



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19-4-2022

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: **1260**

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 24-12-2021 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		30-11-2021	7-12-2021	Εισόδημα	2015	328,49€
2		30-11-2021	7-12-2021	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2015	-
3		30-11-2021	7-12-2021	Πρόστιμο άρθρου 55 § 2δ του ν.4174/2013	1/1 - 16/10/2015	46,00€

4		30-11-2021	7-12-2021	Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015	1/1 - 16/10/2015	160,00€
---	-------	------------	-----------	--	------------------	---------

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 και Φ.Π.Α., αντίστοιχα, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2015, και πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 55§2δ και του άρθρου 7§§3 & 5 του ν.4337/2015, αντίστοιχα, φορολογικής περιόδου 1/1 - 16/10/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΕΡΚΥΡΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και τις από 30-11-2021 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 24-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. /2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΕΡΚΥΡΑΣ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 218,99€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 109,50€.

Με την με αριθ. /2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΕΡΚΥΡΑΣ, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα μείωση πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 193,72€.

Με την με αριθ. /2021 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 55 § 2δ του ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 1/1 - 16/10/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΕΡΚΥΡΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, συνολικού ποσού 46,00€.

Με την με αριθ. /2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015, φορολογικής περιόδου 1/1 - 16/10/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΕΡΚΥΡΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, συνολικού ποσού 160,00€, λόγω λήψης του με αριθ. /2015 εικονικού φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 400,00€ από την συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 66 § 5 και 13 § 1 του ν.4174/2013 και του άρθρου 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) (ΦΕΚ Α' 251).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Βάσει του με αριθ. πρωτ. / 12-5-2021 Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ είναι εκδότης αποκλειστικά και μόνο εικονικών φορολογικών στοιχείων και ο προσφεύγων έλαβε από την εν λόγω εκδότρια επιχείρηση, κατά την φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2015, δύο (2) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 842,24€ πλέον Φ.Π.Α. 193,72€.

Εν συνεχεία, κατόπιν του ανωτέρω Δελτίου Πληροφοριών εκδόθηκε η με αριθ./2021 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ. Κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και οι από 30-11-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

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

1. Έλλειψη προηγούμενης ακρόασης του προσφεύγοντος.
2. Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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 τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) 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 φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

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) ...

...

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. εισορών,

...».

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, καθόσον 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.Δ.

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, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.».

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 επιτηδεύματία 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 πίστεως 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, σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 2 (δ') του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι «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.».

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.8 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «8. Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.».

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, βάσει του με αριθ. πρωτ./2021 Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ διαπιστώθηκε τα φορολογικά στοιχεία, που εξέδωσε η επιχείρηση με ΑΦΜ, κατά την περίοδο από 1-1-2015 έως 31-12-2016 είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, καθότι:

- Η επιχείρηση, αν και υπαρκτό φορολογικώς πρόσωπο (έναρξη εργασιών στις 5-3-2007), δεν λειτούργησε ποτέ στην διεύθυνση που δηλώθηκε ως επαγγελματική εγκατάσταση, επιφάνειας 32 τμ επί της οδού, όπως προέκυψε από τις διευκρινήσεις και τα έγγραφα που προσκόμισε στην Δ.Ο.Υ. ο ιδιοκτήτης του ακινήτου, του με ΑΦΜ Η δεν διαθέτει άλλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις.

- Ο νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης, του με ΑΦΜ δεν ανταποκρίθηκε σε δύο προσκλήσεις της φορολογικής αρχής, τις οποίες παρέλαβε ο ίδιος.

- Το είδος των αγαθών/παρεχόμενων υπηρεσιών που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η δεν σχετίζονται με τις επαγγελματικές δραστηριότητες που έχουν δηλωθεί στο μητρώο TAXIS (όπως προέκυψε από κατασχεθέντα, από την Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου, φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της ελεγχόμενης και επεξεργασμένα από την Δ.Ο.Υ. Αγρινίου).
- Από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. προέκυψε ότι η επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό ούτε κατέβαλλε αμοιβές σε τρίτα πρόσωπα για την εμπορία των αγαθών, την κατασκευή και τις παροχές των υπηρεσιών που φέρεται να έχει διενεργήσει.
- Η επιχείρηση δεν υπέβαλλε καταστάσεις ΜΥΦ άρθρου 41 του Ν.4174/2013
- Για την χρήση 2015 και από τις υποβληθείσες καταστάσεις ΜΥΦ των αντισυμβαλλόμενων προέκυψε, ότι η επιχείρηση πραγματοποίησε πωλήσεις (λήπτες φορολογικών στοιχείων εκδόσεως) καθαρής αξίας 514.612,95€, ενώ αγορές-δαπάνες (εκδότες φορολογικών στοιχείων με λήπτρια την) καθαρής αξίας 22.416,85€, ποσά που βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία μεταξύ τους
- Για την χρήση 2016 και από τις υποβληθείσες καταστάσεις ΜΥΦ των αντισυμβαλλόμενων προέκυψε, ότι η επιχείρηση πραγματοποίησε πωλήσεις καθαρής αξίας 1.006.360,37€ (λήπτες φορολογικών στοιχείων εκδόσεως) ενώ αγορές-δαπάνες καθαρής αξίας 6.913,42€ (εκδότες φορολογικών στοιχείων με λήπτρια την), ποσά που βρίσκονται, ομοίως, σε προφανή δυσαναλογία μεταξύ τους.
- Όπως προέκυψε από άλλα κατασχεθέντα, από την Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου, φορολογικά στοιχεία, η είναι λήπτρια, α) 31 φορολογικών στοιχείων έτους 2015 εκδόσεως του με ΑΦΜ, ο οποίος, μετά από σχετική έρευνα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ, έπαψε να λειτουργεί στην διεύθυνση που είχε δηλώσει ως έδρα από το 2014 και β) 12 φορολογικών στοιχείων έτους 2015 και 3 φορολογικών στοιχείων έτους 2016 εκδόσεως - ΑΦΜ, η οποία δεν βρέθηκε να λειτουργεί στην διεύθυνση που έχει δηλώσει ως έδρα, αλλά και που οι Αριθμοί Φορολογικού Μητρώου των μελών της έχουν τεθεί σε αναστολή χρήσης από το 2017 από την Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης. Για τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία η Δ.Ο.Υ. Αγρινίου έκρινε τις συναλλαγές που αφορούν ως εικονικές, καθώς οι εκδότριες των φορολογικών στοιχείων δεν είχαν την δυνατότητα να πραγματοποιήσουν τις εν λόγω συναλλαγές.
- Δεν προσκομίστηκαν από την ελεγχόμενη τραπεζικά έγγραφα από τα οποία να προκύπτει η είσπραξη ή καταβολή των χρηματικών ποσών που αναγράφονται σε εκδοθέντα ή ληφθέντα από αυτήν τιμολόγια αξίας άνω των 500,00€.

Επειδή, ο προσφεύγων έλαβε από την ως άνω εκδότρια επιχείρηση, κατά την φορολογική περίοδο 1/1 – 31/12/2015, τα κάτωθι δύο (2) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία:

A/A	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΓΑΘΩΝ/ΠΑΡ.ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	ΤΙΜ.ΠΑΡ.ΥΠΗΡ./2015	Χωματουργικές εργασίες θέση Πέλεκα	400,00	92,00	492,00
2	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ - ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ/2015	ΔΟΜΙΚΟ ΠΛΕΓΜΑ	442,24	101,72	543,96
ΣΥΝΟΛΑ			842,24	193,72	1.035,96

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑ λαμβάνοντας υπόψη το με αριθ. πρωτ./2021 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ κοινοποίησε ηλεκτρονικά (Αρ. καταχώρησης ηλεκτρονικού μηνύματος, ημερομηνία ανάγνωσης μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου 30-6-2021) στον προσφεύγοντα το με αριθ. πρωτ./-2021 αίτημα παροχής στοιχείων, προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα κάτωθι στοιχεία:

- αντίγραφα όλων των φορολογικών στοιχείων που αφορούν τις συναλλαγές του προσφεύγοντος με την επιχείρηση «.....», κατά το φορολογικό έτος 2015
- αντίγραφα αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των εν λόγω στοιχείων, 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 βιβλίων που καταχωρήθηκαν οι σχετικές πρωτογενείς εγγραφές που αφορούν τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία.

Με το ίδιο ως άνω έγγραφο ο προσφεύγων ενημερώθηκε για την δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους/χρήσεις ή υποθέσεις που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ/ εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013 (Α'170), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018 (Α'5).

Επειδή, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο αριθ. πρωτ./2021 αίτημα του ελέγχου προσκομίζοντας τα κάτωθι στοιχεία:

- αντίγραφα των ανωτέρω επίμαχων φορολογικών στοιχείων
- αντίγραφο του βιβλίου εσόδων-εξόδων, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015
- αντίγραφα των υποβληθείσων περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015
- αντίγραφο της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015.

Επειδή, κατά την διενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Τα φορολογικά παραστατικά που αφορούν τις συναλλαγές με την επιχείρηση, συμπεριελήφθησαν στο βιβλίο εξόδων. Ομοίως, η αξία τους συμπεριελήφθη στην υποβληθείσα περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. δ' τριμήνου 2015, αλλά και στις καταστάσεις ΜΥΦ εξόδων του έτους 2015.
- Οι παρεχόμενες υπηρεσίες καθώς και τα εμπορεύματα που αναφέρονται στα φορολογικά παραστατικά περιγράφονται κατά τρόπο αόριστο και ασαφή.
- Δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία π.χ. εργολαβικά συμφωνητικά, από τα οποία να προκύπτει ο τρόπος κοστολόγησης των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν.
- Δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με το προσωπικό που απασχολήθηκε στις εργασίες (π.χ. οικοδομικά έτη).
- Δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία του τρόπου μεταφοράς των εμπορευμάτων από την έδρα του εκδότη μέχρι το λιμάνι της (π.χ. ακτοπλοϊκά εισιτήρια), από όπου, σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στο φορολογικό παραστατικό, παρελήφθησαν από τον αγοραστή.
- Δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τον τρόπο απόδοσης του τιμήματος στον προμηθευτή,

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, προέβη στην έκδοση

- του με αριθ./2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)
- του με αριθ./2021 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
- του με αριθ./2021 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
- του με αριθ./2021 προσωρινού προσδιορισμού προστίμου
- του με αριθ./2021 προσωρινού προσδιορισμού προστίμου,

τα οποία, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. ΓΔΗΛΕΔ ΕΞ 2020/13-4-2020 έγγραφο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσωποποιημένη πληροφόρηση του TAXISnet την 18/10/2021, ημέρα Δευτέρα και ώρα 12:19:07 με αριθ. καταχώρησης:, αποστέλλοντας σχετικό e-mail στην ηλεκτρονική διεύθυνση του προσφεύγοντος, ήτοι στην διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, την 18/10/2021 και ώρα 12:30:24, προκειμένου εντός είκοσι (20) ημερών να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, επί των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 5 του ν.4174/2013, ο προσφεύγων τεκμαίρεται ότι έλαβε γνώση του ανωτέρω Σ.Δ.Ε. μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση στο λογαριασμό του και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ήτοι εν προκειμένω την 29/10/2021, ημέρα

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων προέβη σε ανάγνωση του ανωτέρω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου την 2-12-2021, ημέρα Πέμπτη, ήτοι μετά την παρέλευση των είκοσι (20) ημερών, καθότι, όπως ισχυρίζεται στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του ενώπιον της Υπηρεσίας μας, δεν έλαβε σχετική ειδοποίηση από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο προσφεύγων, ως λήπτης των ως άνω επίμαχων φορολογικών στοιχείων βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού και του φερόμενου εκδότη, όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά το παρόν στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν παραθέτει οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο αναφορικά με την όντως λήψη των ως άνω επίμαχων παροχών αυτών καθ'αυτών, παρά μόνο προβάλλει το εξ αντιδιαστολής επιχείρημα ότι εκ των πραγμάτων έχει λάβει τις εν λόγω παρεχόμενες υπηρεσίες και εμπορεύματα.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί έλλειψης προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται το συμπέρασμα ότι η εκδότρια επιχείρηση «.....» 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 επιχείρηση «.....» 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..

Επειδή, από τα ανωτέρω δεν δύναται να τεθεί θέμα καλοπιστίας του προσφεύγοντος, κατά τη λήψη των ως άνω επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Επιπλέον, ο προσφεύγων:

α) δεν νομιμοποιείται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της επιχειρηματικής της δραστηριότητας την δαπάνη που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2015.

β) δεν νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2015 και ως εκ τούτου, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ..

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από 30-11-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, επί των οποίων εδράζονται οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2015, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 24-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜκαι την **επικύρωση** των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία ηλεκτρον. κοιν/σης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1		30-11-2021	7-12-2021	Εισόδημα	2015
2		30-11-2021	7-12-2021	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2015
3		30-11-2021	7-12-2021	Πρόστιμο άρθρου 55 § 2δ του ν.4174/2013	1/1 - 16/10/2015
4		30-11-2021	7-12-2021	Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015	1/1 - 16/10/2015

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 2015

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

Διαφορά φόρου	218,99€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	109,50€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	328,49€

2. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/2021) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2015

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

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	-
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	193,72€

3. Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης/2021) ΦΟΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1 – 16/10/2015

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
 Πρόστιμο άρθρου 55§ 2δ του ν.4174/2013:
 Πρόστιμο συνολικού ποσού: **46,00€ [92,00€ X 50%]**

4. Κ.Φ.Δ (Αριθ. Πράξης/2021) ΦΟΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1 – 16/10/2015

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
 Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 του ν.4337/2015
 Πρόστιμο συνολικού ποσού: **160,00€ [400,00€ X 40%]**

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.