



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ.Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Καλλιθέα 24/01/ 2022

Αριθμός Απόφασης 189

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

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

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.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 027-09-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο του με ΑΦΜ, κάτοικος οδός αρ. κατά:

- Της υπ. αριθ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν.4337/2015), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013

-Της υπ. αριθ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν.4337/2015), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014

- Της υπ. αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013

- Της υπ. αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014.

-Της υπ. αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013

- Της υπ. αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014,

- Του υπ. αριθ./2021 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, του προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013

-Του υπ. αριθ./2021 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017), του προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, 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 27-09-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο 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

A. Με το με αρ. πρωτ.....ΕΞ 2019/24-01-2019 Δελτίο Πληροφοριών η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. Παλλήνης την από 21-12-2018 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014(ΕΛΠ) που αφορούσε την επιχείρηση, ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών την επίχριση κονιαμάτων, σύμφωνα με την οποία αυτή εξέδωσε δύο χιλιάδες τετρακόσια εξήντα πέντε (2.465) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 9.461.206,28€, για τις χρήσεις 2012, 2013, 2014, 2015 & 2016. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση, στις χρήσεις 2013 & 2014 περιλαμβάνεται και η ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ, για δέκα έξι (16) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 28.758,43€ πλέον ΦΠΑ 6.614,45€ και για ενενήντα δύο (92) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 34.115,96€ πλέον ΦΠΑ 7.846,31€ αντίστοιχα.

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, διενήργησε έλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12/2013 και για το φορολογικό έτος 01/01 -31/12/2014 με την υπ' αριθ./2019 εντολή μερικού ελέγχου της προϊσταμένης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΦΑΣ, εισόδημα (Ν.2238/94) & ΦΠΑ (ν. 2859/00), δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν είχε περαιώσει για τις κρινόμενες χρήσεις.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και επιδόθηκε στις 05-07-2021 νόμιμα το υπ. αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων, στις 13-07-2021 υπέβαλε ηλεκτρονικά το με αριθ. πρωτ. υπομνημα σε απάντησή του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1)Φορολογίας ΚΒΣ, 2) Φορολογίας εισοδήματος 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Ν. 2859/2000) και 4)Πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρο 79 ν.4472/2017), με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

ΚΦΑΣ

-Την υπ. αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν.4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 11.503,37€(28.758,43€χ 40%), διότι:

ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του δέκα έξι (16) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 28.758,43€ πλέον ΦΠΑ 6.614,45€, εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ(περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012) 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.

-Την υπ. αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν.4337/2015), για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 13.646,38€ (34.115,96€χ 40%), διότι:

ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του ενενήντα δύο (92) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 34.115,96€ πλέον ΦΠΑ 7.846,31€, εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ(περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012) 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. αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 7.493,21€, πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) ποσού 8.724,34€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 287,50€ ήτοι συνολικού ποσού 16.505,05€.

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 28.758,43€.

-Την υπ. αριθ./2021 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 8.870,15€, πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω

επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) ποσού 2.661,05€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 421,23€ ήτοι συνολικού ποσού 11.952,43€.

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 34.115,96€.

ΦΠΑ

- Την υπ. αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, Φ.Π.Α. ποσού 6.614,43€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 7.701,19€, ήτοι συνολικού ποσού 51.509,58€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε, λόγω της λήψης των δέκα έξι (16) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 28.758,43€.

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. αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, Φ.Π.Α. ποσού 7.846,67€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 2.459,62€, ήτοι συνολικού ποσού 10.306,29€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε, λόγω της λήψης των ενενήντα δύο (92) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 34.115,96€.

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

-Τον υπ. αριθ./2021 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 3.307,22€ (€6.614,45 x 50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Τον υπ. αριθ./2021 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 3.923,15€ (€7.846,31 x 50%), 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:

-Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για τις κρινόμενες χρήσεις.

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, η ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

-Εφαρμογή της περ. δ' αντί της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης,...», με τις διατάξεις του άρθρου 63§6 του ίδιου νόμου, ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης» και με τις διατάξεις του άρθρου 36 §1,2 περ. γ' του Ν. 4174/2013 ορίζεται 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:

.....

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, με το άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66), ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι: «1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

*B. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., **έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).**...*». Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, στην παρ. 27 α του άρθρου 66 Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. **Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».**

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

συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή στην υπό εξέταση υπόθεση, η Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, λόγω αρμοδιότητας, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην αποσταλείσα με ημερομηνία θεώρησης 24-01-2019 Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992 του ΣΔΟΕ Ε.Δ. Αττικής και τις από 31-05-2021 Εκθέσεις Ελέγχου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., δυνάμει του πορίσματος της οποίας, ο προσφεύγων υπέπεσε σε δέκα έξι (16) παραβάσεις για την χρήση 2013 και ενενήντα δύο (92) παραβάσεις για την χρήση 2014. Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε η λήψη εκ μέρους του προσφεύγοντα, α) στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 δέκα έξι (16) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 28.758,43€ και β) στην φορολογική περίοδο 01/01-31/12-2014 ενενήντα δύο (92) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 34.115,96€, εκδόσεως της επιχείρησης ΑΦΜ

Επειδή η λήψη των παραπάνω εκατόν οκτώ (108) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013.

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και επιβολή προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 στις κρινόμενες χρήσεις 2013, 2014, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 και της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997, καθίσταται, κατ' εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου και φόρου στις χρήσεις 2013 & 2014 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης (03/08/2021) των προσβαλλόμενων πράξεων, καθόσον παραγράφονται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2024 & 31/12/2025 αντίστοιχα. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει 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 παραγράφου 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ «Το βάρος της απόδειξης της

συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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, 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 προκύπτουν 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 21-12-2018 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στις από 03/08/2021 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ για την εκδότρια. επιχείρηση με ΑΦΜ, και για την λήπτρια ατομική επιχείρηση λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

«..... Ως προς την εκδότρια επιχείρηση:

-Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016,

-Δεν έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. από τον 11^ο μήνα του 2016 έως και σήμερα,

-Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 2012, 2013 καθώς και οι δηλώσεις Φ.Π.Α. είναι εμφανώς ανακριβείς αφού είναι σε αναντιστοιχία με τα ποσά που η επιχείρηση είχε δηλώσει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών,

-Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για τη χρήση 2013 αν και δηλώθηκε από τρίτες επιχειρήσεις ως πελάτης και προμηθευτής ενώ για τα έτη 2012, 2014, 2015, 2016, 2017 παρότι υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, αυτές περιέχουν μόνο πελάτες και δεν υπάρχει ούτε ένας προμηθευτής στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων και δαπανών,

-Δεν υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών,

-Δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της Υπηρεσίας μας αλλά και του ΣΔΟΕ Αττικής,

-Δεν υπέβαλε δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών ούτε απασχόλησε προσωπικό όπως προκύπτει από το έντυπο Ε3 των χρήσεων 2012,2013 στο οποίο η επιχείρηση δεν είχε καταχωρήσει δαπάνες για αμοιβές και έξοδα προσωπικού αλλά και από το από 18.12.2018 με αρ. πρ. Ε/Ε186/09.11.2018 απαντητικό έγγραφο του Περιφερειακού Υποκαταστήματος Μισθωτών Πειραιά,

-Δεν είχε αγορές εμπορευμάτων ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές από τρίτες χώρες όπως προέκυψε από τον έλεγχο,

-Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό ούτε μεταφορικά μέσα,

-Δεν δηλώνει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών και προμηθευτών υπεργολάβους οι ο. 3α της παρείχαν υπηρεσίες προκειμένου να εκτελέσει έργα δεδομένου ότι δεν διέθετε προσωπικό,

-Δεν διέθετε εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικούς χώρους,

-Ο διαχειριστής της επιχείρησης από ένορκη βεβαίωση της αδελφής του λόγω προβλημάτων υγείας και αλκοολισμού δεν ήταν σε θέση όχι μόνο να διοικήσει μία τέτοια επιχείρηση αλλά ούτε καν να εργασθεί

-Ο φερόμενος ως διαχειριστής της επιχείρησης και μοναδικός εταίρος του και της απεβίωσε στις 16-12-2016 και ο θάνατος του δηλώθηκε στο Α.Τ.

-Δεν κατέστη δυνατό να εντοπιστεί από τον έλεγχο η του , πλησιέστερη συγγενής (και κληρονόμος) του μοναδικού εταίρου της ελεγχόμενης, βάσει των στοιχείων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Έχει κριθεί ως εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2009-2011

Επομένως, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., η εκδότρια επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές.

Ως προς τον (ο προσφεύγων) ως λήπτη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων:

-στις υποβληθείσες εκ της ατομικής επιχείρησης (προσφεύγων) συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών και ΜΗΦ συμπεριλήφθηκαν οι δεκαέξι (16) και ενενήντα δύο (92) επίμαχες συναλλαγές επί τη βάσει των οποίων εκδόθηκαν τα τιμολόγια από τον εκδότη και ελήφθησαν από τον

- η ατομική επιχείρηση (προσφεύγων) προσκόμισε στο πλαίσιο διενέργειας του παρόντος ελέγχου τα ζητηθέντα στοιχεία που έλαβε κατά την ελεγχόμενη χρήση, μεταξύ των οποίων και δεκαέξι (16) και ενενήντα δύο (92) επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως

- η ατομική επιχείρηση καταχώρισε στα βιβλία της και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις και ΜΗΦ τις συναλλαγές της με την εκδότρια

- η αξία των συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων, με εκδότρια τη επιχείρηση με Α.Φ.Μ., συμπεριλήφθηκε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και στο έντυπο Ε3 των περιόδων 2013 και 2014 αλλά και στις

περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. 2013 και 2014 και στην εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. 2014 της ατομικής επιχείρησης.....

Ως προκύπτει, τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολο τους

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 21-12-2018 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στις από 03/08/2021 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, 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 ως προς την συναλλαγή για τις κρινόμενες χρήσεις και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι αβάσιμοι.

Επειδή, 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).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 7§§ 3,4,5 του ν. 4337/2015 (Α' 129), (ισχύ από 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:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

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

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της

αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους,....,

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

.....

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)»

Στην προκείμενη περίπτωση οι παραβάσεις που διαπιστώθηκαν αφορούν τις χρήσεις 2013 & 2014 και επομένως πρέπει να υπαχθεί στις ανωτέρω διατάξεις (άρθρο 7§3 β' του Ν. 4337/2015), ήτοι σωστά επιβλήθηκε αυτό το πρόστιμο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21-12-2018 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στις από 03/08/2021 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνεται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφτεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./27-09-2021 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε ο του, ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' . αριθ.,,,,,,/2021

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

- Ως προς το πρόστιμο Κ.Φ.Α.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013 (υπ. αρ./2021)

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015 : $28.758,43\text{€} \times 40\% = 11.503,37\text{€}$

Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2014 (υπ. αρ./2021)

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015 : $34.115,96\text{€} \times 40\% = 13.646,38\text{€}$

-Ως προς την φορολογία εισοδήματος (υπ. αρ./2021)

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ. αρ...../2021)	2014
Διαφορά φόρου εισοδήματος	7.493,21
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	8.724,34
Εισφορά Αλληλεγγύης	287,50
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.505,05

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (...../2021)	2014
Διαφορά φόρου εισοδήματος	8.870,15
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	2.661,05
Εισφορά Αλληλεγγύης	421,23
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.952,43

-Φ.Π.Α.

ΧΡΗΣΗ (υπ. αρ./2021)	2013
Διαφορά φόρου	6.614,43

Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	7.701,19
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.315,62

ΧΡΗΣΗ (υπ. αρ./2021)	2014
Διαφορά φόρου	7.846,67
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	2.459,62
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.306,29

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

Διαχειριστική περίοδος 1/01-31/12/2013 (υπ. αρ./2021)

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: (€6.614,45χ50%)= **3.307,22€**

Φορολογική περίοδος 1/01-31/12/2014 (υπ. αρ./2021)

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: (€7.846,31χ50%)= **3.923,15€**

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

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

**Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.