



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28-1-2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604538

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αριθμός απόφασης:

254

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 30-9-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία ηλεκτρον. κοιν/σης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		25-8-2021	27-8-2021	Εισόδημα	2014	3.549,26€
2		25-8-2021	27-8-2021	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2014	3.211,53€
3		25-8-2021	27-8-2021	Πρόστιμο άρθρου 55 § 2δ του ν.4174/2013	1/1 - 31/12/2014	1.150,00€

4		25-8-2021	27-8-2021	Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015	1/1 – 31/12/2014	8.800,00€
---	-------	-----------	-----------	--	------------------	-----------

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ΚΦΔ, αντίστοιχα, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 25-8-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30-9-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 2.252,99€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 1.126,50€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 169,77€.

Με την με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 2.141,02€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 1.070,51€.

Με την με αριθμό/2021 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 55 § 2δ του ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, συνολικού ποσού 1.150,00€.

Με την με αριθ./2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, συνολικού ποσού 8.800,00€, ήτοι:

- Πρόστιμο ποσού 4.800,00€, λόγω έκδοσης εικονικού φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 12.000,00€ προς την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ με διακριτικό τίτλο «.....».
- Πρόστιμο ποσού 4.000,00€, λόγω λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 10.000,00€ από την συναλλακτικώς ανύπαρκτη εταιρεία «.....» με ΑΦΜ

κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 66 § 5 και 13 § 1 του ν.4174/2013 και των άρθρων 6, 7 και 8 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) (ΦΕΚ Α' 222).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία του με αριθ. πρωτ./2020 δελτίου πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, συνεπεία του οποίου εκδόθηκε η με αριθ./2020 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

Η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ κατόπιν της με αριθ./219 εντολής ελέγχου διαπίστωσε ότι η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ στο φορολογικό έτος 2014 εξέδωσε επτακόσια πενήντα τέσσερα (754) εικονικά, στο σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας, ποσού 10.807.172,22€, πλέον Φ.Π.Α. 2.453.036,65€, ήτοι σύνολο 13.260.208,87€ με λήπτριες τις οντότητες, που δηλώθηκαν ως πελάτες της.

Μεταξύ των οντοτήτων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ανωτέρω εταιρεία ήταν και ο προσφεύγων. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων, κατά την φορολογική περίοδο 1/1 – 31/12/2014 έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, καθαρής καθαρής αξίας, ποσού 10.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23%, ποσού 2.300,00€.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την ανωτέρω εντολή ελέγχου, την με αριθ. πρωτ./2020 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και την με αριθ. πρωτ./2020 πρόσκληση, στην οποία προσφεύγων ανταποκρίθηκε, προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου όλα τα στοιχεία που αφορούν τις συναλλαγές του προσφεύγοντος με την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ

Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ εξέδωσε:

- Το με α/α/2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)
- Τον με α/α Προσωρινό προσδιορισμό προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015
- Τον με α/α Προσωρινό προσδιορισμό προστίμου του άρθρου 55 § 2δ του ν.4174/2013
- Τον με α/α Προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος
- Τον με α/α Προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α..

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ./2021 υπόμνημα.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και των από 25-8-2021 οικείων εκθέσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η εικονικότητα του με αριθ./2014 τιμολογίου εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ δεν ανάγεται στο σύνολο της συναλλαγής, αλλά αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, καθότι το με αριθ./2014 Τιμολόγιο που εξέδωσε ο προσφεύγων προς την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ με διακριτικό τίτλο «.....», συνεπεία της ανωτέρω συναλλαγής, η οποία κρίθηκε από τον έλεγχο ως εικονική, απεικονίζει την πραγματική εκτέλεση εργασιών.
2. Ο προσφεύγων τελούσε σε καλή πίστη.
3. Εσφαλμένος υπολογισμός των πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, καθώς δεν λήφθηκαν υπόψη οι ευνοϊκότερες διατάξεις.
4. Νομική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, ο προσφεύγων με την κρινόμενη προσφυγή προσκόμισε στην Υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ./2021 Υπόμνημα, προς επίρρωση του ως άνω τέταρτου ισχυρισμού του, που προέβαλε με την με αριθ./30-9-2021 ενδικοφανή προσφυγή.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3α του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ν.4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 32 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201), ορίζεται ότι: «3.α. **Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:** (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 27α του άρθρου 66 «Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής» του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201) 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, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν.4646/2019 αναφέρεται ότι: «Άρθρο 32 Τροποποίηση άρθρου 36 του ΚΦΔ σχετικά με την προθεσμία παραγραφής

1. ...

2. Η παρ. 3 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 αντικαθίσταται ως εξής:

«3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιοσδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

β. ...

Επί του άρθρου 32

...

Η ρύθμιση της παρ. 2 κρίνεται επιβεβλημένη, προκειμένου να συνάδει με θεμελιώδεις συνταγματικές αρχές η παράταση της βασικής πενταετούς περιόδου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδίδει πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

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 έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (Ολομ. ΣΤΕ 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 Ολομ. ΣΤΕ 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη. Η παράταση αυτή δίδεται όταν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, δηλαδή πληροφορίες που δεν ήταν γνωστές κατά την αρχική πενταετία, ούτε θα μπορούσε ακόμα και αν ήθελε να έχει υπόψη της (ΣΤΕ 2934/2017). Δεδομένου ότι η πενταετής παράταση της προθεσμίας παραγραφής στις περιπτώσεις που το ύψος των φόρων που δεν καταβλήθηκαν είναι μικρότερο των ορίων της αξιόποινης φοροδιαφυγής, μεταβάλλει επί τα χείρω την θέση του φορολογουμένου, η αναδρομική ισχύς της διάταξης δεν μπορεί να καταλάβει χρονικές περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.

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.

Άρθρο 66

Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής

27. α. Οι διατάξεις της παρ. 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παρ.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, η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής του φορολογικού έτους 2014 συμπληρωνόταν την **31-12-2020**.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το με αριθ. πρωτ./2020 δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, λόγω αρμοδιότητας, εντός του φορολογικού έτους 2020.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην παρ.2 του άρθρου 32 του ν.4646/2019 σε συνδυασμό με την παρ. 27α του άρθρου 66 του ιδίου νόμου, πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2014, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ήτοι εν προκειμένω έως την **31-12-2025**.

Επειδή, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, που αφορούν την φορολογική περίοδο 1/1 – 31/12/2014, εκδόθηκαν την **25-8-2021** και κοινοποιήθηκαν μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) στον προσφεύγοντα την **27-8-2021**, ήτοι **εμπρόθεσμα**.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων, για το φορολογικό έτος 2014, που επικαλείται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, καθώς και με το με αριθ. πρωτ./2021 Υπόμνημά του, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ - ΤΗΝ ΚΑΛΗ ΠΙΣΤΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ & ΤΗΝ ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ ΓΙΑ ΛΗΨΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/ 23-7-2013) ορίζουν ότι:

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
- 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.

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) ...
- 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,
- ...
- 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 εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,
- ...

Άρθρο 61. Υπόχρεοι σε παρακράτηση

Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, [...], και προβαίνει σε πληρωμές σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62, καθώς και οι συμβολαιογράφοι για τις συναλλαγές της περίπτωσης στ` του άρθρου 62 υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου όπως ορίζεται στο άρθρο 64.

Άρθρο 62. Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση

1. Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκειται σε παρακράτηση φόρου:

- α) ...
- δ) αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο,
- ...

Άρθρο 64. Συντελεστές παρακράτησης φόρου

1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής:

- α) ...
- δ) για αμοιβές για τεχνικά έργα, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες είκοσι τοις εκατό (20%).
Κατ` εξαίρεση, για τις αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων ο συντελεστής είναι τρία τοις εκατό (3%) επί της αξίας του υπό κατασκευή έργου ή του μισθώματος, ανεξαρτήτως αν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1216/ 1-10-2014 «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013» αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του

ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

...

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

...

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- ...,

- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/ 2-6-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» αναφέρεται ότι: «Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) ...

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

...

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθώς και κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.».

Φ.Π.Α.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

§1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

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,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.».

Κ.Φ.Α.Σ.-Κ.Φ.Δ.

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/ 12-11-2012) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 1. Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.».

Άρθρο 2. Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.».

Άρθρο 10. Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών

8. 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.

Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου».

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-7-2013) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 13. Βιβλία και στοιχεία

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), όπως ίσχυε μέχρι και 16-10-2015: «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. 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν.4174/2013 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 τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου του ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997: «.....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.».

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστωσης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο 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 δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του

στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

A. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

B. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, 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, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. ...».

Επειδή, σκόπιμο είναι να αναφερθεί και η εξέλιξη της νομοθεσίας σε σχέση με την επιβολή προστίμων για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, η οποία συνίσταται στην σταδιακή μείωση των εν λόγω υπέρογκων προστίμων και τελικά στην κατάργησή τους. Συγκεκριμένα:

Με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 (μεταξύ αυτών και η παρ. 10 περ. β' του άρθρου 5 που προέβλεπε τα πρόστιμα για εικονικά).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 2 (γ') του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι σε περίπτωση έκδοσης

εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου.

Επειδή, με τον ν.4337/2015 επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον ν.4174/2013 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 4 (β') του ν.4337/2015, καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, που όριζε ως παράβαση φοροδιαφυγής την έκδοση πλαστών-εικονικών και τη λήψη εικονικών καθώς και τα επιβαλλόμενα πρόστιμα. Συνεπώς για παραβάσεις που διαπράττονται από 17/10/2015 (ημ/νία δημοσίευσης του ν.4337) και μετά δεν επιβάλλονται πρόστιμα για τη λήψη και καταχώρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν.4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α)

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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 «Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία» του ν.4472/2017 (ΦΕΚ Α' 74) ορίζεται ότι: «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.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών κατά την κατάθεση του παρόντος υποθέσεων, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν

κοινοποιηθεί. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση και δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αρ. **2319/2021 απόφαση του ΣτΕ** - Αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης για παραβάσεις αποδοχής εικονικών, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικών στοιχείων που διαπράχθηκαν υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997»: «13. Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή κολαζόταν, υπό το καθεστώς του ν.2523/1997, το μεν ως διοικητική, με πρόστιμο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β αυτού (προκειμένου για στοιχεία αξίας άνω του τιθέμενου με αυτό ελάχιστου ορίου, όπως εν προκειμένω, βλ. έκθεση ελέγχου), το δε ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 19 του ίδιου νόμου. Ακολούθως, ο νομοθέτης προέβλεψε, με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ του ν.4174/2013, τον κολασμό της εν λόγω παράβασης ως διοικητικής, με (μειωμένο σε σχέση με εκείνο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β του ν. 2523/1997) πρόστιμο αποσκοπώντας στον εξορθολογισμό των προστίμων και τη βελτίωση της εισπραξιμότητας αυτών, ενώ επιφυλάχθηκε να αξιολογήσει τις (τότε υφιστάμενες) ποινικές διατάξεις (βλ. ομιλία εισηγητή σχεδίου νόμου καθώς και ομιλία Υφυπουργού Οικονομικών στη συνεδρίαση Γ/25-7-2013 της Βουλής). Οι διοικητικές παραβάσεις της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, σύμφωνα με τα άρθρα 5 παρ. 10 περ. β του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ του ν. 4174/2013 είναι συγκρίσιμες/ανάλογες, όπως επιβεβαιώνεται άλλωστε από τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 (μετέπειτα 72) παρ. 30, 32, 34 και 48 του ν.4174/2013 (πρβλ. και ΣτΕ 2734/2020). Παράλληλα, ο νομοθέτης προέβλεψε στο άρθρο 54 (παρ. 1 περ. ή σε συνδυασμό με παρ. 2 περ. ε , προστεθείσα με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 9 του ν. 4254/2014) του ν. 4174/2013 κατ' αποκοπήν πρόστιμο για τη διαδικαστική παράβαση της μη συμμόρφωσης προς τις απορρέουσες από το άρθρο 13 του ίδιου νόμου υποχρεώσεις τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως τέτοια νοείται ασφαλώς και η περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή. Στη συνέχεια, με τις διατάξεις του ν. 4337/2015, δίχως οι τελευταίες να συνοδεύονται από θέσπιση νέου, ουσιαστών διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου σχετικών ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, η αυτή, μη μεταβληθείσα κατά τα στοιχεία που τη συγκροτούν, περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή αντιμετωπίσθηκε ως παράβαση διοικητική, για την οποία καταργήθηκε η πρόβλεψη επιβολής του διοικητικού προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ του ν. 4174/2013 με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 (και καταργήθηκε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997 με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015), διατηρήθηκε ωστόσο η πρόβλεψη επιβολής του κατ' αποκοπήν διοικητικού προστίμου της παρ. 1 περ. ή (αντικατασταθείσας με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 4337/2015) σε συνδυασμό προς την παρ. 2 περ. ε του άρθρου 54 ν. 4174/2013, το οποίο τυποποιεί «μία ενιαία διαδικαστική παράβαση ... η οποία σχετίζεται με την τήρηση των υποχρεώσεων από τη λογιστική νομοθεσία» (βλ. αιτιολογική έκθεση άρθρου 3 ν. 4337/2015) και, όπως προαναφέρεται, καλύπτει και την παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή (βλ. και άρθρα 3, 5, 8-9 ν. 4308/2014). Κατά την αληθή έννοια της τελευταίας, άλλωστε, ενόψει και της στενής ερμηνείας των διατάξεων που θεσπίζουν διοικητικές κυρώσεις (ΣτΕ 7μ. 380/2019 με παραπομπές σε νομολογία ΕΔΔΑ και Γενικού Δικαστηρίου ΕΕ), επιβάλλεται πρόστιμο 2.500 ευρώ ανά διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (όπως συνάγεται άλλωστε και από την πρόβλεψη, στην παράγραφο 3 αυτού, περί υποτροπής της «ίδιας» παράβασης, η οποία δεν θα ήταν νοητή αν αφορούσε στην παράβαση της λήψης

ενός εκάστου εικονικού φορολογικού στοιχείου). Παράλληλα, η ίδια παράβαση εξακολούθησε να κολάζεται ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, το οποίο (άρθρο 66), κατά τη ρητή διατύπωση του άρθρου 71 του ν. 4174/2013, περιέχει ρυθμίσεις αντίστοιχες προς εκείνες των άρθρων 17-19 του ν. 2523/1997. Εξάλλου, η ως άνω (διαδικαστική, πρβλ. ΣτΕ 7μ. 2402/2010, ΣτΕ 4390/2012 κ.ά.) παράβαση είναι ικανή να οδηγήσει σε (ουσιαστική) παράβαση φοροδιαφυγής (ιδίως, στη φορολογία εισοδήματος ή προστιθέμενης αξίας), η οποία επισύρει διαχρονικά διοικητικές και ποινικές κυρώσεις [υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997: διοικητική κύρωση του πρόσθετου φόρου των άρθρων 1 και 2 αυτού και ποινικές κυρώσεις των άρθρων 17 και 18 του ίδιου νόμου αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος και προστιθέμενης αξίας, αντίστοιχα, υπό το καθεστώς του ν. 4174/2013: διοικητική κύρωση του προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ (βλ. και άρθρο 72 παρ. 17 αυτού, όπως ίσχυε πριν και μετά το άρθρο 49 του ν.4509/2017, Α' 201) και τις αυτές ποινικές κυρώσεις, υπό το καθεστώς του ν. 4337/2015: διοικητική κύρωση του προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 και του προστεθέντος με το άρθρο 3 παρ. 8 του ν. 4337/2015 άρθρου 58Α αυτού επί ΦΠΑ και ποινικές κυρώσεις του άρθρου 66 παρ. 1-4 του ΚΦΔ].

.....

15. Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ή και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν.4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), είναι ευμενέστερη για τον φορολογούμενο -προκειμένου για την κρισιολογούμενη περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, που υπερβαίνουν το τιθέμενο με το άρθρο 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 ελάχιστο όριο των 1.200 ευρώ- σε σχέση με (εκείνες των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 και) τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, η οποία προβλέπει την επιβολή προστίμου ανερχομένου σε 40% της αξίας του φορολογικού στοιχείου για παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή τελεσθείσες μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ΚΦΔ. Εξάλλου, από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισης της εν λόγω διάταξης δεν προκύπτει κάποιο στοιχείο που να δικαιολογεί, ενόψει της αρχής της αναλογικότητας, απόκλιση από την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης επομένως, η επίμαχη μεταβατική ρύθμιση δεν τυγχάνει εφαρμογής, διότι δεν συνάδει με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας (καθώς και με την αρχή της αναλογικότητας του περιορισμού των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ) (πρβλ. ΣτΕ 7μ. 1389, 2691/2019). Τούτων έπεται ότι με βάση την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και την αντίστοιχη της ΕΣΔΑ) η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ή και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), εφαρμόζεται (από το διοικητικό δικαστήριο κατόπιν παραδεκτής προβολής σχετικού λόγου ένδικης προσφυγής, βλ. ΣτΕ 7μ. 1438/2018, 351/2019) *ratione temporis* και για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, όπως οι επίδικες, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997. Όμως, κατά τη γνώμη των Συμβούλων Αγ. Σδράκα και Φρ. Γιαννακού, ενόψει της διατυπωθείσας στην προηγούμενη σκέψη γνώμης της μειοψηφίας, δεν τίθεται ζήτημα ασυμφωνίας της διατάξεως του άρθρου 7 παρ. 3 ν. 4337/2015 με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας.».

Επειδή, περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. 2642/2017 πρακτικό ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., το οποίο γνωμοδότησε, στα πλαίσια ερωτήματος που τέθηκε ενώπιόν του, ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο έκρινε άλλο νομικό ζήτημα, επισήμανε μεταξύ άλλων, τα εξής: «Είναι αληθές ότι οι αποφάσεις του ΣτΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και προκειμένου επί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοίκησης σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95, παρ. 5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας – Κ.Δ.Δ.), 1 Ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τουτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣτΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δε συνάδει με το κράτος δικαίου και πάντως συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣτΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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:

.....
η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.

.....
2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.....
ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ./2020 δελτίου πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των από 25-8-2021 οικείων εκθέσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, αναφέρεται ότι: «... σύμφωνα με την με αριθμό/219 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της υπηρεσίας, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4093/2012, του ν.4308/2014 και του ν.4174/2013, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2017 για την επιχείρηση με Α.Φ.Μ..... (προμηθεύτρια της επιχείρησης δικής μας αρμοδιότητας), διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επιχείρηση:

«στο φορολογικό έτος 2014 εξέδωσε επτακόσια πενήντα τέσσερα (754) εικονικά, στο σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία (Τ.Π - Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 10.807.172,22€ πλέον Φ.Π.Α. 2.453.036,65€ ήτοι σύνολο 13.260.208,87€ με λήπτριες τις οντότητες που δηλώθηκαν πελάτες της, για συναλλαγές

ανύπαρκτες, κατά παράβαση των παρ. 6,10 και 11 του άρθρου 6 του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τα άρθρα 19 παρ. 1, 2, 3 και 4, 5 παρ. 1, 2, 3, 4,10,11 και 12, 9 παρ. 1, και 21 παρ. 2 του Ν 2523/97 και του άρθρου 7 παρ. 3, 4 και 5 του Ν. 4337/2015 όπως ισχύουν σήμερα.

Μεταξύ των οντοτήτων που έλαβαν εικονικά Φορολογικά στοιχεία από την ελεγχόμενη οντότητα «.....» με ΑΦΜ είναι και η οντότητα του με ΑΦΜ και έδρα, σας. Η ανωτέρω οντότητα έλαβε στο Φορολογικό έτος 2014 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 10.000,00€ Συν ΦΠΑ 2.300.00 €».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την με αριθ./2020 εντολή ελέγχου, την με αριθ. πρωτ./2020 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και την με αριθ. πρωτ./2020 πρόσκληση, προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου όλα τα στοιχεία που αφορούν τις συναλλαγές του προσφεύγοντος με την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, ήτοι:

- αντίγραφα όλων των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων που αφορούν τις συναλλαγές της ελεγχόμενης με την εταιρεία με ΑΦΜ κατά το έτος 2014.
- αντίγραφα αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των εν λόγω παραστατικών, τον τρόπο διακίνησης των αναγραφόμενων αγαθών, καθώς και κάθε είδους συμφωνητικού που είχε συναφθεί κατά το ελεγχόμενο έτος, με την συγκεκριμένη επιχείρηση.
- αντίγραφα των λογιστικών αρχείων που τηρήθηκαν κατά την ελεγχόμενη χρήση.
- υπεύθυνη δήλωση του νόμιμου εκπροσώπου που να αναφέρει ότι τα προσκομιζόμενα αντίγραφα είναι ακριβή αντίγραφα των πραγματικών που φυλάσσονται στην επιχείρηση.

Επειδή, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ προσκομίζοντας τα κάτωθι στοιχεία:

- Το τιμολόγιο: Νο, 02/10/2014, που έλαβε από την, καθαρής αξίας 10.000,00€ (συνολικής αξίας με φπα: 12.300,00€).
- Το Δελτίο Αποστολής/2014, που αντιστοιχεί στο τιμολόγιο και έχει διεύθυνση προορισμού, το Ξενοδοχείο «.....», στο της
- Αντίγραφο αποδεικτικού εισπράξεως της με α/α παραστατικού 202, που αναφέρει ότι έγινε κατάθεση στις 03/10/2014 από τον, στον λογαριασμό με αριθμό, με ονοματεπώνυμο δικαιούχου, ποσού 12.300,00€.
- Αντίγραφο του ιδιωτικού συμφωνητικού που συνήψε ο ελεγχόμενος με την εταιρεία «.....», με σκοπό την αγορά και εγκατάσταση σε αίθουσα συνεδριάσεων του Ξενοδοχείου (700 τ.μ), μονάδας εξαερισμού κ δικτύου καναλιών.
- Το τιμολόγιο που εξέδωσε ο ελεγχόμενος προς την ανωτέρω εταιρεία, στις 2/10/2014, με α/α 1/ 2.10.2014, καθαρής αξίας 12.000,00€
- Αντίγραφο του βιβλίου εσόδων εξόδων που τηρήθηκε κατά το φορολογικό έτος 2014.
- Επίσης προσκόμισε αντίγραφο του τιμολογίου παροχής υπηρεσίας του ελεγχόμενου προς την ξενοδοχειακή εταιρεία, (Νο/2014) για τον έλεγχο της στατικής επάρκειας, προϋπόθεση για την τοποθέτηση του κλιματιστικού.

Επειδή, εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, σύμφωνα με τα όσα παρατίθενται στις από 25-8-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου, προέβη στη διενέργεια των ακόλουθων ελεγκτικών επαληθεύσεων:

«4.1.6.1 Έλεγχος παραστατικών

Ο έλεγχος εξέτασε το υπό εξέταση τιμολόγιο που έλαβε ο ελεγχόμενος από την και προσκόμισε στον έλεγχο (τιμολόγιο για την πώληση αγαθών) Νο./2014) καθαρής αξίας 10.000,00 €, αξία ΦΠΑ 2.300,00 € και συνολική αξία 12.300,00 € και το σχετικό Δελτίο αποστολής με α/α/2014. Διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

- Το τιμολόγιο που εξέδωσε η αναφέρει στην περιγραφή αγαθών: «Μονάδα κλιματιστικού 90000BU, ΚΑΝΑΛΙ 80Χ80, ΚΑΝΑΛΙ 40Χ40, ΚΑΝΑΛΙ 90Χ20, ΣΤΗΡΙΞΗ ΚΑΝΑΛΙΟΥ, ΧΑΛΚΟΣΩΛΗΝΑΣ»

- Δεν αναφέρονται οι εταιρείες παραγωγής «μάρκες» των αγαθών με αποτέλεσμα να μην μπορεί να συγκριθεί η τιμή τους με την μέση τιμή της αγοράς.

- Για την εξόφληση του τιμολογίου προσκομίστηκε μία απόδειξη είσπραξης εκδόσεως με αριθμό, σειρά και ημερομηνία 03/10/2014. Επίσης τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου πρωτότυπο αποδεικτικό είσπραξης από την με α/α όπου φαίνεται ότι ο ελεγχόμενος κος κατέθεσε σε λογαριασμό της στις 17/03/14 ποσό ίσο με 12.300,00 €. Λαμβάνοντας υπόψη ότι από τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η υπηρεσία μέσω του συστήματος elenxis βάσει της ΠΟΛ 1033/2014 (άρθρο 1.4.α - 1.4.β) σχετικά με τα εμβάσματα και τις μεταφορές πίστωσης που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, δεν φαίνεται να έχει πραγματοποιηθεί η εν λόγω πίστωση, όπως επίσης και ότι όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, σε ορισμένες περιπτώσεις τα εικονικά φορολογικά στοιχεία διακινήθηκαν και με πλαστές αποδείξεις είσπραξης (καταθετήρια) τραπεζικών ιδρυμάτων προκειμένου να δείχνουν αληθοφανής οι εικονικές συναλλαγές, ζητήθηκε από την να μας ενημερώσει για την πλαστότητα ή όχι της εν λόγω απόδειξης (αρ. πρωτ. αιτήματος, 30/11/20).

Η απάντησε με έγγραφο της (αρ. πρωτ./2020, που επισυνάπτεται στην παρούσα), στο οποίο αναφέρει ότι «από την αναλυτική κίνηση του υπ. Αριθ. λογαριασμού δεν προκύπτει η επισυναπτόμενη στο έγγραφο σας συναλλαγή». Δηλαδή η δεν αναγνωρίζει το αποδεικτικό είσπραξης που προσκόμισε ο ελεγχόμενος ως αυθεντικό, τεχνική που χρησιμοποίησε και σε άλλες περιπτώσεις η ως εκδότρια και οι αντισυμβαλλόμενοι ως λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Δεν προσκομίστηκαν έγγραφα για την μεταφορά των ειδών που περιγράφονται στο τιμολόγιο και το σχετικό δελτίο αποστολής. Στο Δελτίο Αποστολής με αριθμό/2014 αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου Από τον έλεγχο που διενεργήσαμε διαπιστώσαμε ότι ιδιοκτήτης του μεταφορικού μέσου είναι ο του με ΑΦΜ και δραστηριότητα μεταφορέας. Αποστείλαμε στον κο αίτημα του άρθ. 15 ν. 4174/2013, το οποίο του κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στις 19/02/2021, ζητώντας να θέσει στη διάθεση του ελέγχου το φορολογικό παραστατικό που εξέδωσε για την μεταφορά και τα στοιχεία που αποδεικνύουν τον τρόπο πληρωμής.

Ο κος με την με αρ. πρωτ. /2021 έγγραφη απάντηση του μας πληροφόρησε ότι ουδέν γνωρίζει και τελεί σε πλήρη άγνοια, γιατί ουδέποτε είχε συναλλαγή με την εν λόγω επιχείρηση. ...

Στο εκδοθέν Δελτίο Αποστολής αναγράφεται ως τόπος προορισμού των αγαθών το ξενοδοχείο στην περιοχή της

- Σε σχετική ερώτηση μας προς τον ελεγχόμενο κο, αυτός μας γνώρισε ότι αγόρασε τα αναφερόμενα στο τιμολόγιο αγαθά, τα οποία μεταφέρθηκαν και τοποθετήθηκαν στο ξενοδοχείο και στη συνέχεια εξέδωσε, για την μεταπώληση τους προς το ξενοδοχείο, επιχείρηση με επωνυμία με ΑΦΜ, το τιμολόγιο με α/α /2014, καθαρής αξίας 12.000,00 συν ΦΠΑ 2.760,00 €.

Έθεσε επίσης στη διάθεση του ελέγχου ιδιωτικό συμφωνητικό έργου, με ημερομηνία σύνταξης 14/01/2012 και ημερομηνία εκπρόθεσμης κατάθεσης στη Δ.Ο.Υ. 15/10/2014 (α/α καταχ. /2014) και εργοδότης την με ΑΦΜ, με το οποίο αναλαμβάνει την προμήθεια μονάδας εξαερισμού και δικτύου καναλιών καθώς και την επίβλεψη και τοποθέτηση συστήματος εξαερισμού. Στο συμφωνητικό αναφέρεται ως ημερομηνία έναρξης εργασιών 06/02/2012 και λήξης 06/03/2012. Οι εργασίες δε, αφορούσαν στην μετατροπή χώρου 700 τ.μ. που βρίσκεται σε ισόγειο του ξενοδοχείου σε αίθουσα συνεδριάσεων και πολλαπλών χρήσεων. Η αμοιβή του εργολάβου ορίστηκε στο ποσό των δώδεκα χιλιάδων ευρώ (12.000,00 €), πλέον ΦΠΑ.

- Διενεργήσαμε επιτόπια αυτοψία στις 05/03/2021, προκειμένου να διαπιστώσουμε εάν το κλιματιστικό και τα λοιπά είδη, που αναφέρει το εκδοθέν από την τιμολόγιο, βρίσκονται στον χώρο του ξενοδοχείου. Σημειώνεται, ότι η περιγραφή του τιμολογίου είναι ελλιπής όσον αφορά στα στοιχεία του κλιματιστικού και των λοιπών ειδών. Ο κος, συνοδευόμενος από τον λογιστή του και από υπάλληλο του ξενοδοχείου, το οποίο ήταν κλειστό λόγω χειμερινής περιόδου, μας υπέδειξε τον χώρο στο οποίο βρισκόταν το μηχάνημα, το οποίο φωτογραφίσαμε.

Διαπιστώσαμε ότι στην πλακέτα που φέρει το υποδειχθέν μηχάνημα αναγράφεται η φίρμα της εταιρείας «.....». Από τον έλεγχο στο διαδίκτυο και στο υποσύστημα του Μητρώου Taxis διαπιστώσαμε ότι πρόκειται για επιχείρηση που δραστηριοποιείται στον χώρο της θέρμανσης-κλιματισμού στο νησί της και ουδεμία σχέση έχει με την επιχείρηση Συνεπώς, το μηχάνημα το οποίο υπεδείχθη στον έλεγχο ουδεμία σχέση μπορεί να έχει με αυτό που αναφέρεται στο τιμολόγιο που εκδόθηκε από την, δεδομένου ότι η ξενοδοχειακή επιχείρηση το προμηθεύτηκε από την επιχείρηση και το ιδιωτικό συμφωνητικό αναφέρει ότι το έργο που ανέλαβε ο ελεγχόμενος ξεκίνησε με την υποχρέωση να ολοκληρωθεί εντός ενός μηνός του έτους 2012 και όχι του έτους 2014 (έτος έκδοσης του τιμολογίου και του δελτίου αποστολής).

- Ο ελεγχόμενος δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου κανένα στοιχείο, όπως αποδείξεις διοδίων, ακτοποϊκά εισιτήρια, δαπάνες καυσίμων κλπ, που να αποδεικνύουν ότι πραγματοποιήθηκε η μεταφορά των εμπορευμάτων από την, όπου εδρεύει η

4.1.6.2 Έλεγχος φορολογικών αρχείων (βιβλίων) - φορολογικών δηλώσεων

• Διενεργήθηκε έλεγχος στο βιβλίο εσόδων εξόδων της ελεγχόμενης οντότητας φορολογικού έτους 2014 και διαπιστώθηκε ότι:

• το ανωτέρω τιμολόγιο καθαρής αξίας 10.000,00 ευρώ, έχει καταχωρηθεί στο τηρούμενο βιβλίο και έχει συμπεριληφθεί στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος με αριθμό/2015 και ΦΠΑ τέταρτου τριμήνου 2014 με αριθμό/2014.

• Επίσης έχει καταχωρηθεί στο βιβλίο και έχει συμπεριληφθεί στις δηλώσεις εισοδήματος και φπα το τιμολόγιο Νο/2014, της πώλησης της μονάδος κλιματισμού προς την ξενοδοχειακή εταιρεία, καθαρής αξίας 12.000,00 συν φπα 2.760,00 €.

• Διενεργήθηκε έλεγχος διασταύρωσης δεδομένων των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 42 του ν. 4223/2013 και διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει δηλώσει ότι έλαβε ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 10.000,00 ευρώ από την, ενώ η, έχει δηλώσει, Δύο (2) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας ακριβώς το διπλάσιο, ήτοι 20.000,00 ευρώ.

Ο έλεγχος δέχεται ότι το φορολογικό στοιχείο που έλαβε η ελεγχόμενη, ήταν ένα (1), και όχι δύο (2), όπως δηλώθηκε από την

4.1.6.3 Σχετικά με την αντισυμβαλλόμενη

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής:

«η είναι λήπτρια και εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερης μεγάλης αξίας. Η οντότητα στήθηκε με τρόπο που θα παραπλανούσε τις φορολογικές αρχές και συγκεκριμένα για να εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Δήλωσε και εικονικές αγορές ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Οι μεγαλύτερες εξ αυτών των αγορών από τα έγγραφα στοιχεία του ελέγχου κρίθηκαν εικονικές.

Η εταιρεία λαμβάνει συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία από ουσιαστικά ανύπαρκτες οντότητες έτσι ώστε να δημιουργεί εικονικές αγορές και στη συνέχεια εκδίδει, περίπου ισοσκελισμένα δηλαδή με τα ίδια ποσά, εικονικά φορολογικά στοιχεία. Η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται από την για να παραπλανεί τις φορολογικές αρχές στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων, δηλαδή να μην γίνονται αντιληπτές από τις δικλίδες ασφαλείας της ΑΑΔΕ οι εικονικές πωλήσεις χωρίς αγορές.

Από τον έλεγχο αναζητήθηκε επίμονα ο νόμιμος εκπρόσωπος, πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της εταιρείας κος αλλά απέφυγε να προσέλθει στη φορολογική αρχή για να δώσει εξηγήσεις για τις δράσεις της οντότητας

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται το συμπέρασμα ότι η εκδότρια εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, είναι φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή αλλά δεν διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές.

Επειδή, η εκδότρια εταιρεία «.....» με ΑΦΜ δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α., και άλλους παρακρατούμενους φόρους για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι

λήπτριες οντότητες των φορολογικών της στοιχείων, μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων, έτυχαν για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση Φ.Π.Α., ήτοι εν προκειμένω του με αριθ./2014 τιμολογίου εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, καθαρής αξίας, ποσού 10.000,00€, πλέον Φ.Π.Α. 23%, ποσού 2.300,00€, ήτοι συνολικής αξίας, ποσού 12.300,00€.

Επειδή, από τα ανωτέρω δεν δύναται να τεθεί θέμα καλοπιστίας του προσφεύγοντος, κατά τη λήψη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος. Επιπλέον, ο προσφεύγων:

α) δεν νομιμοποιείται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της επιχειρηματικής του δραστηριότητας την δαπάνη που αναγράφεται στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο, φορ. έτους 2014 και ως εκ τούτου, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

β) δεν νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο, φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2014 και ως εκ τούτου, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α..

Επειδή, σύμφωνα με την ΣΤΕ2319/2021, για την παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, αλλά ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτών (Ν.2523/1997, 4174/2013 ή 4337/2015) αλλά και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης των οικείων καταλογιστικών πράξεων, επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο των 2.500 ευρώ, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο.

Επειδή, τα διαλαμβανόμενα της ΣΤΕ2319/2021 τυγχάνουν εφαρμογής αποκλειστικά και μόνο στον λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς τη συναλλαγή και όχι στον εκδότη.

Συνεπώς, η με αριθ./2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015 θα πρέπει να τροποποιηθεί μόνο ως προς το επιβληθέν πρόστιμο, λόγω λήψης του με αριθ./2014 εικονικού φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 10.000,00€ από την συναλλακτικώς ανύπαρκτη εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται μερικώς δεκτός.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από 25-8-2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Α.Σ. - Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, επί των οποίων εδράζονται οι με αριθ., και/2021, αντίστοιχα, προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 30-9-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

A) Την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία ηλεκτρον. κοιν/σης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1		25-8-2021	27-8-2021	Εισόδημα	2014
2		25-8-2021	27-8-2021	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2014
3		25-8-2021	27-8-2021	Πρόστιμο άρθρου 55 § 2δ του ν.4174/2013	1/1 - 31/12/2014

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΕΡΚΥΡΑΣ

και

B) Την τροποποίηση της κάτωθι πράξης

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία ηλεκτρον. κοιν/σης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1		25-8-2021	27-8-2021	Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015	1/1 - 31/12/2014

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΕΡΚΥΡΑΣ

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2021) Φορ. Έτους 2014

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

Διαφορά φόρου	2.252,99€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	1.126,50€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	169,77€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.549,26€

2. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/2021) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2014

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	2.141,02€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	1.070,51€

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	3.211,53€
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	158,98€

3. Κ.Φ.Α.Σ. (Αριθ. Πράξης/2021) ΦΟΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1 – 31/12/2014

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 του ν.4337/2015**

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 7.300,00€, ήτοι:

- Πρόστιμο ποσού **4.800,00€** (12.000,00€ X 40%), λόγω έκδοσης εικονικού φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας **12.000,00€** προς την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ με διακριτικό τίτλο «.....».
- Πρόστιμο ποσού **2.500,00€**, λόγω λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας **10.000,00€** από την συναλλακτικώς ανύπαρκτη εταιρεία «.....» με ΑΦΜ

4. Πρόστιμο Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/2021) ΦΟΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1 – 31/12/2014

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

Πρόστιμο άρθρου 79 του ν.4472/2017:

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 1.150,00€ [2.300,00€ X 50%]

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.