015

- Της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014

- Της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2015

-Της υπ' αριθ./2020 (taxis/2020) Οριστικής Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014.

-Της υπ' αριθ./2020 (taxis/2020) Οριστικής Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19-11-2020 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Α. Με το με αρ. πρωτ. ΑΤΤ.....ΕΞ 2019/06-05-2019 έγγραφο της, η

ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΤΤΙΚΗΣ (ΥΕΔΔΕ) διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ (αριθ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./2020), α) το από 24-04-2019 πληροφοριακό δελτίο και β) την από 29-05-2018 έκθεση μερικού ελέγχου [εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ), Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), Ν.4174/2014] από τα οποία προκύπτουν ότι η ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ (ο προσφεύγων) είναι λήπτρια για την χρήση 2014 δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγής, καθαρής αξίας 5.124,45€ και για την χρήση 2015 εβδομήντα δύο (72) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγής, καθαρής αξίας 21.974,70€ εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ

Β. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, διενήργησε έλεγχο, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2014 & 01/01-31/12/2015 με την υπ' αριθ./2019 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΦΑΣ-ΕΛΠ, Εισόδημα και ΦΠΑ.

Αρχικά ο έλεγχος εξέδωσε και κοινοποίησε με συστημένη επιστολή την υπ' αριθμ./2019 γνωστοποίηση σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ.1 του ν.4512/2018 (Α'5), καθώς και την υπ' αριθμ...../2019 πρόσκληση σύμφωνα με την οποία η ατομική επιχείρηση καλείται να θέσει στην διάθεση του ελέγχου τα βιβλία, στοιχεία, δαπάνες και λοιπά δικαιολογητικά, τα οποία προσκομίστηκαν με το υπ' αριθμ...../2019 έγγραφο της.

Ο έλεγχος έχοντας στη διάθεση του τα βιβλία και τα στοιχεία που προσκόμισε η ατομική ελεγχόμενη και τα αναφερόμενα στην έκθεση της ΥΕΔΔΕ προχώρησε στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων καθώς και των συγκεντρωτικών καταστάσεων όπου διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Α. Τα ανωτέρω στοιχεία εκδόσεως της με ΑΦΜ, που αναφέρονται και αναλυτικά στην έκθεση μερικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, είχαν καταχωρηθεί στο βιβλίο Εσόδων- Εξόδων των ετών 2014 και 2015 ως αγορές κρεάτων και λοιπών παρεμφερών προϊόντων. Τα εν λόγω στοιχεία καταγράφηκαν και κατασχέθηκαν τα πρωτότυπα με την υπ' αριθμ...../2020 έκθεση κατάσχεσης στην Δ.Ο.Υ., παρουσία του λογιστή της ατομικής επιχείρησης

-Τα καταχωρημένα στοιχεία στα βιβλία με τα δηλωμένα στις συγκεντρωτικές καταστάσεις δεν συμφωνούν. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα καταχωρημένα στοιχεία στα βιβλία του προσφεύγοντα [ήτοι έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία για την χρήση 2014 & εβδομήντα τέσσερα (74) φορολογικά στοιχεία για την χρήση 2015].

-Στα κατασχεμένα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της

με ΑΦΜ, όπως αναλυτικά απεικονίζεται στις σελίδες 4-7 της παρούσας Έκθεσης Ελέγχου, αναγράφονται ως μεταφορικά μέσα για την μεταφορά των εμπορευμάτων τα κάτωθι:

Το μέσο μεταφοράς (.....) είναι επιβατηγό ιδιωτικής χρήσης και ανήκει στον ιδιώτη μη επιτηδευματία του, Α.Φ.Μ.

Το μέσο μεταφοράς (.....) ανήκε στον του, με ΑΦΜ δ/νση επαγγέλματος-....., κύρια δραστηριότητα Λιανικό εμπόριο διατροφής και λοιπές δραστηριότητες: «λιανικό εμπόριο ειδών δώρων γενικά, προϊόντων καπνού, ειδών ύπνου, παπλωμάτων-σεντονιών-παιχνιδιών-υποδημάτων-ανδρικών πουκαμίσων, πιτζαμών, μπλουζών, εσωρούχων και παρομοίων ειδών και υπηρεσίες αποθήκευσης.».

Επίσης όπως αναφέρεται στην από 29/05/2018 έκθεση μερικού ελέγχου [εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ), Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), Ν.4174/2014] της ΥΕΔΔΕ, τριάντα επτά (37) λήπτριες επιχειρήσεις υπέβαλλαν τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ περί οικειοθελούς αποκάλυψης άρθρα 57 έως 61 Ν.4446/2016 και αποδέχτηκαν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβαν από την επιχείρηση με ΑΦΜ

Πέραν των παραπάνω και με βάση τα στοιχεία που προέκυψαν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) των ετών 2014-2015 της ατομικής επιχείρησης προκύπτουν αποκλίσεις εξόδων (αγορών) του προσφεύγοντα με τις επιχειρήσεις ΑΦΜ και, Α.Φ.Μ.....

Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε από τα βιβλία της ατομικής επιχείρησης, ότι είχαν ληφθεί και καταχωρηθεί στοιχεία ως αγορές κρεάτων και παρεμφερών προϊόντων, από τους προμηθευτές, α), Α.Φ.Μ. και β) ΑΦΜ, τα οποία κατασχέθηκαν με την αριθμ...../2020 έκθεση κατάσχεσης ως εξής:

Α)Για το φορολογικό έτος 2014, πενήντα ένα(51) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 17.957,64€ πλέον ΦΠΑ 2.331,35€ και για το φορολογικό έτος 2015, είκοσι φορολογικά στοιχεία(20), συνολικής καθαρής αξίας 10.069,05€ πλέον ΦΠΑ 1.358,44€ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης, Α.Φ.Μ. (για πλήρη ανάλυση βλέπε σελίδες 8-12 της έκθεσης ελέγχου).

Β) Για το φορολογικό έτος 2014, τριάντα τρία (33) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 9.405,95€ πλέον ΦΠΑ 1.222,82€, εκδόσεως της

..... ΑΦΜ (για πλήρη
ανάλυση βλέπε σελίδες 12-13 της έκθεσης ελέγχου).

Ο έλεγχος έχοντας στη διάθεση του τα παραστατικά - αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε η ατομική επιχείρηση (ο προσφεύγων), όλες τις πληροφορίες που άντλησε από τα ηλεκτρονικά αρχεία της Δ.Ο.Υ. (elenxis, taxis) προχώρησε στις διαπιστώσεις σχετικά με την νομιμότητα των συγκεκριμένων φορολογικών παραστατικών και των συναλλαγών, κρίνοντας τα ως εικονικά στο σύνολο τους.

Εν συνεχεία ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου και Δελτίο Πληροφοριών και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συνέταξε και επέδωσε νόμιμα στις 14-05-2020, το υπ' αριθ/2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις στον προσφεύγοντα.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων, υπέβαλε εγγράφως τα με αριθ. πρωτ...../2020 &/2020 υπομνήματα σε απάντησή του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 02/10/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1)Φορολογίας ΚΦΑΣ-ΕΛΠ, 2) Φορολογίας Εισοδήματος & 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

ΚΦΑΣ-ΕΛΠ

-Την υπ' αριθμ./2020 (ΑΕΠ/2020) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5-ν.4337/2015) για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο συνολικού ποσού 12.828,88€[(€4.708,05€χ40%=1.883,22€),(€17.957,64χ40%=7.183,05€), (9.405,95 χ 40% =3.762,38€)] διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, ενενήντα πέντε (95) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολική καθαρή αξία 32.071,64€ και συγκεκριμένα α) έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολική καθαρή αξία 4.708,05€ εκδόσεως της με ΑΦΜ, β) πενήντα ένα(51) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολική καθαρή αξία 17.957,64€ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης, Α.Φ.Μ. και γ) τριάντα τρία (33) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολική καθαρή αξία 9.405,95€ εκδόσεως της επιχείρησης Α.Φ.Μ....., κατά

παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν.4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

-Την υπ' αριθμ./2020 (ΑΕΠ/2020) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5-ν.4337/2015) για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12-2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 12.976,10€[(€22.371,20χ 40%=8.948,48€), (€10.069,05χ40%=4.027,62€)] διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, ενενήντα τέσσερα (94) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολική καθαρή αξία 32.440,25€ και συγκεκριμένα α) εβδομήντα τέσσερα (74) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολική καθαρή αξία 22.371,20€ εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ και β) είκοσι (20) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολική καθαρή αξία 10.069,05€ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησηςΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3,5 &8 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

-Την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 8.135,83€, πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) ποσού 2.440,75€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 801,66€ ήτοι συνολικού ποσού 11.378,24€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., με την διαπίστωση λογιστικών διαφορών ελέγχου (εικονικά φορολογικά στοιχεία) ύψους 32.071,64€.

-Την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 8.434,44€, πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) ποσού 4.217,22€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 822,40€ ήτοι συνολικού ποσού 13.474,06€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., με την διαπίστωση λογιστικών διαφορών ελέγχου (εικονικά φορολογικά στοιχεία) ύψους 32.440,20€.

ΦΠΑ

- Την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ΦΠΑ ποσού 4.165,49€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 1.250,82€, ήτοι συνολικού ποσού 5.416,31€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε, λόγω της λήψης των ενενήντα πέντε (95) εικονικών φορολογικών στοιχείων για το σύνολο της συναλλαγής, συνολική καθαρή αξία 32.071,64€.

Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

- Την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2015, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, Φ.Π.Α. ποσού 4.274,19€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 1.320,25€, ήτοι συνολικού ποσού 5.594,44€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε, λόγω της λήψης των ενενήντα τεσσάρων (94) εικονικών φορολογικών στοιχείων για το σύνολο της συναλλαγής, συνολική καθαρή αξία 32.440,25€

Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθ./2020 (taxis/2020) Οριστική Πράξη Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79 ν.4472/2017) φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο ΦΠΑ συνολικού ποσού 2.082,74€ (€4.168,49x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Την υπ' αριθ./2020 (taxis/2020) Οριστική Πράξη Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79 ν.4472/2017) φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο ΦΠΑ συνολικού ποσού 2.137,09€ (€4.274,19x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει την ακύρωση των παραπάνω Πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα έκρινε τα φορολογικά στοιχεία.

-Ότι οι Προσβαλλόμενες Πράξεις είναι άκυρες διότι είναι νομικά πλημμελείς.

-Ότι ο λήπτης καλοπίστως έχει δικαίωμα να εκπέσει τα υπό κρίσει ληφθέντα τιμολόγια σαν δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα καθώς και το ποσό του ΦΠΑ που κατέβαλε.

Δεν του κοινοποίησε αίτημα του άρθρου 14 ν. 4174/2013 προκειμένου σε αυτήν οποιαδήποτε πληροφορία ή εξήγηση ή διευκρίνιση περί των ζητημάτων του ελέγχου, καθώς και το γεγονός ότι δεν έλαβε γνώση(δεν του χορηγήσατε) το Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

-Ο προσφεύγων επικαλείται ότι η έκδοση των πράξεων έγινε πέρα της προθεσμίας που ορίζεται στο άρθρο 28 του ν. 4174/13.

-Μη νόμιμος καταλογισμός παραβάσεων ΚΦΑΣ-ΕΛΠ(οι πράξεις έχουν εκδοθεί σε εφαρμογή ανύπαρκτων διατάξεων κατά τον χρόνο έκδοσης των ήτοι με βάση τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' του ν.4174/2013 οι οποίες έχουν ήδη καταργηθεί από 17/10/2015 με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 4 περ. β' του ν.4337/2015.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 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 παράγραφο 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

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, 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 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως 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 (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 29/05/2018 έκθεση μερικού ελέγχου [εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ), Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), Ν.4174/2014] της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε και στις από 02-10-2020 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ για τους εκδότες

α) με ΑΦΜ, β) , ΑΦΜ και γ)

Α.Φ.Μ., που αποτελούν νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι που

κρίθηκαν εικονικά τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, είναι οι εξής:

A) για την εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ διαπιστώθηκαν τα 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 7ο/2014 παρά μόνο έναν εργαζόμενο για 17 ημέρες με ειδικότητα υπάλληλο γραφείου τον 12ο/2013 ενώ στην συνέχεια έχει δηλώσει ότι απασχόλησε ως εργαζόμενους τέσσερεις υπαλλήλους για τα έτη 2014 & 2015, από τον 8ο/2014 με τελευταία κατατεθειμένη ΑΠΔ τον 5ο/2015. Συνεπώς από τον 6ο του έτους 2015 και όλο το έτος 2016 δεν υπάρχει απασχόληση. Οι ειδικότητες και των τεσσάρων υπαλλήλων ήταν υπάλληλοι γραφείου. Επίσης από τον 10ο/2014 έως και τον 5ο/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 φορολογία 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 BG).

- 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.

B) Για τον εκδότη, ΑΦΜ διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Όπως προκύπτουν από τα ηλεκτρονικά αρχεία της Δ.Ο.Υ. πρόκειται για ατομική επιχείρηση με ημερομηνία έναρξης εργασιών την 19/10/1999. Η έδρα της ήταν στη

..... επί της οδού Έχει διακόψει τη δραστηριότητα της στις 31/07/2011.

Έχει υποβάλει περιοδικές δηλώσεις καθώς και εκκαθαριστικές δηλώσεις έως την διαχειριστική περίοδο 2011.

Έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος έως την φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018. Έχει δηλώσει εισοδήματα από εμπορική επιχείρηση έως την διαχειριστική περίοδο 2010.

-Στα κατασχεμένα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....» όπως αναλυτικά απεικονίζεται στις σελίδες 8-13 της παρούσας έκθεσης ελέγχου, αναγράφονται ως μεταφορικά μέσα για την μεταφορά των εμπορευμάτων τα κάτωθι που όπως προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα TAXIS ανήκουν:

-Το μέσο μεταφοράς (.....) είναι επιβατηγό ιδιωτικής χρήσης και ανήκει στον ιδιώτη μη επιτηδευματία του, με ΑΦΜ

-Το μέσο μεταφοράς (..... Φ.Ι.Χ.) ανήκει στον του, με ΑΦΜ, δ/υση επαγγέλματος-....., κύρια δραστηριότητα Λιανικό εμπόριο διατροφής και λοιπές δραστηριότητες: «**λιανικό εμπόριο ειδών δώρων γενικά, προϊόντων καπνού, ειδών ύπνου, παπλωμάτων-σεντονιών-παιχνιδιών-υποδημάτων - ανδρικών πουκαμίσων, πιτζαμών, μπλουζών, εσωρούχων και παρόμοιων ειδών και υπηρεσίες αποθήκευσης**».

-Το μέσο μεταφοράς είναι επιβατηγό ιδιωτικής χρήσης ανήκει στον του μη επιτηδευματία.

-Ο δεν ήταν ενεργή επιχείρηση και δεν είχε την δυνατότητα να εκδώσει τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία τα οποία κρίνονται **εικονικά στο σύνολο τους**.

Γ) Για την εκδότρια επιχείρηση ΑΦΜ, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Όπως προκύπτουν από τα ηλεκτρονικά αρχεία της Δ.Ο.Υ., πρόκειται για Ανώνυμη εταιρεία με ημερομηνία έναρξης εργασιών την 21/04/2005. Η έδρα της είναι στη στην θέση, με κύρια δραστηριότητα «**Χονδρικό Εμπόριο Αλκοολούχων ποτών**» και δευτερεύουσες «**Λιανικό Εμπόριο Ειδών Παντοπωλείου, Λιανικό Εμπόριο Κρέατος & Προϊόντων Κρέατος σε Εξειδικευμένα Καταστήματα**».

-Δεν έχει προβεί σε διακοπή εργασιών.

-Έχει υποβάλει περιοδικές δηλώσεις καθώς και εκκαθαριστικές δηλώσεις έως την διαχειριστική περίοδο 2008.

-Έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος έως την φορολογική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006.

-Δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές δηλώσεις πελατών-προμηθευτών(ΜΥΦ) και δεν προκύπτει να έχει προβεί σε αγορές προϊόντων και συγκεκριμένα κρεάτων.

Επομένως οι συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποίησε είναι ανύπαρκτες και τα φορολογικά στοιχεία είναι **εικονικό στο σύνολο της συναλλαγής.....»**

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 29/05/2018 έκθεση μερικού ελέγχου [εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ), Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), Ν.4174/2014] της ΥΕΔΔΕ και στις από 02-10-2020 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, 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 και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί προσβληθεί.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρεις αιτιολογημένες καθόσον, στην από 29/05/2018 έκθεση μερικού ελέγχου [εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4174/2014] της ΥΕΔΔΕ και στις από 02-10-2020 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα, για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα στοιχεία με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις και τις καθιστούν νόμιμες.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα των καταλογιστικών πράξεων, δεν απαιτείται η διατύπωση της ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στις εκθέσεις ελέγχου (ΣτΕ 949,950/2012). Οι αιτιολογίες των πράξεων μπορεί να περιέχονται ή να συμπληρώνονται από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), οι οποίες κοινοποιούνται ταυτόχρονα με τις καταλογιζόμενες πράξεις.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ότι οι πράξεις δεν είναι τεκμηριωμένες και

ως εκ τούτου νομικά πλημμελείς, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1)Άρθρο 22 Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου».

2)Άρθρο 23 Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

«α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές

δ) προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26,

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ. Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ Π Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ Π Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική

εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

ιστ) Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου.».

3)Άρθρο 28 Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.».

Στην προκείμενη περίπτωση, ο προσφεύγων προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία. Για την χρήση 2014 έλαβε 32.071,64€ εικονικά φορολογικά στοιχεία και για την χρήση 2015 έλαβε 32.440,25€ εικονικά φορολογικά στοιχεία. Ο έλεγχος σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη λογιστικά, για τις κρινόμενες χρήσεις, συγκεκριμένα:

Χρήση 2014. Καθαρά Κέρδη Βάσει Δήλωσης 14.179,46€ πλέον Εισόδημα (εικονικά φορολογικά στοιχεία) 32.071,64€ άρα Καθαρά Κέρδη 46.251,10€.

Χρήση 2015. Καθαρά Κέρδη Βάσει Δήλωσης 11.885,15€ πλέον Εισόδημα (εικονικά φορολογικά στοιχεία) 32.440,25€ άρα Καθαρά Κέρδη 44.325,40€.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 του ν. 2859/2000, 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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η Εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ` της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

Στην προκείμενη περίπτωση, οι εκροές ως προς το ΦΠΑ, προσδιορίστηκαν όπως δηλώθηκαν στις κρινόμενες χρήσεις.

Ενώ για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000, στις κρινόμενες χρήσεις και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 85 παρ 2 του Ν. 2238/1994, ορίζεται ότι:

«Οι φορολογικές δηλώσεις, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις, οι πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων, τα φύλλα ελέγχου, οι αποφάσεις του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και κάθε στοιχείο του φακέλου που έχει σχέση με τη φορολογία ή άπτεται αυτής είναι απόρρητα και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίηση τους σε οποιονδήποτε άλλον εκτός από το φορολογούμενο στον οποίο αφορούν αυτά.»

Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013], ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την

κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.» Τα ανωτέρω ισχύουν από 01-01-2014 σύμφωνα με το άρθρο 73 του ίδιου Νόμου.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, δεν ήταν δυνατή η κοινοποίηση του από 24-04-2019 πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ Αττικής, καθώς σε αυτό αναφέρονταν στοιχεία τρίτων, παραβλάπτοντας με αυτό τον τρόπο το απόρρητο.

Αρχικά ο έλεγχος εξέδωσε και κοινοποίησε με συστημένη επιστολή την υπ' αριθμ./2019 γνωστοποίηση σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ.1 του ν.4512/2018 (Α'5), καθώς και την υπ' αριθμ./2019 πρόσκληση σύμφωνα με την οποία η ατομική επιχείρηση καλείται να θέσει στην διάθεση του ελέγχου τα βιβλία, στοιχεία, δαπάνες και λοιπά δικαιολογητικά, τα οποία προσκομίστηκαν με το υπ' αριθμ...../2019 έγγραφο της.

Εν συνεχεία ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη αφενός την Έκθεση Ελέγχου και Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα νόμιμα, το υπ' αριθ/2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις με το οποίο του γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και τον καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις του.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων, υπέβαλε εγγράφως τα με αριθ. πρωτ...../2020 &/2020 υπομνήματα σε απάντηση του και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, το υπ' αριθμ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου κοινοποιήθηκε νόμιμα στις 14-05-2020 μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις στον προσφεύγοντα. Ακολούθως και εντός της τασσόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας, ο προσφεύγων υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ./2020 και/2020 τις αντιρρήσεις του. Εν συνεχεία, η φορολογική Αρχή προχώρησε στην έκδοση των

Οριστικών Πράξεων στις 02-09-2020, ήτοι τέσσερις μήνες περίπου από την εκπνοή της σχετικής προθεσμίας που θέτει το άρθρο 28 του ν. 4174/13.

Στην προκειμένη περίπτωση οι προθεσμίες που προβλέπεται από το άρθρο 28 του ν.4174/13 είναι ενδεικτικές για την Διοίκηση και δεν αποτελεί λόγω ακύρωση των πράξεων, επιπλέον δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα ελέγχου των χρήσεων αυτών την ημερομηνία έκδοσης των πράξεων.

Επειδή, δεν αποδεικνύεται βλάβη σε βάρος του προσφεύγοντα, με τους τέσσερις μήνες περίπου καθυστέρηση έκδοσης των από 02-09-2020 προσβαλλόμενων πράξεων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για ακυρότητα των πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1. Άρθρο 7 §§3 περ.β', 5, 6 & 9, του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), 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.

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).

6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α' 179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

.....

9. Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 1.2.2016.»

2. Άρθρο 55§2 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) που τροποποιήθηκε από το άρθρο 7§3, ορίζεται ότι:

Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 καταργήθηκε με την παρ. 4β' του άρθρου 3 του

N.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 17-10-2015. Η καταργηθείσα παράγραφος είχε ως εξής:

«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.»

3. Άρθρο 3§4περ. α' , β' του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«4.α' .Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται.»

(Στην παράγραφο αυτή αναφέρεται ότι:

Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 καταργήθηκε με την παρ. 4α' του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015). Έναρξη ισχύος από 1.2.2016, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει με την παρ. 1 του άρθρου 22 της ΠΝΠ του ΦΕΚ Α 182/24-12-2015 η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν.4366/2016 (ΦΕΚ Α 18 - 15.02.2016).

Προηγούμενα η παράγραφος αυτή είχε ως εξής:

«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 Διοίκηση".

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»).

«4. Β'.Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται.»

4. Και σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 διευκρινίζει μεταξύ άλλων ότι:

«.....

5. Παραβάσεις φοροδιαφυγής (άρθρο 55)

Από 1.12.2015 καταργούνται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 (άρθρο 7 παρ. 9 ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 51 παρ. 3 ν. 4342/2015, Α' 143), ενώ από 17.10.2015 (έναρξη ισχύος ν. 4337/2015) καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (άρθρο 3 παρ. 4 περ. β' ν. 4337/2015).

Συνεπώς, από την 17.10.2015 και εφεξής δεν θα επιβάλλονται τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις αυτές πρόστιμα για τις παρακάτω περιπτώσεις παραβάσεων:

.....

γ. Έκδοση - Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Διευκρινίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 και διαπράχθηκαν από την έναρξη ισχύος της ως άνω διάταξης (ήτοι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν.4174/2013) και μέχρι την έναρξη ισχύος του ν. 4337/2015 (17.10.2015), εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του νόμου αυτού, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω.

.....

15. Μεταβατικές διατάξεις ν. 4337/2015

β) Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5

Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

β. Για την έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Στην περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική,

ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

.....

Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις προστίμων, που υπολογίζονται με βάση την αξία του στοιχείου, λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτού μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.
..... »

Βάσει των ανωτέρω διατάξεων σωστά εκδόθηκαν οι πράξεις και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29/05/2018 έκθεση μερικού ελέγχου [εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ), Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ), Ν.4174/2014] της ΥΕΔΔΕ Αττικής και στις από 02-10-2020 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνεται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./19-11-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ. αριθ.,,,,,, &/2020 πράξεων.

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

α) ΚΦΑΣ-ΕΛΠ

Φορολογική περίοδος 1/1 - 31/12/2014 (υπ' αρ...../2020)

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015: 32.071,64€ X 40%
=12.828,66€

Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2015 (υπ. αριθ./2020)

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015: 32.440,25€ X 40%
=12.976,10€

β) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθμ./2020)	2014
Διαφορά φόρου εισοδήματος	8.135,83
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	2.440,75
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	801,66
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.378,24

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθμ./2020)	2015
Διαφορά φόρου εισοδήματος	8.434,44
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	4.217,22
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	822,40
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.474,06

γ) Φ.Π.Α.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αρ./2020)	2014
Διαφορά φόρου	4.165,49
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	1.250,82
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.416,31

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αρ./2020)	2015
Διαφορά φόρου	4.274,19
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	1.320,25
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.594,44

Πρόστιμα Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017)

Φορολογική περίοδος 1/01-31/12/2014 (υπ' αρ./2020)

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: (€4.165,49x50%)= **2.082,74€**

Φορολογική περίοδος 1/01-31/12/2015 (υπ' αρ./2020)

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: (€4.274,19x50%)= **2.137,09€**

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

Ακριβές Αντίγραφο
 Η Υπάλληλος του Τμήματος
 Διοικητικής Υποστήριξης

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.