



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ.Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Καλλιθέα 21/04/ 2022

Αριθμός Απόφασης 1325

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ. όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

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

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 22/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ατομικής επιχείρησης, ΑΦΜ, που εδρεύει στον -, επί της οδού αρ., κατά:

- Της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5- ν.4337/2015 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για την φορολογική περίοδο 01/01 - 17/10/2015

-Της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 ν.4174/2013), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2021

-Της υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2015

- Της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για την φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12/2015

-Της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2015

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **22-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ατομικής επιχείρησης, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Α. Με το με αρ. πρωτ.ΕΞ2021 έγγραφο της, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, α) το από 01-09-2020 πληροφοριακό δελτίο και β) την από 30-06-2020 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας [εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4174/13, Ν4308/14, Ν4093/12], που αφορούσαν την επιχείρηση, ΑΦΜ και αντικείμενο ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΟΙΚΙΣΤΙΚΑ ΚΤΙΡΙΑ, σύμφωνα με τα οποία εξέδωσε στα έτη 2014, 2015, 2016 & 2017 εικονικά φορολογικά στοιχεία. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την εικονική επιχείρηση είναι και η ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ, ως διαπιστώθηκε από τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών προμηθευτών, που προκύπτει στη χρήση 2015 να έχει λάβει είκοσι δύο (22) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 77.455,15€

Β) Κατόπιν αυτού, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, εξέδωσε την υπ' αριθ./2021

εντολή μερικού ελέγχου για την φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12/2015, προκειμένου να ελεγχτεί η ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ

Αρχικά ο έλεγχος κοινοποίησε με συστημένη επιστολή:

α) την με αρ. πρωτ./2021 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ για τις φορολογίες και τις φορολογικές χρήσεις 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, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν.4512/2018.

Και β) την με αρ. πρωτ./2021 ΠΡΟΣΚΛΗΣΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΑΡΘΡΟΥ 14 Ν.4174/2013 με την οποία σας ζητήθηκε το βιβλίο εσόδων - εξόδων (απλογραφικό), τα παραστατικά αξίας εσόδων - εξόδων και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση και χαρακτηρίστηκαν ως εικονικά από την ελεγκτική υπηρεσία της ΥΕΔΔΕ.

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο παραπάνω αίτημα, προσκόμισε στον έλεγχο:

α) στις 16/06/2021, το τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων καθώς και τα φορολογικά παραστατικά της ελεγχόμενης χρήσης 2015 πλην όμως των παραστατικών έκδοσης της

β) στις 19/07/2021 την κίνηση των τραπεζικών του λογαριασμών καθώς και μία υπεύθυνη δήλωση στην οποία αναφέρετε ότι η εξόφληση των τιμολογίων έγινε με έκδοση επιταγών. Αντίγραφα των επιταγών δεν προσκομίσθηκαν.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση Μερικού Ελέγχου και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα, το υπ' αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ./2021 υπόμνημα σε απάντησή του. Παράλληλα προσκόμισε στον έλεγχο τα δέκα τέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 48.524,25 € από τα είκοσι δυο (22) φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση με ΑΦΜ προς την ελεγχόμενη την χρήση 2015, καθαρής αξίας 77.455,15€ που έχουν χαρακτηριστεί ως εικονικά από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και συντάχθηκε η υπ' αριθμ./2021 έκθεση κατάσχεσης που επιδόθηκε στον εξουσιοδοτημένο λογιστή ΜΕ ΑΦΜ

Τα προσκομισθέντα στοιχεία έκδοσης της έχουν ως κάτωθι:

Αριθμός	Ημερομηνία	Εκδότης	ΑΦΜ	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Σύνολο
---------	------------	---------	-----	-------------	-----	--------

.....	15/6/2015	.....	.....	520,60 €	116,74 €	640,34 €
.....	10/6/2015	.....	.....	500,00 €	115,00 €	615,00 €
.....	9/6/2015	.....	.....	450,00 €	103,50 €	553,50 €
.....	3/6/2015	.....	.....	300,00 €	69,00 €	369,00 €
.....	2/6/2015	.....	.....	600,00 €	138,00 €	738,00 €
.....	27/5/2015	.....	.....	800,00 €	184,00 €	984,00 €
.....	20/5/2015	.....	.....	6.500,00 €	1.495,00 €	7.995,00 €
.....	14/5/2015	.....	.....	3.000,00 €	690,00 €	3.690,00 €
.....	12/5/2015	.....	.....	350,00 €	80,50 €	430,50 €
.....	29/4/2015	.....	.....	3.000,00 €	690,00 €	3.690,00 €
.....	29/4/2015	.....	.....	4.000,00 €	920,00 €	4.920,00 €
.....	13/2/2015	.....	.....	8.000,00 €	1.840,00 €	9.840,00 €
.....	4/3/2015	.....	.....	8.500,00 €	1.955,00 €	10.455,00 €
.....	30/3/2015	.....	.....	12.003,65 €	2.760,85 €	14.764,50 €
				48.524,25 €	11.157,59 €	59.684,84 €

Όλα τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία βρέθηκαν καταχωρημένα στις καταστάσεις πελατών προμηθευτών του προσφεύγοντα και στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων το οποίο προσκομίσθηκε στην Δ.Ο.Υ.

Δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα λοιπά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης (κατά δήλωση του είναι τα με α/α,,,,,, και) που είχε ο προσφεύγων στην κατοχή του σύμφωνα και με την υπεύθυνη δήλωση που κατατέθηκε ως συνημμένη στο υπόμνημα με αριθμό/2021. Η συνολική αξία των μη προσκομισθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ανέρχεται σε ύψος 28.930,89 € (77.455,15 - 48.524,25), όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών και από την έκθεση της ΥΕΔΔΕ.

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 26-11-2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1)Φορολογίας ΕΛΠ, 2) Φορολογίας Εισοδήματος & 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

ΕΛΠ

-Την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5-ν.4337/2015) για την φορολογική περίοδο 01/01 - 17/10/2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 22.302,79€ [(€48.524,26x40%=19.409,70€) (€28.930,89x10%=2.893,09€)] διότι:

α) ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, δεκατέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 48.524,26€ εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 5 & 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν.4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

β) ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 28.930,89€ εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, εφόσον η λήψη των στοιχείων δεν είχε σαν αποτέλεσμα την μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3,5 &8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. ε' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟ 54 Ν.4174/2013

Την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 ν.4174/2013), φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2021 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 250,00€ (1x250,00€) διότι:

δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία μετά από την υπ. αριθ./2021 έγγραφο αίτημα χορήγησης αντιγράφου βιβλίων και στοιχείων του άρθρου 14 ν. 4174/2013, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54§1δ' του ν.4174/2013 και επισύρει της κυρώσεις του άρθρου 54§2γ' του ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

-Την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2015 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 15.602,50€, πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) ποσού 7.801,25€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.576,04 ήτοι συνολικού ποσού 25.979,79€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., με την διαπίστωση λογιστικών διαφορών ελέγχου [συνολικές δαπάνες δήλωσης 113.000,17€, συνολικές δαπάνες ελέγχου 64.475,88€, διαφορά 48.524,26€] (βλέπε σελ 20 έκθεση ελέγχου εισοδήματος).

ΦΠΑ

- Την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12/2015, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, Φ.Π.Α. ποσού 223.920,99€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 11.960,50€, ήτοι συνολικού ποσού 35.881,49€.

-Προσδιορισμός Φορολογητέων Εκροών

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη:

τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), σύμφωνα με τις οποίες τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, αποτελούν τις εκροές για τον προσδιορισμό του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας,

τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προσδιορίστηκαν στη Φορολογία Εισοδήματος, ποσού 128.464,00€ τον προβλεπόμενο συντελεστή Φ.Π.Α. 23%, όπως ίσχυε για τη χρήση 2015, προσδιορίζουμε τις φορολογητέες εκροές στη χρήση 2015 στο ποσό των 128.464,00€

-Προσδιορισμός Φορολογητέων Εισροών

-Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει Φ.Π.Α. εισροών προς έκπτωση ύψους 11.160,58 €, ο οποίος αντιστοιχεί σε εισροές ύψους 48.524,26 € ($48.524,26 \times 23\% = 11.160,58 \text{ €}$) καθώς αφορά εικονικά φορολογικά στοιχεία που ζητήσατε και καταχωρήσατε στα βιβλία στου και τον οποίο είχε εκπέσει με τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, που είχε υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. στην ελεγχόμενη χρήση 2015

-Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει Φ.Π.Α. εισροών προς έκπτωση ύψους 9.691,39€ (συντελεστής 13% και 23%), ο οποίος αντιστοιχεί σε εισροές ύψους 42.835,45 € καθώς πρόκειται για δαπάνες – αγορές οι οποίες δεν βρέθηκαν καταχωρημένες στα βιβλία του αλλά και δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, αν και ζητήθηκαν με τα προαναφερθέντα Αιτήματα παροχής Πληροφοριών, τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 32 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.).

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2015, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 5.580,29€ ($\text{€}11.160,58 \times 50\%$), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει την ακύρωση των παραπάνω Πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραβίαση της υποχρεωτικής αιτιολογίας των δυσμενών, ατομικών, εκτελεστών πράξεων.
- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση Πράξης επιβολής Προστίμου.
- Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, η ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη.
- Ανεπαρκής-πλημμελής αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.
- Μη νόμιμος προσδιορισμός ποσού προστίμου αμφισβήτηση προστίμου-Εφαρμογή της ευνοϊκότερης κύρωσης.

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

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

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

προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

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

Επειδή στην υπό εξέταση υπόθεση, η Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, λόγω αρμοδιότητας, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην αποσταλείσα με ημερομηνία θεώρησης 30-06-2020 Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής και τις από 26-11-2021 Εκθέσεις Ελέγχου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., δυνάμει του πορίσματος της οποίας, ο προσφεύγων υπέπεσε σε είκοσι δύο (22) παραβάσεις. Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στη φορολογική περίοδο 01/01 - 17/10/2015, διαπιστώθηκε η λήψη εκ μέρους του προσφεύγοντα,

α) δεκατεσσάρων (14) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 48.524,26€ εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ και

β) οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 28.930,89€ εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, εφόσον η λήψη των στοιχείων δεν είχε σαν αποτέλεσμα την μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

Επειδή η λήψη των παραπάνω είκοσι δύο (22) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013.

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και επιβολή προστίμου στην κρινόμενη χρήση 2014, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 και της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997, καθίσταται, κατ' εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου στη χρήση 2015 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης (26-11-2021) των προσβαλλόμενων πράξης, καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2026. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (έναρξη ισχύος 01/01/2014) ορίζεται ότι: «..... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο..... ».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 10 του 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι:

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23§ 1&2 περ. α' του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«**1.** Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

α) Η Φορολογική Διοίκηση «δύναται να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.»

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου

του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτος, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτος (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτος) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

..... Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 30-06-2020 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας [εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), του Ν. 4306/2014(ΕΛΠ) & Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) και στις από 26-11-2021 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για την εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ και για την λήπτρια ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

Ως προς την εκδότηρια επιχείρηση:

«.....Οι λόγοι για τους οποίους τα τιμολόγια που εξέδωσε η επιχείρηση είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή, είναι οι παρακάτω:

Με την με ημερομηνία θεώρησης 03-12-2019 έκθεση ελέγχου των ελεγκτών της υπηρεσίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και η οποία διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε ΑΘΗΝΩΝ οι συναλλαγές της επιχείρησης χρήσεων 2012 και 2013 κρίθηκαν εικονικές στο σύνολο της συναλλαγής τους. Με την ίδια έκθεση ελέγχου καταλογίσθηκαν και φορολογικές παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015. Η παρούσα έκθεση ελέγχου αφορά την έρευνα – έλεγχο των φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016 και 2017 και αποτελεί συνέχεια του ελέγχου χρήσεων 2012 - 2013.

-Η επιχείρηση πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις 21-09-2012 και ακολούθησε υπερδωδεκάμηνη 1η διαχειριστική περίοδο με λήξη την 31-12-2013. Την εν λόγω φορολογική περίοδο υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος ενώ από την επισκόπηση των δηλώσεων Φ.Π.Α. αυτής της φορολογικής περιόδου προκύπτει ότι αναλογικά με το ύψος των εισροών και των εκροών της δήλωνε προς απόδοση Φ.Π.Α. μικροποσά, με προφανή σκοπό να φέρεται φορολογικά ενήμερη.

-Από τους διενεργηθέντες ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Ε.Ε. και τα έγγραφα στοιχεία οι επιχειρήσεις «.....» , «.....» , «.....», «.....», «.....», «.....», «.....», «.....» κρίθηκαν εκδότηριες εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης σκοπίμως περιλαμβάνει εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών και ειδών, έτσι ώστε να μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτών επιχειρήσεων , διαφόρων δραστηριοτήτων.

-Από τις αγορές προκύπτει ξεκάθαρα ότι η επιχείρηση «.....» δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει υπηρεσίες και να διενεργήσει πωλήσεις μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.

-Η επιχείρηση φέρεται να έχει στην κατοχή της τρία (3) ΕΙΧ αυτοκίνητα μεγάλου κυβισμού (2967, 4806 και 3724 κυβικών). Η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών που υπέβαλλε η ίδια δήλωσε ότι εξέδωσε προς την επιχείρηση στη χρήση 2013 ένα φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 20.568,98 ευρώ. Από το ιστορικό Μεταβολών Οχημάτων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. προκύπτει ότι το έτος 2013 ήταν κάτοχος του με αριθμό κυκλοφορίας Ι.Χ. οχήματος το οποίο στη συνέχεια περιήλθε στην κατοχή της Το όχημα αυτό έλαβε νέο

αριθμ και στις 06/07/2018 φέρεται να μεταβιβάζεται ενώ η επιχείρηση είχε ήδη οφειλές.

-Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου στην επιχείρηση προκύπτει ότι τα χρηματικά ποσά που κατατίθενται και γίνονται άμεσα αναλήψεις γεγονός μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας και γεγονός που χαρακτηρίζει εικονικές συναλλαγές. Τα προσκομιζόμενα εμβάσματα, δεν υπάρχουν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της επιχείρησης όπου φέρονται να έχουν κατατεθεί.

-Η δυσαναλογία αγορών- πωλήσεων της επιχείρησης είναι μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας.

-Από τα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας και τον ΕΦΚΑ φέρεται να απασχολεί προσωπικό χωρίς να καταβάλλει το σύνολο των ασφαλιστικών εισφορών. Το προσωπικό ου φέρεται να απασχολεί σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να ανταποκριθεί στο ύψος των φερόμενων συναλλαγών της

-Η Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης με το αριθμ. πρωτ. ΔΗΛΕΔ Γ. ΕΞ2019/27-02-2019 γνωστοποίησε στον έλεγχο η επιχείρηση διενέργησε μια πολύ μικρή- σε σχέση με τον όγκο των συναλλαγών της – εισαγωγή από την ΚΙΝΑ.

-Όπως προέκυψε από τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου της υπηρεσίας μας η επιχείρηση είναι λήπτρια και εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

-Η επιχείρηση στήθηκε με τρόπο που θα παραπλανούσε τις φορολογικές αρχές και συγκεκριμένα για να εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Δήλωσε και εικονικές αγορές ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Οι μεγαλύτερες εξ' αυτών των αγορών από τα έγγραφα στοιχεία του ελέγχου κρίθηκαν εικονικές.

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

-Από τον έλεγχο αναζητήθηκε επίμονα ο νόμιμος εκπρόσωπος, πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της εταιρείας «.....» Κος αλλά απέφυγε να προσέλθει στη φορολογική αρχή ώστε να δώσει εξηγήσεις για τις δράσεις της επιχείρησης

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

-ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο έλεγχος κοινοποίησε με συστημένη επιστολή:

α) την με αρ. πρωτ./2021 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ για τις φορολογίες και τις φορολογικές χρήσεις 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, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018.

Και β) την με αρ. πρωτ./2021 ΠΡΟΣΚΛΗΣΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΑΡΘΡΟΥ 14 ν.4174/2013 με την οποία σας ζητήθηκε το βιβλίο εσόδων – εξόδων (απλογραφικό), τα παραστατικά αξίας εσόδων – εξόδων και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση και χαρακτηρίστηκαν ως εικονικά από την ελεγκτική υπηρεσία της ΥΕΔΔΕ.

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο παραπάνω αίτημα, προσκόμισε στον έλεγχο:

α) στις 16/06/2021, το τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων καθώς και τα φορολογικά παραστατικά της ελεγχόμενης χρήσης 2015 πλην όμως των παραστατικών έκδοσης της

β) στις 19/07/2021 την κίνηση των τραπεζικών του λογαριασμών καθώς και μία υπεύθυνη δήλωση στην οποία αναφέρετε ότι η εξόφληση των τιμολογίων έγινε με έκδοση επιταγών.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση Μερικού Ελέγχου και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα, το υπ' αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ./2021 υπόμνημα σε απάντησή του. Παράλληλα προσκόμισε στον έλεγχο τα δέκα τέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 48.524,25 € από τα είκοσι δυο (22) φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση με ΑΦΜ προς την ελεγχόμενη την χρήση 2015, καθαρής αξίας 77.455,15€ που έχουν χαρακτηριστεί ως εικονικά από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και συντάχθηκε η υπ' αριθμ./2021 έκθεση κατάσχεσης που επιδόθηκε στον εξουσιοδοτημένο λογιστή ΜΕ ΑΦΜ Ήτοι:

-Τα προσκομισθέντα στοιχεία έκδοσης της έχουν ως κάτωθι:

Αριθμός	Ημερομηνία	Εκδότης	ΑΦΜ	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Σύνολο
.....	15/6/2015	.....	.....	520,60 €	116,74 €	640,34 €
.....	10/6/2015	.....	.....	500,00 €	115,00 €	615,00 €
.....	9/6/2015	.....	.....	450,00 €	103,50 €	553,50 €
.....	3/6/2015	.....	.....	300,00 €	69,00 €	369,00 €
.....	2/6/2015	.....	.....	600,00 €	138,00 €	738,00 €
.....	27/5/2015	.....	.....	800,00 €	184,00 €	984,00 €
.....	20/5/2015	.....	.....	6.500,00 €	1.495,00 €	7.995,00 €
.....	14/5/2015	.....	.....	3.000,00 €	690,00 €	3.690,00 €
.....	12/5/2015	.....	.....	350,00 €	80,50 €	430,50 €
.....	29/4/2015	.....	.....	3.000,00 €	690,00 €	3.690,00 €
.....	29/4/2015	.....	.....	4.000,00 €	920,00 €	4.920,00 €
.....	13/2/2015	.....	.....	8.000,00 €	1.840,00 €	9.840,00 €
.....	4/3/2015	.....	.....	8.500,00 €	1.955,00 €	10.455,00 €
.....	30/3/2015	.....	.....	12.003,65 €	2.760,85 €	14.764,50 €
				48.524,25 €	11.157,59 €	59.684,84 €

-Αντίγραφο των κάτωθι συναλλαγματικών

	Ημερομηνία λή- ξης Συναλλαγμα- τικής	Ημερομηνία αποδοχής	ποσό	εκδότης	Αποδέκτης
1	13/8/2015	31/5/2015	5.000,00 €		.....
2	24/7/2015	30/4/2015	5.000,00 €		.....
3	31/7/2015	30/4/2015	5.000,00 €		.....
4	4/8/2015	31/5/2015	5.000,00 €		.....
5	10/7/2015	20/3/2015	5.000,00 €		.....
6	15/7/2015	20/3/2015	5.000,00 €		.....
7	20/7/2015	31/3/2015	5.000,00 €		.....
8	1/7/2015	31/3/2015	5.000,00 €		.....
9	3/7/2015	31/3/2015	5.000,00 €		.....
10	7/7/2015	31/3/2015	5.000,00 €		.....
11	28/9/2015	20/6/2015	5.269,89 €		.....
	ΣΥΝΟΛΟ		55.269,89 €		

Όλα τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία βρέθηκαν καταχωρημένα στις καταστάσεις πελατών προμηθευτών του προσφεύγοντα και στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων το οποίο

προσκομίσθηκε στην Δ.Ο.Υ.

Δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα λοιπά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης (κατά δήλωση του είναι τα με α/α,,,,,, και) που είχε ο προσφεύγων στην κατοχή του σύμφωνα και με την υπεύθυνη δήλωση, που αναφέρει αυτολεξεί τα κάτωθι:

«από το προσωπικό μου αρχείο και τα βιβλία της επιχείρησης μου που έχω αποθηκεύσει βρήκα και καταθέτω στην υπηρεσία σας εξουσιοδοτώντας τον ΤΟΥ ΜΕ ΑΔΤ τα παρακάτω παραστατικά ως επιπρόσθετα στοιχεία της από 22/09/2021 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου από την υπηρεσία σας. Εκδότης ΚΑΙ ΣΕΙΡΑ Η συνολικής αξίας 92.526,84 ευρώ έτους 2015 τα οποία και εξόφλησα σταδιακά με αντίστοιχες συναλλαγματικές που εκδόθηκαν την ίδια χρονική περίοδο και εξυπηρέτησαν τις εμπορικές μου αυτές πράξεις την περίοδο των capital control» που κατατέθηκε ως συνημμένη στο υπόμνημα με αριθμό/2021

Η συνολική αξία των μη προσκομισθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ανέρχεται σε ύψος 28.930,89 € (77.455,15 - 48.524,25), όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών και από την έκθεση της ΥΕΔΔΕ.

-ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΛΗΠΤΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΤΙΜ/ΓΙΩΝ

-Προσκομίσθηκαν, τα δεκατέσσερα (14) από τα είκοσι δυο (22) φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση με την επωνυμία με ΑΦΜ προς την ατομική επιχείρηση την χρήση 2015, καθαρής αξίας 77.455,15€ που έχουν χαρακτηριστεί ως εικονικά από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

-Δεν συντάχθηκαν και δεν προσκομίσθηκαν ικανά στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών με την επιχείρηση

-Δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο μισθωτήριο για την έδρα της επιχείρησης. Δεν είναι καταχωρημένα στα βιβλία της επιχείρησης δαπάνες ενοικίου.

-Δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο συμβάσεις ή εργολαβικά συμφωνητικά που να έχουν κατατεθεί στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. των αντισυμβαλλομένων

-Η ατομική επιχείρηση προσκόμισε στις 19/07/2021 την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών τους οποίους κατά δήλωση της κινούσε την ελεγχόμενη περίοδο και μία υπεύθυνη δήλωση στην οποία αναφέρει ότι η εξόφληση των τιμολογίων έγινε με έκδοση επιταγών τα σώματα των οποίων δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο. Οι επιταγές που αναφέρονται στην υπεύθυνη δήλωση είναι οι εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΠΙΤΑΓΩΝ		
10/3/2015	.....	2.650,00 €
25/1/2015	.....	2.834,00 €
25/2/2015	.....	2.000,00 €
	.....	5.000,00 €
30/5/2017	.....	2.424,00 €
30/6/2017	.....	2.000,00 €
30/9/2015	.....	3.000,00 €
30/7/2017	.....	2.500,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ	22.408,00 €

Τα αναγραφόμενα ποσά απέχουν μακριά από τις αξίες των τιμολογίων ενώ δεν διευκρινίζεται ποια τιμολόγια έχει εξοφλήσει με τις επιταγές αυτές. Οι επιταγές που επικαλείται είναι συνολικής αξίας 22.408,00€ ενώ η αξία των τιμολογίων είναι καθαρής αξίας 77.455,15€ και των καταχωρημένων στα βιβλία της 48.524,25€.

Επίσης οι ημερομηνίες έκδοσης των επιταγών είναι προγενέστερες της ημερομηνίας έκδοσης των τιμολογίων.

Κατόπιν τούτου ο έλεγχος έστειλε στην Eurobank στην Γενική διεύθυνση κανονιστικής συμμόρφωσης το υπ' αριθμ/2021 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 15 Ν.4174/2013 με το οποίο ζητάει αντίγραφα των επικαλούμενων στην υπεύθυνη δήλωση επιταγών.

Στο απαντητικό έγγραφο της με αριθμό/2021 η τράπεζα αναφέρει ότι:

-Οι επιταγές και εμφανίζονται στο σύστημα ως διαθέσιμες και δεν έχουν εμφανιστεί προς εξόφληση ή ακύρωση έως τις 07/09/2021

-Η επιταγή δεν ταυτοποιείται στο σύστημα της

-Η επιταγή με ημερομηνία έκδοσης 30/05/2015 ποσού 2.667,00€ και όχι 2.650,00€ που αναφέρεται στην υπεύθυνη δήλωση του προσφεύγοντα, με εκδότρια την και όχι τον έχει θέση πρώτης οπισθογράφησης από την και δεύτερης οπισθογράφησης από τον από τον του από τον οποίο κατατέθηκε στις 3/6/2015 προς είσπραξη.

-Η επιταγή με ημερομηνία έκδοσης 30/04/2015 ποσού 2.000,00€ οπισθογραφήθηκε στις 16.03.2015 και δεν φαίνεται να έχει κατατεθεί προς είσπραξη.

-Η επιταγή με αριθμό ποσού 2.843,00€ με εκδότρια την

και όχι τον έχει θέση πρώτης οπισθογράφησης από την και δεύτερης οπισθογράφησης από τον από τον του από τον οποίο κατατέθηκε στις 16/03/2015 προς είσπραξη.

-Η επιταγή με αριθμόποσού 2.000,00 € απορρίφθηκε από το διατραπεζικό σύστημα DIAS με αιτία απόρριψης «ΑΝΕΠΑΡΚΕΣ ΥΠΟΛΟΙΠΟ»

Ομοίως και η επιταγή ποσού 3,000,00€ απορρίφθηκε από το διατραπεζικό σύστημα DIAS με αιτία απόρριψης «ΑΝΕΠΑΡΚΕΣ ΥΠΟΛΟΙΠΟ»

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω δεν μπορεί να επιβεβαιωθεί ότι η εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων έχει γίνει μέσω τραπεζικού συστήματος.

.....

Σύμφωνα με όλα τα προαναφερθέντα και σύμφωνα με το δελτίο πληροφοριών της ΥΕΕΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ η επιχείρηση είναι εκδότης των εν λόγω τιμολογίων, είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, διότι

Όπως προκύπτει απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες υπηρεσίες.

Επειδή ο λήπτης των φορολογικών στοιχείων βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια (ΣτΕ 506/082-2012).

-Επειδή ο λήπτης των εν λόγω στοιχείων δεν έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων ή αξιογράφων ΠΛΗΡΩΣ την αξία των τιμολογίων και του αναλογούντος ΦΠΑ στον εκδότη των στοιχείων. (Στε 505/2012, 1498/2011, 3528/1184/2010)

- Επειδή τα ποσά που αναγράφονται στην υπεύθυνη δήλωση που προσκόμισε στην Δ.Ο.Υ. η ατομική επιχείρηση δεν συμφωνούν με τις αξίες των εν λόγω τιμολογίων. Σύμφωνα με τις ΠΟΛ 1210/2013 και 1249/2013 ο λήπτης του εικονικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη εφόσον, έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο.

-Επειδή δεν συντάχθηκαν και δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο συμβάσεις ή εργολαβικά συμφωνητικά που να έχουν κατατεθεί στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. των αντισυμβαλλομένων

-Επειδή δεν προσκομίσθηκε μισθωτήριο για την έδρα της επιχείρησης στην διεύθυνση

-Επειδή η ατομική επιχείρηση δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών με την επιχείρηση

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

Για όλους τους ανωτέρω λόγους ο έλεγχος κρίνει τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ατομική επιχείρηση από την επιχείρηση με ΑΦΜ.:..... είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ.

Αναλυτικά:

Α) Χρησιμοποίησε τα δεκατέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία τα οποία κατασχέθηκαν και αναφέρονται αναλυτικά στην σελίδα 4 της παρούσας έκθεσης με σκοπό να αυξήσει τις δαπάνες της και κατά συνέπεια να μειώσει τις φορολογικές της υποχρεώσεις.

Β) Χρησιμοποίησε τα υπόλοιπα οχτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία τα οποία δεν προσκομίσθηκαν όπως αναφέρεται στην σελ. 4 της παρούσας έκθεσης με σκοπό την μείωση του φόρου εκροών, πλην όμως δεν χρησιμοποιήθηκαν για τη μείωση του φόρου εισοδήματος

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 30-06-2020 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας της ΥΕΔΔΕ Αττικής και στην από 26-11-2021 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι αβάσιμοι.

Επειδή, ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρεις αιτιολογημένες καθόσον, στην από 30-06-2020 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας [εφαρμογής διατάξεων των Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) & Ν.4174/2013 (ΚΦΔ)] της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής) και στις από 26-11-2021 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα, για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα στοιχεία με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις και τις καθιστούν νόμιμες.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα των καταλογιστικών πράξεων, δεν απαιτείται η διατύπωση της ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στις εκθέσεις ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012). Οι αιτιολογίες των πράξεων μπορεί να περιέχονται ή να συμπληρώνονται από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), οι οποίες κοινοποιούνται ταυτόχρονα με τις καταλογιζόμενες πράξεις. Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται, καθόσον οι εκθέσεις ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένες και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι: «Από όλες τις εκθέσεις ελέγχου που του κοινοποιήθηκαν δεν αναφέρονται τα τιμολόγια που προέκυψαν από τον έλεγχο της και τι αφορούν. Αναφέρεται μόνο ότι από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. στην προέκυψαν 22 τιμολόγια τα οποία δεν εμφανίζονται πουθενά στις εκθέσεις ελέγχου που του κοινοποιήθηκαν. Γενική αναφορά σε στοιχεία που δεν εμφανίζονται στο κείμενο της πράξης δεν στοιχειοθετούν επαρκή αιτιολογία. Αντίθετα ο προσφεύγων προσκόμισε ό,τι τιμολόγια είχε στην κατοχή του στην Δ.Ο.Υ., συγκεκριμένα 14 στο σύνολο. Από πού προκύπτουν τα 22 τιμολόγια;»

Στην προκείμενη περίπτωση από τον φάκελο τις υπόθεσης, αναφέρεται ότι τα 22 τιμολόγια προκύπτουν από τις δηλωμένες καταστάσεις πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ) φορολογικού έτους 2015 τις οποίες έχει υποβάλλει τόσο ο ίδιος ο προσφεύγων με δήλωση του όσο και η επιχείρηση ως αντισυμβαλλόμενος προμηθευτής του. Αυτό αναφέρεται και στην έκθεση ελέγχου που συνοδεύει τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επίσης τα είκοσι δύο (22) τιμολόγια αναφέρονται ρητά στην υπεύθυνη δήλωση που προσκόμισε ο ίδιος ο προσφεύγων κατά την κατάθεση του υπομνήματος του με αριθμό πρωτ. /2021 σε απάντηση του σημειώματος διαπιστώσεων που του κοινοποιήθηκε νόμιμα και έχει αυτολεξεί ως εξής: «από το προσωπικό μου αρχείο και τα βιβλία της επιχείρησής μου που έχω αποθηκεύσει βρήκα και καταθέτω στην υπηρεσία σας εξουσιοδοτώντας τον ΤΟΥ ΜΕ ΑΔΤ τα παρακάτω παραστατικά ως επιπρόσθετα στοιχεία της από 22/09/2021 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου από την υπηρεσία σας. Εκδότης ΚΑΙ ΣΕΙΡΑ Η

συνολικής αξίας 92.526,84 ευρώ έτους 2015 τα οποία και εξόφλησα σταδιακά με αντίστοιχες συναλλαγματικές που εκδόθηκαν την ίδια χρονική περίοδο και εξυπηρέτησαν τις εμπορικές μου αυτές πράξεις την περίοδο των capital control».

Όσον αφορά τα επίμαχα τιμολόγια που προσκομίσθηκαν, αυτά αφορούν στο σύνολο τους παροχή υπηρεσιών π.χ. τοποθέτηση γυψοσανίδας, τοιχοποιία, τοποθέτηση διακοπών, ξύσιμο τοίχων, και ποτέ δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε ούτε κάποιο συμφωνητικό ή μισθωτήριο έδρας, όπως αναφέρεται και στις

σχετικές εκθέσεις ελέγχου και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του απορρίπτεται.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι: «Σχετικά με την έκπτωση από τον αναφερόμενο Φ.Π.Α. η έκθεση δεν αναφέρει αν εκπέσαμε ή όχι απλά αναφέρει τις διατάξεις που αφορούν στην μη έκπτωση από φόρο. Δεν αναφέρει αν προέκυψε από τον έλεγχο αν εμείς εκπέσαμε ή όχι. Οπότε το σχετικό πρόστιμο ποσού 5.580,29 ευρώ που επιβλήθηκε με την υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου πρέπει να ακυρωθεί ολοσχερώς.»

Στην προκείμενη περίπτωση από τον φάκελο της υπόθεσης και συγκεκριμένα, στην σελίδα 15 της έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ αναφέρεται μεταξύ άλλων και τα εξής:

«Ο προσφεύγων έχει συμπεριλάβει στις δηλώσεις ΦΠΑ εισροές (δαπάνες – αγορές) ύψους 42.835,45 € (28.930,90 + 13.904,55) τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία των οποίων δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, αν και ζητήθηκαν με τα προαναφερθέντα Αιτήματα παροχής Πληροφοριών και δεν εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 32 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Κατά την κρίση του ελέγχου, στα στοιχεία που συμπεριλήφθηκαν στις δηλώσεις ΦΠΑ και δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο περιλαμβάνονται και τα μη προσκομισθέντα στοιχεία - τιμολόγια έκδοσης της επιχείρησης - τα οποία ο προσφεύγων είχε στην κατοχή του σύμφωνα με την υπεύθυνη δήλωση που κατέθεσε με το υπόμνημα - ένσταση υπ αριθμ πρωτ./2021.

Συνεπώς ο προσφεύγων έκανε χρήση του συνόλου των εικονικών στοιχείων καθαρής αξίας 77.455,15 € με αναλογούντα ΦΠΑ 17.814,68 € Στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλλε.»

Επίσης στην έκθεση προστίμου ΦΠΑ στην σελίδα 13 σημείο 12 αναφέρεται ότι: «σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 § 2 περ. δ' του Ν 4174/2013, πλην όμως εφαρμόζεται το ευνοϊκότερο καθεστώς των διατάξεων του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 § 1 του Ν 4472/19-5-2017 ήτοι επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 50% του ΦΠΑ εκπέσθηκε $48.524,26 * 23\% = 11.160,58$ € (αξία ΦΠΑ που εκπέσθηκε) Πρόστιμο Ν 4337/17-10-2015 $11.160,58 * 50\% = 5.580,29$ €

Σημείωση Ελέγχου σχετικά με τις λοιπές φορολογίες:

Κατόπιν των ανωτέρω, για το φορολογικό έτος 2015 διαπιστώθηκε ότι υποβλήθηκε ανακριβώς η δήλωση φορολογίας εισοδήματος με σκοπό την απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων και προς τούτο συντάχθηκε οριστική πράξη προσδιορισμού εισοδήματος. Αναφορικά με τον Φ.Π.Α., στο φορολογικό έτος 2015 προέκυψαν διαφορές και συντάχθηκε οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.»

Από τα παραπάνω προκύπτει σαφής αναφορά στην έκπτωση το φόρου, άρα ο ισχυρισμός του

προσφεύγοντα δέον όπως απορριφθεί ως αβάσιμος.

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, ουσιαστικού 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε

πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

.....

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

.....

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

.....

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

Επειδή, κατόπιν των ως άνω, για τη παράβαση της λήψης εικονικών στοιχείων για το σύνολο της συναλλαγής, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 αλλά ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτών (Ν.2523/1997, 4174/2013 ή 4337/2015) αλλά και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης των οικείων καταλογιστικών πράξεων, επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο των 2.500 ευρώ, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο, ως εκ τούτου η με αρ./2021 πράξη επιβολής προστίμου ΕΛΠ θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Επειδή, ως προς τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30-06-2020 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας της ΥΕΔΔΕ Αττικής και στις από 26-11-2021 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./22-12-2021 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η ατομικής επιχείρηση με ΑΦΜ και συγκεκριμένα α) την τροποποίηση της υπ. αριθ./2021 πράξης και β) την επικύρωση των υπ. αριθ.,,,/2021 πράξεων.

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

ΕΛΠ

Φορολογική περίοδο: 01/01 - 17/10/2015 (...../2021)

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013: 2.500,00€

ΠΡΟΣΤΙΜΟ άρθρου 54 ν. 4174/2013

Φορολογικό έτος 2021 (...../2021)

Πρόστιμο του άρθρου 54 ν. 4174/2013 = 250,00€

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθμ. ....../2021)	2015
Διαφορά φόρου εισοδήματος	15.602,50
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	7.801,25
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.576,04
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	25.979,79

ΦΠΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αρ. ....../2021)	2015
Διαφορά φόρου	23.920,99
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	11.960,50
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	35.881,49

Πρόστιμο Φ.Π.Α (άρθρο 79 ν.4472/2017)

Φορολογική περίοδος 1/01 - 31/12/2015 (υπ' αρ./2021)

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: (€11.160,58×50%)= **5.580,29€**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝ-
ΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.