



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08.03.2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 717

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 05/11/2021 (ημερομηνία ηλεκτρ. πρωτ. 08/11/2021) και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατοίκου , , οδός , , κατά των:

Α) υπ' αριθμό/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου

Β) υπ' αριθμό/2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου

Γ) υπ' αριθμό/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου

Δ) υπ' αριθμό/2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 55 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 05/11/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 6.919,57 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 3.459,79 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 891,71 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 11.271,07 €.
- Με την υπ' αριθμό/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου, άρθρου 7, παρ. 3 & 5 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 10.416,00 €, επειδή έλαβε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66, παρ. 5, περ. ε' του ν.4174/2013, φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 26.040,00 €, παραβαίνοντας τις διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. και του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π., ($26.040,00 \text{ €} * 40\% = 10.416,00 \text{ €}$).
- Με την υπ' αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίστηκε διαφορά φόρου εισροών ποσού 8.201,94 €, πλέον προστίμου άρθρ. 58 του Κ.Φ.Δ. 4.090,00 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 12.270,00 € και διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ποσού 21,94 €.
- Με την υπ' αριθμό/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου, άρθρου 55 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.994,60 €, επειδή έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 26.040,00 € και Φ.Π.Α. 5.989,20 €, με τα οποία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου ($5.989,20 \text{ €} * 50\% = 2.994,60 \text{ €}$).

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από 22/09/2021, εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου του άρθρου 55 του ν.4174/2013 και προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2015, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αρ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, φορολογικού έτους 2015.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα «Κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων για κατοικίες και μη», διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε εξήντα έξι (66) εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως του με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 26.040,00 € πλέον Φ.Π.Α. 5.989,20 €, τα οποία καταχώρισε στα βιβλία του και τα συμπεριέλαβε στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και στα έξοδα του φορολογικού έτους 2015, με συνέπεια τη μείωση των φορολογικών του υποχρεώσεων στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Ο έχει κριθεί, με την από 03/09/2020 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, ως εκδότης εικονικών στοιχείων εξ ολοκλήρου για τις χρήσεις 2014, 2015 και 2016.

Ο έλεγχος απέρριψε τις δαπάνες, όπως αναλυτικά φαίνονται στον παρακάτω πίνακα, με συνέπεια την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 06/10/2021.

α/α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	09/05/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
2	10/05/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
3	11/05/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
4	12/05/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
5	13/05/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
6	14/05/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
7	15/05/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
8	16/05/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
9	17/05/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
10	18/05/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
11	19/05/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
12	20/05/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
13	21/05/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
14	22/05/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
15	23/05/2015	ΔΛ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
16	24/05/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
17	26/05/2013	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
18	27/05/5015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
19	28/05/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
20	28/05/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
21	29/05/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
22	30/05/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
23	31/05/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
24	31/05/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
25	10/07/2015	ΔΛ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
26	11/07/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
27	13/07/2015	ΔΑ-TIM Z	375,00 €	86,25 €	461,25 €
28	15/07/2015	ΔΑ-TIM Z	400,00 €	92,00 €	492,00 €
29	17/07/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
30	18/07/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
31	20/07/2015	ΔΑ-TIM Z	400,00 €	92,00 €	492,00 €
32	22/07/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
33	24/07/7015	ΔΑ-TIM Z	375,00 €	86,25 €	461,25 €
34	25/07/7015	ΔΑ-TIM Z	270,00 €	62,10 €	332,10 €

35	27/07/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
36	29/07/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
37	31/07/2015	ΔΑ-TIM Z	400,00 €	92,00 €	492,00 €
38	01/08/2015	ΔΑ-TIM Z	375,00 €	86,25 €	461,25 €
39	03/08/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
40	05/08/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
41	07/08/2015	ΔΑ-TIM Z	375,00 €	86,25 €	461,25 €
42	08/08/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
43	10/08/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
44	11/08/2015	ΔΑ-TIM Z	375,00 €	86,25 €	461,25 €
45	13/08/2015	ΔΑ-TIM Z	400,00 €	92,00 €	492,00 €
46	14/08/2015	ΔΑ-TIM Z	400,00 €	92,00 €	492,00 €
47	15/08/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
48	17/08/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
49	18/08/2015	ΔΑ-TIM Z	270,00 €	62,10 €	332,10 €
50	20/08/2015	ΔΑ-TIM Z	375,00 €	86,25 €	461,25 €
51	22/08/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
52	24/08/2015	ΔΑ-TIM Z	400,00 €	92,00 €	492,00 €
53	26/08/2015	ΔΑ-TIM Z	375,00 €	86,25 €	461,25 €
54	28/08/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
55	31/08/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
56	02/09/2015	ΔΑ-TIM Z	400,00 €	92,00 €	492,00 €
57	04/09/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
58	07/09/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
59	09/09/2015	ΔΑ-TIM Z	375,00 €	86,25 €	461,25 €
60	11/09/2015	ΔΑ-TIM Z	400,00 €	92,00 €	492,00 €
61	14/09/2015	ΔΑ-TIM Z	270,00 €	62,10 €	332,10 €
62	16/09/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
63	18/09/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
64	19/09/2015	ΔΑ-TIM Z	400,00 €	92,00 €	492,00 €
65	21/09/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
66	23/09/2015	ΔΑ-TIM Z	405,00 €	93,15 €	498,15 €
ΣΥΝΟΛΑ			26.040,00 €	5.989,20 €	32.029,20 €

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

1. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου απέρριψε το με αριθμό πρωτ./2021 αίτημα του προσφεύγοντος, με το οποίο αιτούνταν να λάβει τα έγγραφα του φακέλου του ελέγχου που διενεργήθηκε στον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ζητώντας του την προσκόμιση σχετικής εισαγγελικής παραγγελίας, επικαλούμενη τις διατάξεις της περ. θ' της παρ.1 του άρθρου 17 του ν.4174/2013. Συνεπώς του στερήθηκε το δικαίωμα περί πλήρους γνώσης του φακέλου του φορολογικού ελέγχου και των στοιχείων που αποτέλεσαν το έρεισμά του και άρα της παροχής έννομης προστασίας.
2. Εσφαλμένη η διαπίστωση περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και ο προσφεύγων ήταν καλόπιστος ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, προσκομίζονται συμβάσεις έργων και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, για την υλοποίηση των οποίων πραγματοποιήθηκαν οι αγορές με τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία. Συνεπώς, οι σχετικές δαπάνες δύναται να μειώσουν τα ακαθάριστα έσοδα και ο Φ.Π.Α. να εκπέσει κατά τις σχετικές διατάξεις.
3. Εσφαλμένη η επιβολή των υπ' αριθμό/2021 και/2021 προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 7 του ν.4337/2015 και άρθρου 55 του ν.4174/2013. Έπρεπε να επιβληθεί ένα πρόστιμο ανά παράβαση στην φορολογία εισοδήματος και την φορολογία Φ.Π.Α. Ως επεικότερες κυρώσεις, θα έπρεπε να επιβληθούν μόνο το πρόστιμο της υπ' αριθμό/2021 προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και το πρόστιμο της υπ' αριθμό/2021 προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. Το πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013, στην οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, έπρεπε να υπολογιστεί επί του χρεωστικού ποσού βάσει ελέγχου (4.269,51 €) και όχι επί της διαφοράς του φόρου (6.919,57 €).
4. Στην υπ' αριθμό/2021 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. λανθασμένα αφαιρέθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο χρήσης 2014, ποσού 2.212,70 €, καθώς έχει παραγραφεί το δικαίωμα ελέγχου του ποσού αυτού.
5. Εσφαλμένη και ανεπαρκής η αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου, στις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, αφού δεν εξετάστηκε αν οι εν λόγω συναλλαγές ήταν πραγματικές και αν υπήρξε καλή πίστη από τον λήπτη των φορολογικών παραστατικών.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 28, του ν.4174/2013:

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 του ν.4174/2013:

1. Πρόσωπα που είναι ή έχουν διατελέσει υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης και εν γένει του Υπουργείου Οικονομικών ή συνδέονται ή συνδέονταν με οποιαδήποτε σχέση εργασίας ή έργου με αυτά, καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο, στο οποίο έχουν ή είχαν ανατεθεί αρμοδιότητες ή καθήκοντα της Φορολογικής Διοίκησης οφείλουν να τηρούν ως απόρρητα όλα τα στοιχεία και πληροφορίες φορολογουμένων, τα οποία περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, και δύναται να τα αποκαλύπτουν μόνο στα ακόλουθα πρόσωπα:

α) άλλους υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης, μέλη του κύριου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και δικηγόρους του Δημοσίου στο πλαίσιο εκτέλεσης των καθηκόντων τους,

β) διωκτικές αρχές στο πλαίσιο διερεύνησης ή δίωξης αδικημάτων,

γ) δικαστικές αρχές στο πλαίσιο εκδίκασης οποιασδήποτε ποινικής ή φορολογικής υπόθεσης ή αστικής υπόθεσης με διάδικο το Δημόσιο ή Φορέα της Γενικής Κυβέρνησης,

δ) φορολογικές αρχές της αλλοδαπής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διεθνείς συμβάσεις, το ν. 4170/2013 στον οποίο ενσωματώθηκαν οι διατάξεις της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, τα άρθρα 295-319 του ν. 4072/2012 (Α'86) με τα οποία ενσωματώθηκαν οι διατάξεις της Οδηγίας 2010/24/ΕΕ σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και άλλα μέτρα, καθώς και τη νομοθεσία για τη δικαστική συνδρομή,

ε) υπηρεσίες των φορέων Γενικής Κυβέρνησης, εφόσον κρίνεται αναγκαίο από τη Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να προσδιοριστούν οι υποχρεώσεις, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, των φορολογουμένων προς αυτούς τους φορείς, ή/και να εντοπιστούν πηγές αποπληρωμής των απαιτήσεών τους.

στ) σε εξουσιοδοτημένους υπαλλήλους δημοσίων υπηρεσιών, Ν.Π.Δ.Δ. και δημοσίων οργανισμών με αρμοδιότητα διαχείρισης, παρακολούθησης και ελέγχου χρηματοδοτήσεων και ενισχύσεων ή επιδοτήσεων από εθνικούς ή ενωσιακούς πόρους

ζ) σε διαζευγμένους ή συζύγους σε διάσταση και σε ανιόντες και κατιόντες, για τον καθορισμό διατροφής κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας, για τα στοιχεία που αναγράφονται ρητά σε αυτήν,

η) στην Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης για την άσκηση των αρμοδιοτήτων της που ορίζονται στο ν. 3691/2008, όπως ισχύει.

θ) σε τρίτους, κατόπιν αιτιολογημένης εισαγγελικής παραγγελίας, ότι δεν συντρέχει περίπτωση φορολογικού απορρήτου,

ι) σε φορολογουμένους που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, κατόπιν αιτήσεώς τους, και μόνο καθ' ο μέρος αυτό είναι απολύτως αναγκαίο, προκειμένου να διακριβωθεί η φορολογική ή η επαγγελματική υπόσταση άλλου φορολογουμένου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

....

Επειδή, η ως άνω Δ.Ο.Υ. ενήργησε σύννομα, σύμφωνα με τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν.4174/2013:

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.

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

3. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

Επειδή, με το άρθρο 66, παρ. 5 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμέτοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: 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 απόφαση **116/2013 ΣτΕ** «..... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 συναλλακτικώς 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015: «...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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο...».

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

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

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

Επειδή, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η συναλλασσόμενη οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο (ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 1313/2013).

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, σύμφωνα με την από 03/09/2020 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, για τον εκδότη με Α.Φ.Μ., κρίθηκε ότι είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους, για τους κάτωθι λόγους, όπως αποτυπώνονται στην έκθεση ελέγχου:

«1. Καταλληλότητα επαγγελματικών εγκαταστάσεων.

Ο έλεγχος δεν δύναται να διενεργήσει αυτοψία στην επαγγελματική εγκατάσταση καθώς έχει γίνει διακοπή των εργασιών. Ωστόσο διαπιστώθηκε ότι ως έδρα της παραπάνω δραστηριότητας της έχει δηλωθεί επαγγελματική εγκατάσταση στην οδό Από το πληροφοριακό σύστημα περιουσίας της υπηρεσίας μας διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος δεν έχει υποβάλει ποτέ δήλωση περιουσιακής κατάστασης Ε9, άρα δεν έχει ακίνητα στην κατοχή του και συνεπώς η έδρα δεν βρίσκεται σε ιδιόκτητο χώρο. Επίσης στο μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών (έντυπο Ε3) με αρ...../14 που υποβλήθηκε για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 01/01/2013-31/12/2013) δεν είναι συμπληρωμένος ο πίνακας Ε, όπου απεικονίζονται τα ενοίκια που καταβλήθηκαν, συνεπώς δεν εκμισθώθηκε χώρος για την άσκηση της ατομικής του δραστηριότητας. Τέλος από την ηλεκτρονική υπηρεσία προβολής δηλώσεων πληροφοριακών

στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας δεν εντοπίστηκαν μισθωτήρια που να έχουν υποβληθεί ηλεκτρονικά ούτε έχει καταχωρηθεί προγενέστερο μισθωτήριο συμβόλαιο στο σύστημα NeoTaxis της υπηρεσίας μας.

2. Ανυπαρξία ή ακαταλληλότητα μεταφορικών μέσων ή μεταφορά μέσω τρίτων.

Η ελεγχόμενη κατά την ελεγχόμενη χρήση 01/01/2013-31/12/2013 είχε στην κατοχή της δύο επιβατικά αυτοκίνητα. Το με αρ. κυκλοφορίας το οποίο βρίσκεται σε ακουσία ακινησία από 02/11/2015 και το με αρ. κυκλοφορίας που βρίσκεται σε ακουσία ακινησία από 20/12/2017.

Συνεπώς η ελεγχόμενη διαθέτει ιδιότητα μεταφορικά που είναι αντικειμενικά αδύνατο να εκτέλεσαν τις μεταφορές εμπορευμάτων (σίδηρο, τσιμέντο κ.α.) που αναφέρονται στα τιμολόγια. Σε κάποια Δ.Α. - Τιμολόγια αναγράφεται ο αρ. κυκλοφορίας φορτηγό το οποίο ανήκει στον με ΑΦΜ:....., με τον οποίο όμως δεν φαίνεται να υπάρχει καμία οικονομική συναλλαγή.

3. Ανυπαρξία ή ακαταλληλότητα τεχνικού εξοπλισμού.

Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου για την προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων συνεπώς δεν έχει στην διάθεση του ούτε παραστατικά για αγορά παγίων ούτε το μητρώο παγίων. Ο έλεγχος αναζήτησε επίσης από το Υπουργείο Υποδομών και Μεταφορών, από το Τμήμα Μητρώου Μηχανημάτων Έργου και Έγκρισης την τυχόν δήλωση μηχανημάτων έργων της ελεγχόμενης και έλαβε αρνητική απάντηση (αρ. εισερ. πρωτ./2019).

4. Ανυπαρξία προσωπικού για την εκτέλεση των εργασιών.

Στα συμφωνητικά για την εκτέλεση των έργων που προσκομίστηκαν από τους αντισυμβαλλόμενους, αναφέρουν ότι η δαπάνη προσωπικού βαρύνει την ελεγχόμενη. Ο έλεγχος με το με αρ. πρωτ./2019 έγγραφο αναζήτησε από τον ΕΦΚΑ την καρτέλα εργοδότη και τις αναλυτικές ΑΠΔ που έχει καταθέσει η ελεγχόμενη. Ως απάντηση στο προαναφερθέν έγγραφο στάλθηκε το με αρ. πρωτ...../19 έγγραφο που αναφέρει ότι «ο συγκεκριμένος εργοδότης είναι αναπόγραφος στο ΙΚΑ και επομένως δεν υπάρχει απασχόληση προσωπικού». Συνεπώς η ελεγχόμενη δεν διαθέτει προσωπικό για την εκτέλεση των εργασιών που περιγράφει στα τιμολόγια της.

5. Ανυπαρξία αγορών και δαπανών

Η ελεγχόμενη για τις χρήσεις 2014-2015-2016 έχει υποβάλει ΜΥΦ (συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών -προμηθευτών).

Για την χρήση 2015 στις υποβληθείσες καταστάσεις δεν έχουν καταχωρηθεί δαπάνες, ούτε αγορές ωστόσο έχουν καταχωρηθεί έξοδα ύψους 477,69€ πλέον ΦΠΑ 109,88€ και έσοδα αξίας 854.212,78€ πλέον ΦΠΑ 196.435,59€. Από τη διασταύρωση που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι στην συγκεντρωτική κατάσταση εξόδων αντισυμβαλλομένων έχουν καταχωρηθεί ποσά αξίας 851.512,78€ πλέον ΦΠΑ 195.814,59€.

5. Πληρωμή από πελάτες

Στις περισσότερες των περιπτώσεων οι πληρωμές γίνονται τοις μετρητοίς καθώς πρόκειται για φορολογικά παραστατικά καθαρής αξίας έως 500€. Για τις περιπτώσεις που οι αντισυμβαλλόμενοι ισχυρίστηκαν ότι εξόφλησαν τον ελεγχόμενο με επιταγές ο έλεγχος απέστειλε συστημένες επιστολές στις τράπεζες προκειμένου να αναζητηθούν όλες οι επιταγές πληρωμής του ελεγχόμενου από τους πελάτες του και να αναζητηθεί από τις Τράπεζες, αν πράγματι έχουν εισπραχθεί οι επιταγές και από ποιόν.

Συγκεκριμένα στάλθηκαν τα εξής έγγραφα:

στην Εθνική Τράπεζα Ελλάδος Α.Ε. τα με αρ. πρωτ./2020 και/20, στην Τράπεζα Πειραιώς τα έγγραφα με αρ. πρωτ...../2020 και/20, στην Παγκρήτια Συνεταιριστική Τράπεζα με αρ. πρωτ./20 και/20, στην ALPHA BANK το με αρ. πρωτ...../20 και/20

Από τις απαντήσεις των τραπεζών διαπιστώθηκε ότι ο τελικός αποδέκτης των χρημάτων δεν είναι ο ίδιος με τον φερόμενο εκδότη των τιμολογίων. Έτσι εμφανίζονται τρίτα πρόσωπα να εισπράττουν ως τελικοί αποδέκτες χωρίς να υπάρχει εμφανής εμπορική σχέση που να τους συνδέει.»

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο καθώς δεν διέθετε επαγγελματική δραστηριότητα στη διεύθυνση που δήλωνε, δεν διέθετε εγκαταστάσεις και αποθηκευτικούς χώρους, δεν απασχολούσε προσωπικό, δεν διέθετε μεταφορικά μέσα και εν γένει υλικοτεχνική υποδομή, δεν πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων και πρώτων υλών ενώ δήλωσε έσοδα αξίας 854.212,78 € για το φορολογικό έτος 2015.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι πραγματικές καθώς ο ίδιος προμηθεύτηκε τα αναγραφόμενα υλικά (πέτρες και δομικά υλικά), πλήρωσε και χρησιμοποίησε τα υλικά αυτά στα έργα που παρέδωσε. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, σε ξενοδοχειακές κυρίως επιχειρήσεις, για κτίσιμο πέτρας, έκδοσης από 12/05/2015 έως 28/09/2015.

Επειδή, για τα εξήντα έξι (66) φορολογικά στοιχεία έκδοσης του με Α.Φ.Μ. και λήπτη τον προσφεύγοντα, συνολικής καθαρής αξίας 26.040,00 €, τα οποία εκδόθηκαν από 09/05/2015 έως 23/09/2015, με συνολική αξία όλα μικρότερη των 500,00 €, εκ των οποίων πολλά φέρουν την ίδια αρίθμηση (π.χ. ΔΑ-Τ/15 και ΔΑ-Τ/15), δεν προσκομίζεται καμία απόδειξη είσπραξης του εκδότη, ούτε σημειώνεται πάνω στα παραστατικά πώλησης η πληρωμή τοις μετρητοίς ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο.

Επειδή, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 του ν.4174/2013:

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 35 του ν.4646/2019:

2. Στην παράγραφο 1 του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 μετά τη φράση «επί της διαφοράς» προστίθεται η φράση «που προκύπτει προς καταβολή».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση:

Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου τροποποιείται η παράγραφος 1 του άρθρου 58 του ΚΦΔ και ορίζεται ότι τα πρόστιμα του άρθρου αυτού επιβάλλονται όταν με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδεται κατόπιν ελέγχου, προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή. Τα εν λόγω πρόστιμα επιβάλλονται και στις περιπτώσεις που με την

πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου καταλογίζεται ποσό προερχόμενο από πιστωτικό υπόλοιπο δήλωσης που έχει εισπραχθεί από τον φορολογούμενο, χωρίς να το δικαιούται.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, ορθά υπολογίστηκε το πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013 επί της υπ' αριθμό/2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ.2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, η οποία συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 17.10.2015 και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 του άρθρου 7 του ως άνω νόμου (4337/2015).

2....δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, ορθά επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 55 του ν.4174/2013 με την υπ' αριθμό/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου. Επιπλέον, αναφορικά με το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου εισροών ποσού 2.212,70 € της χρήσης 2014. Επειδή, δυνάμει της με αρ./2020 εντολής ελέγχου, για την χρήση 2014 προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. κατόπιν ελέγχου. Συνεπώς, δεν τίθεται θέμα μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου.

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 3 και 5 του άρθρου 7 του ν.4337/2015:

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.

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 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. η' 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, ουσιαστικώς 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. η' (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. η' 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. η' 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, κατόπιν των ως άνω, για τη παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, 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, ως εκ τούτου η με αρ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 του ν.4337/2015 θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου (με εξαίρεση την επιβολή προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2015 με την υπ' αριθμό/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου, βάσει του ανωτέρου σκεπτικού), όπως αυτές καταγράφονται στην από 03/09/2020 Έκθεση Ελέγχου για τον ελεγχόμενο με Α.Φ.Μ....., και των από 22/09/2021 οικείων εκθέσεων της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 05/11/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., και ειδικότερα την επικύρωση των:

- Α) υπ' αριθμό/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,
- Β) υπ' αριθμό/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,
- Γ) υπ' αριθμό/2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,

Και την τροποποίηση της υπ' αριθμό/2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,

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

Α) Υπ' αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015

Διαφορά φόρου	6.919,57 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4174/2013	3.459,79 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	891,71 €
Σύνολο φόρων για καταβολή	11.271,07 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Β) υπ' αριθμό/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54, παρ.2, περ.ε' του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015

Καταλογιζόμενο ποσό **2.500,00 €**

Γ) υπ' αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2015

Διαφορά φόρου εισροών	8.201,94 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α ν.4174/2013	4.090,00 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	12.270,00 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	21,94 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Δ) υπ' αριθμό/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 55 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015

Καταλογιζόμενο ποσό **2.994,60 €**

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.