



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

29/04/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

1464

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 07-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ. κατά α) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, γ) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015 του φορολογικού έτους 2015, δ) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 55§2δ του ν. 4174/2013 και του άρθρου 79 του ν.4472/2017 του φορολογικού έτους 2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, των οποίων αιτείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τη με αριθ. πρωτ./2022 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 07-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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:

α) Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 1.275,30 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 637,65 € και διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 206,82 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 2.119,77 €.

β) Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος προστιθέμενης αξίας ύψους 1.128,15 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 564,08 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 1.692,23 €.

γ) Με την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο, γιατί έλαβε οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής συνολικής αξίας 2.905,00 € πλέον αναλογούντος Φ.Π.Α. 668,15 €, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή, ύψους 1.162,00 € (2.905,00 € X 40%).

δ) Με την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2δ του ν.4174/2013 και του άρθρου 79 ν. 4472/2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο λόγω λήψης οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής συνολικής αξίας 2.905,00 € πλέον αναλογούντος Φ.Π.Α. 668,15 €, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 περ. β' και παρ. 3 του άρθρου 32 του Φ.Π.Α. ν. 2859/2000, ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή, ύψους 334,08 € (668,15 € X 50%).

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης 13-12-2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων επί εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), του ν.4174/2014 (ΚΦΔ), του ν. 4172/2013 και του ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ./2021 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2015.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Βάσει της με αριθ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην ατομική επιχείρηση «..... του», με κύριες δραστηριότητες «ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΜΕΤΑΛΛΙΚΩΝ ΚΟΥΦΩΜΑΤΩΝ» και «ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΜΕΤΑΛΛΙΚΩΝ ΠΟΡΤΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΑΘΥΡΩΝ», Α.Φ.Μ., και έδρα δραστηριότητας στο Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου έκρινε ότι η ανωτέρω οντότητα είναι φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο και το σύνολο των στοιχείων που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Συνεπεία του ανωτέρω ελέγχου και κατόπιν διαβίβασης του με αριθ. πρωτ./2021 πληροφοριακό δελτίου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου στην Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, εκδόθηκε από την Προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, η με αριθ./2021 εντολή ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013), ΦΠΑ (ν. 2859/2000) και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις των ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) για τον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2015. Ο προσφεύγων, έχει αντικείμενο εργασιών «ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΔΙΑΣΤΡΩΣΗΣ Η ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗΣ ΠΛΑΚΩΝ ΣΕ ΤΟΙΧΟΥΣ Η ΔΑΠΕΔΑ ΚΤΙΡΙΩΝ Η ΑΛΛΩΝ ΚΑΤΑΣΚΕΥΩΝ ΛΙΘΟΛΑΞΕΥΤΩΝ Η ΜΑΡΜΑΡΙΝΩΝ» με έδρα τον, οδός, αριθ. και Α.Φ.Μ.:

Από τον ανωτέρω έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε 12 (8 μέχρι 17-10-2015) εικονικά φορολογικά στοιχεία, τα οποία έλαβε από την επιχείρηση «..... του», για τη χρήση 2015, συνολικής αξίας 4.905,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.128,15 €, ήτοι συνολικής αξίας 6.033,15 €. Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, έκρινε ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων στη χρήση 2015 από την παραπάνω επιχείρηση είναι εικονικά στο σύνολό τους για ανύπαρκτες συναλλαγές και συντάχθηκε το με αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων των άρθρων 28 και 62 ν. 4174/2013 μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις, τα οποία αναρτήθηκαν την 19-11-2021 με ηλεκτρονικό μέσο, στην ηλεκτρονική διεύθυνση που έχει δηλώσει ο προσφεύγων στο Τaxis και αναγνώστηκαν την ίδια ημέρα. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στα ανωτέρω, εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας και εν συνεχεία ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη εκτίμηση της Φορολογικής Αρχής αναφορικά με την δήθεν λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων την χρήση 2015. Ο έλεγχος στηρίχτηκε αποκλειστικά στον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης από τον οποίο ο κρίθηκε εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Όσα τιμολόγια εκδόθηκαν για παροχή υπηρεσιών ή προμήθεια υλικών ανταποκρίνονται σε υπηρεσίες και σε υλικά που πραγματικά παρασχέθηκαν και που ανέλαβε και αποπεράτωσε πλήρως ο, ο οποίος είναι γνωστό ότι επί σειρά ετών ασχολείται μόνο με τον χώρο της οικοδομής. Στις υπηρεσίες που παρείχε στον ίδιο απασχόλησε προσωπικό, χωρίς να γνωρίζει και να τον αφορά εάν είχαν γίνει οι

απαραίτητες προσλήψεις, εάν τους πλήρωνε ή εάν τους ασφάλιζε ή γενικότερα τι συμφωνίες έκανε και αν θα τηρούσε τις φορολογικές ή ασφαλιστικές του υποχρεώσεις. Θα ήταν παντελώς άστοχο εκ μέρους του να καταχωρήσει εικονικά έξοδα στα βιβλία του, για υπαρκτά έργα, λαμβάνοντας υπόψη και ότι η αξία των εν λόγω εξόδων είναι πολύ μικρή και επομένως και το όφελος θα ήταν πολύ μικρό. Επιπλέον, για όλες τις πληρωμές που πραγματοποίησε ο ίδιος προσκόμισε στον έλεγχο τις αντίστοιχες αποδείξεις πληρωμής υπογεγραμμένες από τον νόμιμο εκπρόσωπο της επιχείρησης,

- Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω έλλειψης αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου. Η προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου αρκείται στην αιτιολογία ότι ο κρίθηκε από έλεγχο που έγινε σε εκείνον, εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου και κρίθηκαν εικονικές και οι συναλλαγές με τον ίδιο, χωρίς κάποια επιπλέον αναφορά ή αιτιολογική προσέγγιση, έτσι ώστε να μπορέσει και ο ίδιος να απαντήσει.
- Παράβαση Γενικών Αρχών Διοικητικού Δικαίου- Μη εφαρμογή της αρχής για αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης για τον διοικούμενο-φορολογούμενο. Εν προκειμένω, 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 είναι ευμενέστερη για τον φορολογούμενο στην περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, όπως δέχτηκε και η με αριθ. 2319/2021 απόφαση του ΣτΕ.

Σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε μέχρι την 17-10-2015, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«...5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

6.

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.....»

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

«...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.....».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο

τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

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

Επειδή, όταν η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντα ως λήπτης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣΤΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006).

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, εν προκειμένω, βάσει της με αριθ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην ατομική επιχείρηση «..... του, με κύριες δραστηριότητες «ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΜΕΤΑΛΛΙΚΩΝ ΚΟΥΦΩΜΑΤΩΝ» και «ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΜΕΤΑΛΛΙΚΩΝ ΠΟΡΤΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΑΘΥΡΩΝ», Α.Φ.Μ., και έδρα δραστηριότητας στο για το φορολογικό έτος 2015.

Επειδή, από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση:

«1) Δε διέθετε τις απαιτούμενες κτιριακές εγκαταστάσεις για την άσκηση της δραστηριότητάς της. Έχει δηλώσει σαν έδρα στο, ωστόσο όμως δεν έχει κανένα

ιδιόκτητο κτίσμα, όπως προκύπτει από την δήλωση περιουσιακής κατάστασης Ε9, ούτε έχει μισθώσει κανένα κατάστημα καθ' ότι δεν προσκόμισε κανένα σχετικό μισθωτήριο.

2) Δεν είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, καθ' ότι δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό από το οποίο να προκύπτει η αγορά ή κατοχή των μηχανημάτων, των εργαλείων και των υλικών που απαιτούνται για την κατασκευή και την πώληση προϊόντων τόσο μεγάλης αξίας.

3) Δεν απασχόλησε προσωπικό αφού ποτέ δεν ασφάλισε εργαζόμενους στο Ι.Κ.Α. το υπό κρίση χρονικό διάστημα, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτοκόλλου/2020 έγγραφο του Ι.Κ.Α. Το ίδιο προκύπτει και από τα αρχεία της υπηρεσίας, καθ' ότι δεν έχει υποβάλει δηλώσεις ΦΜΥ και δεν προσκομίσθηκε επίσης κανένα παραστατικό δαπάνης για πληρωμή εργαζομένων.

4) Δεν πραγματοποίησε αγορές καθ' ότι δεν προσκομίσθηκε κανένα φορολογικό παραστατικό ή άλλο δικαιολογητικό από το οποίο να προκύπτει η αγορά των υλικών που απαιτούνται για να πραγματοποιηθεί τζίρος 1.438.780,00 € (για τις χρήσεις 2014 έως και 2017).

5) Δε διέθετε έστω και ένα ΦΙΧ, το οποίο θα ήταν απαραίτητο για την άσκηση μιας τέτοιας δραστηριότητας τόσο για την μεταφορά των προϊόντων, όσο και για την μεταφορά των υλικών και σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να πραγματοποιήσει τέτοιο τζίρο χωρίς την χρήση μεταφορικού μέσου. Δεν προσκόμισε κανένα μισθωτήριο για την μίσθωση κάποιου ΦΙΧ, ούτε κανένα έγγραφο από το οποίο να προκύπτει μια τέτοια χρήση.

6) Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων της λήπτριας επιχείρησης «.....» προέκυψε ότι, σε όλα τα ΔΑ και ΤΠΔΑ αναγράφεται σαν μεταφορικό μέσο το με αριθμό κυκλοφορίας αυτοκίνητο και όπως διαπιστώθηκε από σχετικό έλεγχο που έγινε στη συνέχεια, δεν υπάρχει αυτοκίνητο με αυτόν τον αριθμό κυκλοφορίας.

7) Για τα κατασχεθέντα στοιχεία της λήπτριας επιχείρησης «.....» η συνολική αξία των οποίων αγγίζει τις 60.000,00 € δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο για την εξόφλησή τους.»

Επειδή, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση, κατά το υπό κρίση έτος 2015, ήταν φορολογικά υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο και ότι το σύνολο των στοιχείων που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής. Πιο συγκεκριμένα, δεν διέθετε τις απαιτούμενες κτιριακές εγκαταστάσεις για την άσκηση της δραστηριότητας, δεν είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, δεν απασχόλησε προσωπικό, δεν πραγματοποίησε αγορές, δεν διέθετε έστω και ένα ΦΙΧ για τη μεταφορά εμπορευμάτων, πόσοι δε μάλλον το με αριθ. κυκλοφορίας αυτοκίνητο, το οποίο είναι ανύπαρκτο. Επιπλέον, ο όγκος αγορών- δαπανών σε καμία περίπτωση δεν δικαιολογεί τις πωλήσεις, ήτοι για το έτος 2015 οι αγορές βάσει ΜΥΦ ανέρχονται σε 8.905,00 €, οι αγορές βάσει Ε3 ανέρχονται σε 197.666,00 €, τα έσοδα βάσει ΜΥΦ ανέρχονται σε 400.638,00 € και τα ακαθάριστα έσοδα βάσει Ε3 ανέρχονται σε 228.699,00 €.

Επειδή, μεταξύ αυτών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε 12 εικονικά φορολογικά στοιχεία, από την επιχείρηση «..... του, για τη χρήση 2015, καθαρής αξίας 4.905,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.128,15 €, ήτοι συνολικής αξίας 6.033,15 €, (8 παραστατικά μέχρι 17-10-2015 συνολικής αξίας 2.905,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 668,15 €), τα οποία ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, έκρινε εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε με το με αριθ. πρωτ./2021 αποδεικτικό παράδοσης- παραλαβής τα ως άνω δώδεκα (12) πρωτότυπα παραστατικά και τα λογιστικά αρχεία (βιβλίο εσόδων- εξόδων).

Επειδή, από την επεξεργασία των επίμαχων τιμολογίων, ο έλεγχος διαπίστωσε τα κάτωθι:

- Η εξόφληση τους πραγματοποιήθηκε με μετρητά.
- Στο σώμα των σχετικών παραστατικών αναγράφονται διάφορα είδη, όπως «μπετοφερμ», «σκαλωσιές», «μαδέρια σκαλωσιών», «προεκτάσεις σκαλωσιών» και «βίδες σκαλωσιών».
- Ως μεταφορικό μέσο αναγράφεται το με αριθ. κυκλοφορίας όχημα, το οποίο όμως δεν υφίσταται.
- Στο σύνολο των ανωτέρω τιμολογίων, ως διεύθυνση του παραλήπτη αναγράφεται η «.....,» αντί της διεύθυνσης της έδρας που είναι «.....,»
- Συστηματικά στα ανωτέρω τιμολόγια, παρατηρείται ως Α.Φ.Μ. του παραλήπτη ο αριθμός «.....» αντί του ορθού που είναι «.....».
- Τα ανωτέρω τιμολόγια, έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του προσφεύγοντα και της εκδότριας επιχείρησης.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι έχει προβεί σε πλήρη εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων και προσκομίζει τις αντίστοιχες αποδείξεις πληρωμής υπογεγραμμένες από τον εκπρόσωπο της επιχείρησης κο., το οποίο δεν δύναται να εξακριβωθεί καθ' ότι η πληρωμή δεν έχει πραγματοποιηθεί με τραπεζικό μέσο.

Επειδή, σε όλα τα παραστατικά αναγράφονται είδη όπως «μπετοφερμ», «σκαλωσιές», «μαδέρια σκαλωσιών», «προεκτάσεις σκαλωσιών» και «βίδες σκαλωσιών», τα οποία η ατομική επιχείρηση «..... του» δεν ήταν δυνατόν να πραγματοποιήσει διότι είναι μεν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, αλλά από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς (της υλικοτεχνικής υποδομής, της ανυπαρξίας απασχολούμενου προσωπικού, της μη πραγματοποίησης αγορών, της μη ύπαρξης ΦΙΧ κ.λπ.) και της φύσεως και του κύκλου εργασιών (αγορών) πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο, επομένως δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να προβεί στην παροχή των προϊόντων για τα οποία έχει εκδώσει τα σχετικά φορολογικά στοιχεία. Ως εκ τούτου δεν αποδεικνύεται, ότι ήταν συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο και ότι πραγματοποιήθηκαν οι εν λόγω συναλλαγές.

Επειδή, τα φορολογικά στοιχεία είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία του προσφεύγοντα, ο έλεγχος τα έκρινε εικονικά (μη νόμιμα στοιχεία), ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνεπώς η λήψη τους είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος, και την έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. εισροών από τον Φ.Π.Α. εκροών του φορολογικού έτους 2015.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά, επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη αιτιολόγησης

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο

1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 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, εξάλλου στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , ορίζεται ότι :

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

...

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012, ΣτΕ 2695/1993).

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

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 ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣΤΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, 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, στην προκειμένη περίπτωση οι εκθέσεις ελέγχου, αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων όπου αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων δεδομένου ότι στις εκθέσεις ελέγχου που αποτελούν προσάρτημα των πράξεων εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί ευμενέστερης κύρωσης:

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 2 περ. 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. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

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.

Επειδή με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 εισήχθησαν και μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και ειδικότερα στο άρθρο 7, παρ. 3 ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές

πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

- α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
- β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.
- γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.
- στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.
- ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ως άνω άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, «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 με την ΣτΕ 2319/2021 κρίθηκε ότι:

«... 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. ιγ 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, ουσιωδώς 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 αντιμετωπίστηκε 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 εν προκειμένω και σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι για το φορολογικό έτος 2015 τα εν λόγω 8 φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «..... του» συνολικής καθαρής αξίας 2.905,00 € είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής και ως εκ τούτου υπολόγισε το πρόστιμο στη με αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου, χρησιμοποιώντας το ποσοστό 40%, όπως προβλέπεται από το άρθρο 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015. Ως εκ τούτου το ανωτέρω πρόστιμο ανήλθε σε 2.905,00 Χ 40% = 1.162,00 €.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης, ισχυριζόμενος την μη νόμιμη επιβολή προστίμου, ωστόσο δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής ευμενέστερης κύρωσης διότι το ποσό που έχει επιβληθεί με τη με αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου είναι μικρότερο από 2.500,00 € και ως εκ τούτου έχει ήδη εφαρμοστεί ευμενέστερη κύρωση. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα δεν γίνεται αποδεκτός.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 07-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ., και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου για το φορολογικό έτος 2015, ως κάτωθι:

Α)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου

Φορολογικό έτος 2015

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

Διαφορά φόρου	1.275,30 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	637,65 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	206,82 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.119,77 €

Β)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου

Φορολογικό έτος 2015

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

Διαφορά φόρου	1.128,15 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58/58Α του Κ.Φ.Δ.	564,08 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.692,23 €

Γ)/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου:

Φορολογικό έτος 2015

Πρόστιμο του άρθρου 7 § 3 & 5 του ν. 4337/2015: 1.162,00 €

Δ)/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου

Φορολογικό έτος 2015

Πρόστιμο του άρθρου 55§ 2δ' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 79 του ν. 4472/2017: 334,08 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.