



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα, 06/06/2022



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 2251

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).»
- γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής
4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/04-02-2022 ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου Αθηνών οδός αρ., κατά:
α) της με αριθμ./29-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 και β) της με αριθμ./29-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 (αρθ.79 ν.4472/2017) φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση,
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/04-02-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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:

A. Με την με αριθμ. /29-12-2021 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 & 5 ν. 4337/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο για το φορολογικό έτος 2015, συνολικού ποσού 3.176,00 €.

Οι παραβάσεις αφορούν σε λήψη από τον προσφεύγοντα, (από 01/01/2015 έως 16/10/2015), δέκα έξι (16) εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 § 5 περ. ε' του ν.4174/2013, κατά παράβαση των διατάξεων της § 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 , που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3, 4 & 5 του ν.4337/2015. Τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων, εκδόθηκαν από την εταιρεία «..... Α.Ε.» ΑΦΜ:, συνολικής καθαρής αξίας 7.940,00 € πλέον ΦΠΑ 1.826,20 € στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2015.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΓ Αθηνών κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου της ίδιας Δ.Ο.Υ. που αναφέρονται στην από 29-12-2021 έκθεση ελέγχου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν.4337/2015, αφού έλαβε υπόψη το υπ' αρθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2021 δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής με ελεγχόμενο τον ως άνω εκδότη.

B. Με την με αριθμ. /29-12-2021 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο για το φορολογικό έτος 2015, συνολικού ποσού 913,10 €.

Το ανωτέρω πρόστιμο του άρθρου 6 ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν.4472/2017, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, καθόσον ως λήπτης των ως άνω αναφερομένων δέκα έξι (16) εικονικών φορολογικών στοιχείων, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2015.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΓ Αθηνών κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου της ίδιας Δ.Ο.Υ. που αναφέρονται στην από 29-12-2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, αφού έλαβε υπόψη το υπ' αρθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2021 δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής με ελεγχόμενο τον ως άνω εκδότη.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων και την επιστροφή νομιμοτόκως κάθε ποσού που κατέβαλε και θα καταβάλει αχρεωστήτως, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ανεπαρκή αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου.

Με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, ενώ γίνεται εκτενής αναφορά στην συναλλακτική δραστηριότητα άσχετων με τον ίδιο επιχειρήσεων, ωστόσο δεν αναφέρεται το παραμικρό για ποιο λόγο κρίθηκαν εικονικά τα τιμολόγια, που η επιχείρησή του έλαβε από την οντότητα «..... Α.Ε.», τι είδους υπηρεσίες παρασχέθηκαν ή προϊόντα διακινήθηκαν με τα εν λόγω τιμολόγια, οι αριθμοί των παραστατικών, η αξία αυτών κ.ο.κ., παρά μόνο αναφέρεται ένας συνολικός αριθμός δέκα έξι (16) τιμολογίων και η συνολική αξία αυτών. Με αυτόν τον τρόπο, δεν του παρέχεται δικαίωμα ουσιαστικής αντίκρουσης των θέσεων του ελέγχου και των προϋποθέσεων, δυνάμει των οποίων εξήχθη το ένδικο ελεγκτικό πόρισμα, εις τρόπον ώστε να πάσχουν πρόδηλα από ανεπαρκή αιτιολογία οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου και να τυγχάνουν ακυρωτέες λόγω προφανούς αοριστίας οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Αίτημα αναδρομικής εφαρμογής της αρχής της ευνοϊκότερης φορολογικής κύρωσης (ΣΤΕ 2319/2021).

Τα επιβληθέντα δια των υπ' αριθ. και/2021 πράξεων επιβολής προστίμων της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, για το φορολογικό έτος 2015, συνολικού ποσού 4.089,10 € να εξαφανισθούν καθ' ολοκληρίαν, άλλως να μεταρρυθμισθούν στο συνολικό ποσό των 2.500,00 €, σύμφωνα με τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του Ν. 4174/2013, όπως ρητά ορίζεται στην με αριθμό 2319/2021 απόφασης του ΣτΕ.

Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι :

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

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

« 5 ... 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 εταιρεία, 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον

αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 3 και 5 του άρθρου 7 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...

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

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 4 περ. β' ν. 4337/2015: «Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 8 ν. 4337/2015: «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 τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 1 ν. 4337/2015: «Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 79 παρ. 1 ν. 4472/2017: «Για παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 [...] και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 [...], 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 [...], ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22§1 περ. β' του ν. 4172/2013:

« Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ, οι οποίες:

α)

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη τη αγοραία, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του ν. 2859/2000:

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

α).... 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».

Ως προς τον πρώτο λόγο

Επειδή, στις από 29-12-2021 οικείες εκθέσεις: 1) ελέγχου προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015 και 2) μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής, ότι η εκδότρια εταιρεία των επίμαχων τιμολογίων « ΚΑΙ Α.Ε., είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αφορούν στα επίμαχα τιμολόγια, που εξέδωσε στον προσφεύγοντα, στην κρινόμενη χρήση 2015.

Επίσης αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει ότι ο προσφεύγων ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά του βιβλία στην κρινόμενη χρήση 2015, τα επίμαχα εικονικά τιμολόγια.

Συγκεκριμένα, ως προς την ως άνω εκδότρια εταιρεία, από την ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών στις σελίδες 24-25 αναφέρονται τα εξής: «Ο έλεγχος αποφαινεται ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση «..... Α.Ε. » με Α.Φ.Μ. για τα έτη 2014-2016 προς διάφορες επιχειρήσεις είναι εικονικά, για τους κάτωθι κυρίως λόγους:

1. Η ελεγχόμενη δεν βρέθηκε να λειτουργεί στη δηλωθείσα έδρα της. Κανείς από τους περίοικους και την επιχείρηση που δραστηριοποιείται απέναντι από την ελεγχόμενη (πλυντήριο – λιπαντήριο αυτοκινήτων) δεν έχουν αντιληφθεί οποιαδήποτε επαγγελματική δραστηριότητα από την έναρξή της.

2. Η ελεγχόμενη δεν έχει πραγματικές αγορές για τα έτη 2014-2016:

α) Το με αριθμ. ΔΑΤΕ ΥΠΑΤΕ Α ΕΞ 2020 ΕΜΠ/26-10-2020 έγγραφο της Διεύθυνσης Ανάπτυξης Τελωνειακών, Ελεγκτικών και Επιχειρησιακών Εφαρμογών (Δ.Α.Τ.Ε.) μας πληροφορεί ότι δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών, εξαγωγών και διαμετακόμισης για την ελεγχόμενη, σε απάντηση του με αριθμ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΞ 2020/14-10-2020 εγγράφου της Υπηρεσίας μας.

β) Από έλεγχο εντός της υπηρεσίας στο σύστημα VIES και TAXIS η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν δηλώνει και δεν δηλώνεται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις/παραδόσεις.

γ) Από τον έλεγχο στις Μ.Υ.Φ. (καταστάσεις εξόδων – εγκεκριμένες εγγραφές) η ελεγχόμενη δηλώνει για το 2015 στις καταστάσεις εξόδων δύο (2) συναλλαγές - αγορές, συνολικής καθαρής αξίας 663,00€ και Φ.Π.Α. 152,49€ ενώ για το 2016 δεν δηλώνει αγορές. Τα ίδια δεδομένα προκύπτουν και από τις Μ.Υ.Φ. των αντισυμβαλλομένων. Οι αγορές του 2015 σε καμία περίπτωση δεν καλύπτουν τις πωλήσεις του αντίστοιχου έτους, αφού αυτές βάσει των Μ.Υ.Φ. (εγκεκριμένες - αντισυμβαλλομένων) ανέρχονται σε 2.071.217,43€.

3. Το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης Α.Ε. 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.

4. Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της Φορολογικής Διοίκησης για διάθεση των λογιστικών αρχείων στην με αριθμ. /03-06-2020 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων που αφορούσαν τις συναλλαγές της με την καθώς επίσης και στο με αριθμ. /16-6-2020 Σ.Δ.Ε. – Κλήση προς ακρόας.

5. Έχει γίνει Αναστολή χρήσης του ΑΦΜ/ΦΠΑ στις 22-08-2018.

6. Η ελεγχόμενη δεν απασχολεί προσωπικό.

Με το με αριθμ. /06-11-2020 εισερχόμενο έγγραφο του Τμήματος Μητρώων της Διεύθυνσης Ασφάλισης της Γενικής Διεύθυνσης Εισφορών του e-ΕΦΚΑ μας ενημερώνουν ότι η ελεγχόμενη δεν είναι καταχωρημένη ως εργοδότης.

7. Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις εισοδήματος για τα έτη 2014, 2015, 2017, 2018, 2019 και 2020 ενώ για το έτος 2016 έχει υποβάλλει μηδενική δήλωση...

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε σε περίπτωση ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 2002/2017, 3347/2015, 116/2013, 1313/2013, 505/2012, 11842010, 1126/2010).

Από τα παραπάνω συνάγεται, ότι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί ανεπαρκούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, είναι αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο λόγο

Επειδή, με την Ε. 2042/2022 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα : « Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατόπιν έκδοσης της υπ αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας», ορίζεται:

«.....Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η παρούσα εγκύκλιος καταλαμβάνει τις περιπτώσεις φορολογουμένων που έως 16/10/2015 υπέπεσαν στις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.

1. Με την υπ'αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εκδόθηκε επί προδικαστικού ερωτήματος, κρίθηκε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης έχει πεδίο εφαρμογής και επί του κατά περίπτωση προβλεπόμενου διοικητικού προστίμου για την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή.

2. Ειδικότερα, κρίθηκε ότι η παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή σχετίζεται με τη μη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, η εν λόγω παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 περί μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου. Περαιτέρω, μετά την κατάργηση του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015), καθώς και την κατάργηση του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015), η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013, είναι ευμενέστερη σε σχέση με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015. Συνεπώς, εφόσον είναι ευμενέστερη, εφαρμοστέα κύρωση για την παράβαση αυτή είναι το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε' -ΚΦΔ.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ που ομοίως καταργήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.4337/2015, καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την

οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγорών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ.1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, των διατάξεων των περ. β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

4. Για παραβάσεις που διαπράττονται από την 17.10.2015 και εντεύθεν δεν επιβάλλεται το πρόστιμο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 του παρόντος

5. Διευκρινίζεται ότι, τα ανωτέρω αναφερόμενα δε θίγουν τις υποχρεώσεις των ελεγκτικών οργάνων ως προς την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στην περίπτωση διαπίστωσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. διατ. αρθ. 66 παρ. 5 , 55Α και 68 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.).»

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, με την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, για την παράβαση της λήψης δέκα έξι (16) εικονικών στοιχείων, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 3.176,00 €.

Επειδή, στην κρινόμενη περίπτωση, η ως άνω αναφερόμενη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 όπως αυτή αναφέρεται στις παρ. 2 και 3 της ως άνω Ε.2042/2022 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, είναι ευμενέστερη για τον προσφεύγοντα, σε σχέση με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, εφαρμοστέα κύρωση για την παράβαση της λήψης των δέκα έξι (16) επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων στο φορολογικό έτος 2015, είναι το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε' ν. 4174/2013, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος (2.500,00 Χ 1) = 2.500,00 €.

Ως εκ τούτου, το αίτημα του προσφεύγοντος περί αναδρομικής εφαρμογής της αρχής της ευνοϊκότερης φορολογικής κύρωσης, γίνεται δεκτό.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 29-12-2021 οικείες εκθέσεις: 1) ελέγχου προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015 και 2) μερικού φορολογικού

ελέγχου Φ.Π.Α., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/04-02-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

- 1) την επικύρωση της με αριθμό/29-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015 και
- 2) την τροποποίηση (λόγω ευμενέστερης κύρωσης) της με αριθμό/29-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 & 5 ν. 4337/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών φορολογικού έτους 2015.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

A) Πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (αρθ.79 του ν.4472/2017): 913,10 €
(αριθμ. πράξης/2021)

B) Πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013: 2.500,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.