



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 03.06.22

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:2185

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604538

E-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. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

2.Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την με αριθ.ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **03-02-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **Α.Φ.Μ. :**, κατοίκου Αττικής , αριθμός ,ΤΚ: κατά των:

α) υπ' αριθμ. πρωτ. /23.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

β) υπ' αριθ. /23.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης,

γ) υπ' αριθ./...../23.12.2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7 §§ 3 και 8 του Ν. 4337/2015), διαχειριστικής περιόδου από 1/1/2015 έως και 31/12/2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης,

δ) υπ' αριθ./...../21/23.12.2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 55 § 2 περ. δ' του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017), φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης,

ε) υπ' αριθ./...../21/23.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου από 1/1/2015 έως και 31/12/2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης.

στ) υπ' αριθ./...../21/23.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου από 1/1/2016 έως και 31/12/2016, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης.

ζ) της από 23/12/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4172/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης,

η) της από 23/12/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης,

θ) της από 23/12/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 55 § 2 παρ. δ' του Ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης,

ι) Της από 23/12/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας ΦΠΑ εφαρμογής διατάξεων βάσει του Ν. 2859/2000 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης και τα προσκομιζόμενα μ' αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις:

α) υπ' αριθμ. πρωτ./23.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

β) υπ' αριθ./23.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης,

γ) υπ' αριθ./...../23.12.2021 Πράξη Επιβολή Προστίμου (άρθρου 7 §§ 3 και 8 του Ν. 4337/2015), διαχειριστικής περιόδου από 1/1/2015 έως και 31/12/2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης,

δ) υπ' αριθ./...../21/23.12.2021 Πράξη Επιβολή Προστίμου (άρθρου 55 § 2 περ. δ' του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017), φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης,

ε) υπ' αριθ./...../21/23.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου από 1/1/2015 έως και 31/12/2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης.

στ) υπ' αριθ./...../21/23.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου από 1/1/2016 έως και 31/12/2016, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης.

ζ) την από 23/12/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4172/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης,
 η) την από 23/12/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης,
 θ) της από 23/12/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 55 § 2 παρ. δ' του Ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης,
 ι) την από 23/12/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας ΦΠΑ εφαρμογής διατάξεων βάσει του Ν. 2859/2000 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης, των οποίων αιτείται την ακύρωση η τροποποίηση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
 6. Την από 21-01-2022 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.
 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 03-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. :, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εστάλη στην Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ το υπ' αριθμόν ΕΞ2019/02-12-2019 Δελτίο Πληροφοριών (το οποίο έλαβε αρ. πρωτ./10-12-2019) με το οποίο της γνωστοποίησε ότι διενήργησε φορολογικό έλεγχο, ύστερα από την με αριθμό/...../23-05-2019 εντολή ελέγχου, στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, με αντικείμενο εργασιών και έδρα επί της οδού - Αθήνα η οποία εξέδωσε στη χρήση 2015 εννιακόσια ογδόντα τρία (983) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.883.299,76 € και στη χρήση 2016 έξι χιλιάδες επτακόσιες πενήντα ένα (6.751) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 5.308.678,59 €.

Μεταξύ των επιχειρήσεων, που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....» είναι και ο προσφεύγων όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών και ειδικότερα ως κάτωθι

ΧΡΗΣΗ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ €
2015	4	1.654,40
2016	11	2.988,00

Β. Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ τα κάτωθι εικονικά ως προς την συναλλαγή φορολογικά στοιχεία:

ΧΡΗΣΗ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ €
2015	103	40.252,33

2016	156	60.078,24
------	-----	-----------

Με βάση τις ως άνω διαπιστώσεις η Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ εξέδωσε την υπ' αριθ'/07-06-2021 εντολή μερικού ελέγχου για τον προσφεύγοντα με βάση την οποία πραγματοποίησε μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικών ετών 2015 & 2016 και συντάχθηκαν οι με ημερομηνία θεώρησης 23/12/2021 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται:

1. Η με αριθ. /23.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης, με την οποία καταλογίζεται διαφορά κύριου φόρου ύψους 10.848,28€, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 5.424,14€, διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 834,51€ και συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 17.106,93€,

2. Η με αριθ. /23.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης, με την οποία καταλογίζεται διαφορά κύριου φόρου ύψους 23.239,99€, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 11.620,00€, διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 3.708,49€ και συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 38.568,48€,

3. Η με αριθ. / /23.12.2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7 § 3 και 8 του Ν. 4337/2015), διαχειριστικής περιόδου από 1/1/2015 έως και 31/12/2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης, με την οποία καταλογίζεται συνολικό πρόστιμο ύψους 6.678,40€,

4. Η με αριθ. / /21/23.12.2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 55 § 2 περ. δ' του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017), φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης, με την οποία καταλογίζεται συνολικό πρόστιμο ύψους 1.922,00€,

5. Η με αριθ. / /21/23.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου από 1/1/2015 έως και 31/12/2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης, με την οποία προσδιορίζεται διαφορά στο πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 9.561,90€, και καταλογίζεται χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 245,63€, πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ύψους 122,82€, και συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 368,45€,

6. Η με αριθ. / / /23.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου από 1/1/2016 έως και 31/12/2016, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης, με την οποία προσδιορίζεται διαφορά στο πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 11.526,67€, και καταλογίζεται χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 13.859,46€, πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ύψους 6.929,72€, και συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 20.789,18€,

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων προβάλλοντας τούς παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) - οι συναλλαγές του με τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις ονόματι «.....» και «.....» ήταν πραγματικές, νόμιμες και έλαβαν χώρα μεταξύ των αναγγραφομένων στα φορολογικά στοιχεία επιχειρήσεων.

2) Αοριστία και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας της ελεγκτικής διαπίστωσης περί δήθεν από μέρους του λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή - οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις «.....» και «.....» ήταν φορολογικά υπαρκτά πρόσωπα κατά τον χρόνο των συναλλαγών μας και καλόπιστα ο προσφεύγων συναλλάχθηκε μαζί τους.

3) Η ενδεχομένως καταλογιστέα στον προσφεύγοντα παράβαση θα ήταν η λήψη εικονικών στοιχείων όχι ως προς τη συναλλαγή, αλλά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ο οποίος συναλλάχθηκε καλόπιστα με τους εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

4) Σε κάθε περίπτωση, δεν θα έπρεπε να καταλογιστούν οι σχετικές δαπάνες ως λογιστικές διαφορές και δεν θα έπρεπε να επιβληθεί ΦΠΑ καθώς και πρόστιμο ΦΠΑ σε βάρος του προσφεύγοντος. Επομένως οι προσβαλλόμενες πράξεις καταλογισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, πρέπει να ακυρωθούν.

Στην συνέχεια ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθ' ΔΕΔΕΙ 2022 ΕΜΠ /30.05.22 υπόμνημα με το οποίο αιτήθηκε την εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος σχετικά με την επιβολή προστίμων για έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε 2042/22 και την απόφαση του ΣτΕ 2319/21 .

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή προέβη σε εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) – για τις συναλλαγές του με τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις ονόματι «.....» και «.....» οι οποίες ήταν πραγματικές, νόμιμες και έλαβαν χώρα μεταξύ των αναγγραφομένων στα φορολογικά στοιχεία επιχειρήσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 § 5 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, 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. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 55 § 2 περ. δ' εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε την φορολογική περίοδο 01.12.2014-16.10.2015: «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου [...], διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών [...], σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α. [...], επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε [...], 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 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) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/20.11.2015 Παροχή διευκρινήσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013,άρθρα 53-62) ορίζεται ότι:

«5. Παραβάσεις φοροδιαφυγής (άρθρο 55)

Από 1.12.2015 καταργούνται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 (άρθρο 7 παρ. 9 Ν. 4337/2015 , σε συνδυασμό με το άρθρο 51 παρ. 3 Ν. 4342/2015 , Α΄ 143), ενώ από 17.10.2015 (έναρξη ισχύος Ν. 4337/2015) καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (άρθρο 3 παρ. 4 περ. β΄ Ν. 4337/2015).

Συνεπώς, από την 17.10.2015 και εφεξής δεν θα επιβάλλονται τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις αυτές πρόστιμα για τις παρακάτω περιπτώσεις παραβάσεων:

α)... β)... γ) Έκδοση - Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. δ)...ε)...

Διευκρινίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 και διαπράχθηκαν από την έναρξη ισχύος της ως άνω διάταξης (ήτοι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του Ν. 4174/2013) και μέχρι την έναρξη ισχύος του Ν. 4337/2015 (17.10.2015), εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του νόμου αυτού, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω».

Επειδή η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το υπ' αριθμόν ΕΞ2019/02-12-2019 Δελτίο Πληροφοριών (το οποίο έλαβε αρ. πρωτ. /10-12-2019) γνωστοποίησε στην Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ ότι διενήργησε φορολογικό έλεγχο, ύστερα από την με αριθμό /..... /23-05-2019 εντολή ελέγχου, στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, με αντικείμενο εργασιών και έδρα επί της οδού - η οποία εξέδωσε στη χρήση 2015 εννιακόσια ογδόντα τρία (983) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.883.299,76 € και στη χρήση 2016 έξι χιλιάδες επτακόσιες πενήντα ένα (6.751) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 5.308.678,59 €.

Μεταξύ των επιχειρήσεων, που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....» είναι και ο προσφεύγων ο οποίος έλαβε καταχώρησε στα βιβλία του και επομένως εξέπεσε του φόρου κατά την χρήση 2015 τέσσερα (4) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 1.654,40 € και κατά την χρήση 2016 ένδεκα (11) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 2.988,00 €

Επειδή από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ κατά την χρήση 2015 εκατόν τρία (103) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 40.252,33 € και κατά την χρήση 2016 εκατόν πενήντα έξι (156) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 60.078,24 €

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΕΚΔΟΤΗ με Α.Φ.Μ.:.....

Επειδή η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε δυνάμει της υπ' αρθ' /..... /23.05.19 εντολής ελέγχου στον «.....» με ΑΦΜ: μεταξύ άλλων διαπίστωσε τα παρακάτω:

Τα φορολογικά αυτά στοιχεία, όπως αναφέρει το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς τις συναλλαγές, διότι εμφανίζουν ανύπαρκτες και ουδέποτε πραγματοποιηθείσες συναλλαγές, για τους κάτωθι λόγους που αποδεικνύουν την συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας:

1. Δεν διέθετε έδρα από την έναρξή της διότι όπως δήλωσε ο ιδιοκτήτης του ακινήτου το κατάστημα που του μίσθωσε ήταν πάντα κενό όσες φορές το επισκέφθηκε.
2. Ουδέποτε λειτούργησε η εν λόγω ατομική επιχείρηση αφού από τους επιτόπιους ελέγχους που διενεργήθηκαν στη δηλωθείσα ως έδρα διεύθυνση το Φεβρουάριο του έτους 2014 από ελεγκτές του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής και τον Οκτώβριο του έτους 2015 από ελεγκτές του τ. ΙΚΑ-ΕΤΑΜ δεν βρέθηκε να λειτουργεί η ελεγχόμενη επιχείρηση.
3. Δεν διέθετε εμπορεύματα από το εσωτερικό της χώρας αφού με βάση τα στοιχεία τρίτων, όπως αυτά προκύπτουν από την ηλεκτρονική βάση δεδομένων του Υπουργείου Οικονομικών, ως πελάτης έχει δηλωθεί με μικρό αριθμό στοιχείων πολύ μικρής αξίας εν συγκρίσει με τις αντίστοιχες πωλήσεις της. Ενδεικτικά αναφέρουμε τη χρήση 2013 στην οποία εμφανίζει μηδενικές αγορές και οι αντίστοιχες πωλήσεις της ανέρχονται στο ποσό των 4.985.577,20€.
4. Δεν είχε εισαγωγές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

5. Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό, ο οποίος απαιτείται για την εκτέλεση εργασιών όπως οι εκτυπώσεις.
6. Δεν έχει απασχολήσει ποτέ προσωπικό, αφού σύμφωνα με το έγγραφο της αρμόδιας υπηρεσίας η ασφάλιση των εργαζομένων που φέρεται να απασχόλησε, σύμφωνα με τις Α.Π.Δ. που υπέβαλε, κρίθηκε ως μη ανταποκρινόμενη σε πραγματική απασχόληση από την συγκεκριμένη επιχείρηση.
7. Τα χειρόγραφα φορολογικά στοιχεία διακίνησης (Δελτία Αποστολής ή Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής) που κατασχέθηκαν αναγράφουν ως τόπο φόρτωσης την έδρα του, η οποία ουδέποτε λειτούργησε.
8. Ένα μέρος από τα φορολογικά στοιχεία που κατασχέθηκαν δεν αναγράφουν αριθμό κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου που χρησιμοποιήθηκε για την εκτέλεση των μεταφορών ή αναγράφουν ως μεταφορικά μέσα αριθμούς κυκλοφορίας Φ.Δ.Χ. που δεν υπάρχουν στο σύστημα οχημάτων του Υπουργείου Μεταφορών.
9. Η εξόφληση όλων των εκδοθέντων, εκ μέρους της επιχείρησης , φορολογικών στοιχείων φέρεται να πραγματοποιήθηκε: α) από τη λήπτρια με επιταγές αλλά το προϊόν των επιταγών εισπράττεται μετρητά είτε από τον νόμιμο εκπρόσωπο της λήπτριας εταιρείας είτε από συγγενικά του πρόσωπα και β) από τη λήπτρια είτε με μετρητά είτε με επιταγές αλλά το προϊόν των επιταγών εισπράττεται μετρητά από τρίτο πρόσωπο μη επιτηδευματία και καμία επιταγή δεν εισπράττεται από τον ελεγχόμενο.
10. Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014, 2016, 2017 και 2018 ενώ από τα στοιχεία φορολογουμένου από δηλώσεις τρίτων προκύπτει ότι έχει δηλωθεί από άλλους φορολογούμενους ως προμηθευτής τους με πλήθος φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας, ενώ οι δηλώσεις που υποβλήθηκαν για τα έτη 2013 και 2015 είναι εμφανώς ανακριβείς με καταχώρηση ανακριβών και εικονικών ποσών.
11. Δεν έχει υποβάλει περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. 2ου τριμήνου 2017 και 2ου, 3ου & 4ου τριμήνου 2018 για την καταβολή του φόρου που εισέπραξε ενώ οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που έχει υποβάλει σε όλες τις υπόλοιπες φορολογικές περιόδους είναι ανακριβής, όπως προκύπτει από τα στοιχεία φορολογουμένου από δηλώσεις τρίτων.

.....»

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΕΚΔΟΤΗ με Α.Φ.Μ.:.....

Από την έρευνα που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ στο ηλεκτρονικό αρχείο της (elexis) διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων ότι :

Η επιχείρηση «.....» διαπιστώθηκε ότι είναι μη ικανή για τις υπό κρίση συναλλαγές προς την ελεγχόμενη επειδή δεν είχε τον εξοπλισμό, την υποδομή (έδρα, προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις) καθώς και αγορές (αγορές από το εσωτερικό, εισαγωγές από τρίτες χώρες, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) για να πραγματοποιήσει τις εμφανιζόμενες συναλλαγές. Δηλαδή η επιχείρηση εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας προς την ελεγχόμενη μας επιχείρηση (Τιμολόγια Πώλησης και

Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής) για συναλλαγές ανύπαρκτες και ανυπόστατες στο σύνολό τους, ενώ η λήπτρια ελεγχόμενη παρανόμως εξέπεσε Φ.Π.Α. και φόρο εισοδήματος (λόγω έκπτωσης της δαπάνης και του φόρου).

Τα φορολογικά αυτά στοιχεία είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς τις συναλλαγές, διότι εμφανίζουν ανύπαρκτες και ουδέποτε πραγματοποιηθείσες συναλλαγές, για τους κάτωθι λόγους που αποδεικνύουν την συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας:

1. Κατά την αυτοψία που διενεργήθηκε στην διεύθυνση επί της οδού Αττικής, η οποία δηλώνεται ως έδρα της οντότητας, διαπιστώθηκε ότι είναι ένας υπαίθριος χώρος με σιδερένια μάντρα. Δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο ο ιδιοκτήτης του οικοπέδου, ούτε ο φορολογούμενος Επιπλέον, δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο να ασκεί δραστηριότητα σε οποιαδήποτε άλλη διεύθυνση.
2. Δεν υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών ή μεταφοράς έδρας.
3. Τα εκδοθέντα τιμολόγια είχαν ως περιγραφή την πώληση εμπορευμάτων «..... 0,5Λ» και «..... 0,33» **δηλαδή άσχετων εμπορευμάτων με την δραστηριότητα του εκδότη**. Από την αυτοψία της δηλωθείσας έδρας της οντότητας, διαπιστώθηκε ότι δεν υπήρχε αποθηκευτικός φυλασσόμενος χώρος για να αποθηκεύει τα παραπάνω εμπορεύματα που προμήθευε τον ελεγχόμενο μας
4. Από το ηλεκτρονικό σύστημα της Υπηρεσίας μας, διαπιστώθηκε ότι δεν έχει καταχωρηθεί η χονδρική πώληση αγαθών.
5. Ουδέποτε είχε πραγματοποιήσει αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας αφού με βάση τα στοιχεία τρίτων (ΜΥΦ), όπως αυτά προκύπτουν από την ηλεκτρονική βάση δεδομένων του Υπουργείου Οικονομικών, ως πελάτης δεν έχει δηλωθεί για το φορολογικό έτος 2016, ενώ για το 2015 δηλώνεται από μια μόνο επιχείρηση με καθαρή αξία 32,40 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 7,45 ευρώ. Αντίθετα με βάση τα στοιχεία τρίτων (ΜΥΦ) εμφανίζει μεγάλο ύψος πωλήσεων οι οποίες, για το έτος **2015** ανέρχονται στο ποσό των **1.083.067,88 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 178.037,04 ευρώ** και για το έτος **2016** στο ποσό των **221.524,55 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 44.164,27 ευρώ**.
6. Δεν είχε εισαγωγές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
7. Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό.
8. Δεν έχει απασχολήσει ποτέ προσωπικό.
9. Τα χειρόγραφα φορολογικά στοιχεία διακίνησης (Δελτία Αποστολής ή Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής) που κατασχέθηκαν αναγράφουν ως τόπο φόρτωσης την έδρα του, η οποία δε λειτούργησε κατά τα ελεγχόμενα έτη 2015-2016.
10. Τα φορολογικά στοιχεία που κατασχέθηκαν αναγράφουν αριθμό κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου που χρησιμοποιήθηκε για την εκτέλεση των μεταφορών το, το οποίο είναι Φ.Ι.Χ. που δεν ανήκει ούτε ανήκε τότε στον, σύμφωνα με το σύστημα οχημάτων του Υπουργείου Μεταφορών.
11. Το υπ' αριθμό πινακίδας Φ.Ι.Χ. ανήκει στη φορολογούμενη με ΑΦΜ από 03/01/2013. Ο έλεγχος δεν διαπίστωσε κάποια σχέση/συσχέτιση της εν λόγω φορολογούμενης με τον φορολογούμενο

..... Επιπλέον, στις 03/12/2015 το παραπάνω Φ.Ι.Χ. δηλώθηκε σε εκούσια ακινησία που ισχύει μέχρι σήμερα.

12. Έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, αλλά με μηδενικά ακαθάριστα έσοδα, δαπάνες και αποτελέσματα χρήσης. Για το φορολογικό έτος 2016, έχει δηλωθεί ως μισθωτός. Από δηλώσεις τρίτων προκύπτει ότι έχει δηλωθεί από άλλους φορολογούμενους ως προμηθευτής τους με πλήθος φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας, ενώ οι δηλώσεις που υποβλήθηκαν για τα έτη 2015 και 2016 είναι εμφανώς ανακριβείς με καταχώρηση ανακριβών και εικονικών ποσών.

13. Δεν έχει υποβάλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. 2015-2016 για την καταβολή του φόρου που εισέπραξε.

Επειδή η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν επέδειξε στον έλεγχο έγγραφα που να αποδεικνύουν τόσο την ανάθεση όσο και την αποπεράτωση των συγκεκριμένων έργων (συμβάσεις, έγγραφα ολοκλήρωσης, επιμετρήσεις κτλ), υποχρέωση που απορρέει από την διάταξη της υποπαρ. 8 του άρθρου 10 της παρ. Ε1 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) που ορίζει ότι το βάρος απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του στοιχείου, καθώς και όλα όσα αναλυτικά αναφέρονται στα προηγούμενα κεφάλαια περί της εικονικότητας των αναφερομένων συναλλαγών της με τον

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε δικαιολογητικά εξόφλησης των στοιχείων, καθώς, δεδομένης της συναλλακτικής ανυπαρξίας του εκδότη, η ελεγχόμενη επιχείρηση όφειλε να αποδείξει το καλόπιστο από πλευράς της κατά την διενέργεια των φερόμενων συναλλαγών της με την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:

Επειδή η εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ: προκύπτει συναλλακτικά μη ικανή για τις διενεργούμενες προς την ελεγχόμενη πωλήσεις, με διαφορετικό από τα πωλούμενα είδη αντικείμενο εργασιών και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τον ελεγχόμενο αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές. Εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, των οποίων κάνοντας χρήση η ελεγχόμενη μας επιχείρηση, εμφάνισε στα φορολογικά βιβλία αυξημένες δαπάνες με παράλληλη έκπτωση του ποσού του Φ.Π.Α. των εικονικών αυτών στοιχείων.

Επειδή ο προσφεύγων δεν επέδειξε στον έλεγχο έγγραφα που να αποδεικνύουν την αγορά των συγκεκριμένων εμπορευμάτων, υποχρέωση που απορρέει από την διάταξη του άρθρου 10 της παρ. Ε1 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) που ορίζει ότι το βάρος απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του στοιχείου, καθώς και όλα όσα αναλυτικά αναφέρονται στα προηγούμενα κεφάλαια περί της εικονικότητας των αναφερομένων συναλλαγών με τον με ΑΦΜ:

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε δικαιολογητικά εξόφλησης των στοιχείων, ενώ δεδομένης της μη ικανότητας για την διενέργεια των υπό κρίση συναλλαγών του εκδότη και

του ασχέτου αντικειμένου του με τις υπό κρίση πωλήσεις, η ελεγχόμενη επιχείρηση όφειλε να αποδείξει το καλόπιστο από πλευράς της κατά την διενέργεια των φερόμενων συναλλαγών της με την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) καθότι οι συναλλαγές του με τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις ονόματι «Ανδρέας Αποστόλου» και «Θώδης Γαβριήλ» ήταν πραγματικές, νόμιμες δεν γίνεται δεκτός ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις «Ανδρέας Αποστόλου» και «Θώδης Γαβριήλ» ήταν φορολογικά υπαρκτά πρόσωπα κατά τον χρόνο των συναλλαγών μας και καλόπιστα ο προσφεύγων συναλλάχθηκε μαζί τους.

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 επιτηδευματία 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 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, 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:

Α. 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.

Β. 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, από τα ανωτέρω δεν δύναται να τεθεί θέμα καλοπιστίας του προσφεύγοντος, κατά τη λήψη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επιπλέον, ο προσφεύγων:

α) δεν νομιμοποιείται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της επιχειρηματικής του δραστηριότητας την δαπάνη που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορ. ετών 2015 και 2016 και ως εκ τούτου, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ. εξέδωσε: α) την υπ' αριθμ. πρωτ./23.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 και β) την υπ' αριθμ. πρωτ./23.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016

β) δεν νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορ. περιόδων 01.01.15 - 31.12.15 και 01.01.16 - 31.12.16 και ως εκ τούτου, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις με αριθμ./ 23-12-2021 και/23.12.21 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. αντίστοιχα.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν θα έπρεπε να καταλογιστούν οι σχετικές δαπάνες ως λογιστικές διαφορές και δεν θα έπρεπε να επιβληθεί ΦΠΑ καθώς και πρόστιμο ΦΠΑ σε βάρος του .

Επειδή, σύμφωνα και με το άρθρο 22 (Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες) του ν.4172/13 ορίζεται ότι:

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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.»

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.

Επειδή σύμφωνα με τό άρθρο 32 (Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου) του ν. 2859/00 ορίζεται ότι :

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

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης ατής παραγράφου 1 του άρθρου 36,

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,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 § 1 του ν. 4472/17 (Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία) 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 η Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, ως αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ελέγχου δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2015 παραστατικά αγορών που λήφθηκαν από τον εκδότη με Α.Φ.Μ.:..... συνολικής αξίας 1654,40 € και από τον εκδότη με Α.Φ.Μ.:..... συνολικής αξίας 40.252,33 € και για το φορολογικό έτος 2016 παραστατικά αγορών που λήφθηκαν από τον εκδότη με Α.Φ.Μ.:..... συνολικής αξίας 2.988,00 € και από τον εκδότη με Α.Φ.Μ.:..... συνολικής αξίας 60.078,24 € θεωρώντας τις εν λόγω συναλλαγές, λόγω εικονικότητας αυτών, μη πραγματικές συναλλαγές.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για μη καταλογισμό των σχετικών δαπανών ως λογιστικές διαφορές και μη επιβολή ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ σε βάρος του δεν γίνεται δεκτός ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **Ε 2042/2022** ορίζονται ότι :

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.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ

A) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που επιβάλλονται για 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 σύμφωνα με την υπ' αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας.

B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Η παρούσα εγκύκλιος παρέχει διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση των παραβάσεων 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, οι οποίες, σύμφωνα με την υπ'αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 και συνεπώς για τις εν λόγω παραβάσεις, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου.

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 αγορών 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, η Φορολογική Αρχή εξέδωσε, μεταξύ άλλων , την υπ' αρ./23-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παράγ. 3 & 5 ν. 4337/15 με την οποία καταλόγισε για την Φορολογική περίοδο 01.01.15 – 31.12.15 πρόστιμο ποσού 6.678,40 € για την λήψη τριών (3) εικονικών τιμολογίων εκδόσεως με Α.Φ.Μ.: και τριάντα εννέα (39) εικονικών τιμολογίων εκδόσεως με Α.Φ.Μ.: σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 55 & 66 § περίπ. ε' του ν. 4174/13 , άρθρου 7 §§ 3,4 & 5 του Ν. 4337/15

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αρθ' ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ /27.05.22 υπόμνημα με το οποίο αιτήθηκε την εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος σχετικά με την επιβολή προστίμων για έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε 2042/22 και την απόφαση του ΣτΕ 2319/21 .

Επειδή, κατόπιν των ως άνω, για τη παράβαση της λήψης εικονικών στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 2015 για ανύπαρκτη συναλλαγή, 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 οικείας καταλογιστικής πράξης, επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο των 2.500,00 €, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο, ως εκ τούτου η υπ' αρθ./23-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν.

4337/2015 φορολογικής περιόδου 01.01.15 – 31.12.15 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 23.12.21 Εκθέσεις Ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ, εφαρμογής ν.4308/2014 (ΕΛΠ), προστίμου του άρθρου 55§ 2 περ. δ' ν. 4174/13 της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 03.0.22 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του με
Α.Φ.Μ. :, και :

Α) την επικύρωση των :

α) υπ' αριθμ. πρωτ. /23.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

β) υπ' αριθ. /23.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης,

γ) υπ' αριθ. /..... /21/23.12.2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 55 § 2 περ. δ' του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017), φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης,

δ) υπ' αριθ. /..... /21/23.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου από 1/1/2015 έως και 31/12/2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης.

ε) υπ' αριθ. /..... /21/23.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου από 1/1/2016 έως και 31/12/2016, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης και

Β) την τροποποίηση της υπ' αρ. /23-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παράγ. 3 & 8 ν. 4337/15 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ της Φορολογικής περιόδου 01.01.15 – 31.12.15

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Φορολογικό έτος 01.01.15 – 31.12.15

ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αρθ.πράξης/23.12.21)

Κύριος φόρος	10.848,28 €
--------------	-------------

Πρόστιμο άρθρου 58/ ΚΦΔ	5.424,14 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	834,51
Σύνολο για καταβολή	17.106,93 €

Φορολογική περίοδος 01.01.15 – 31.12.15

ΦΠΑ(Αρθ.πράξης/23.12.21)

Χρεωστικό υπόλοιπο	245,63 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^Α ΚΦΔ	122,82 €
Σύνολο για καταβολή	368,45 €

Διαχειριστική περίοδος 01.01.15 – 31.12.15

Πράξη Επιβολής άρθρου 7 παράγ. 3 & 5 ν. 4337/15 (Αρθ. /23.12.21)

Πρόστιμο 1 Χ 2.500,00 € = 2.500,00 €

Φορολογική περίοδος 01.01.15 – 31.12.15

Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 55 § 2 ν.4174/13(Αρθ...../23.12.21)

<u>Καθαρή αξία</u>	<u>Συντελεστής ΦΠΑ</u>	<u>Ποσό ΦΠΑ</u>	<u>Ποσοστό προστίμου</u>	<u>Πρόστιμο ΦΠΑ</u>
16.713,04 €	23 %	3.844,00 €	50 %	1.922,00 €

Φορολογικό έτος 01.01.16 – 31.12.16

ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αρθ. /23.12.21)

Κύριος φόρος	23.239,99 €
Πρόστιμο άρθρου 58/ ΚΦΔ	11.620,00 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.708,49 €
Σύνολο για καταβολή	38.568,48 €

Φορολογική περίοδος 01.01.16 – 31.12.16

ΦΠΑ(Αρθ. /23.12.21)

Χρεωστικό υπόλοιπο	13.859,46 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^Α ΚΦΔ	6.929,72 €
Σύνολο για καταβολή	20.789,18 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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