



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31-5-2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Αριθμός απόφασης: 2112

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604514

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. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

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

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 από **31-1-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ με έδρα , κατά της με αρ. /10-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ.3&5 ν. 4337/2015 φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, της με αρ. /10-12-2021 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της με αρ. /10-12-2021 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 και της με αρ. /10-12-2021 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρθ.79 ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αρ. /10-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ.3&5 ν. 4337/2015 φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, την με αρ. /10-12-2021 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, την με αρ. /10-12-2021 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 και την με αρ. /10-12-2021 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρθ.79 ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 10-12-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από 31-1-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... » με ΑΦΜ , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (βάσει της με αρ. Α.1012/2022) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την με αρ. /10-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **2.288,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.7 παρ.3 &5 ν. 4337/2015, λόγω λήψης δέκα πέντε (15) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 5.720,00€ πλέον ΦΠΑ από την εκδότρια επιχείρηση «..... » με ΑΦΜ

-Με την με αρ. /10-12-2021 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους **11.492,81€** πλέον προστίμου αρθ.58 ΚΦΔ ύψους **5.746,41€**, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **17.239,22€**.

-Με την με αρ. /10-12-2021 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους **1.719,48€** πλέον προστίμου αρθ.58^Α ΚΦΔ ύψους **515,84€**, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **2.235,32€**.

-Με την με αρ. /10-12-2021 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **657,80€** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.79 ν.4472/2017.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Πλημμέλεια των προσβαλλόμενων λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - παραβίαση του δικαιώματος ακροάσεως.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου για το φορολογικό έτος 2015.
3. Εσφαλμένη εκτίμηση των στοιχείων-Πλάνη περί των πραγμάτων του διοικητικού οργάνου που εξέδωσε τις άνω προσβαλλόμενες πράξεις. Πλημμέλεια των προσβαλλόμενων λόγω εσφαλμένης

εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών και ως εκ τούτου, εσφαλμένης υπαγωγής στο νόμο. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, άλλως, έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας. Αοριστία προσβαλλόμενων. Ανωτέρα βία - αιτία αδυναμίας πραγματικού ελέγχου.

4. Πλημμέλεια των προσβαλλόμενων λόγω παράβασης της αρχής της αναλογικότητας

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα με την παρούσα στρέφεται μεταξύ άλλων και κατά της από 10-12-2021 Έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος χωρίς ωστόσο να αναφέρεται η με αρ. /10-12-2021 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος η οποία εκδόθηκε συνεπεία της ως άνω προσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου εισοδήματος και συνεπώς για τους σκοπούς της παρούσας η με αρ. /10-12-2021 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος θεωρείται συμπεροβαλλόμενη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.36 του ν. 4174/2013, όπως αυτές ισχύουν για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2015, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.62 ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 10-12-2021 (κοινοποίηση στις 14-12-2021 με ανάρτηση στον προσωπικό λογαριασμό taxinet της προσφεύγουσας κατ' αρθ.6 παρ.6 ν. 4174/2013), ήτοι εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2015 σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του αρθ.36 του ν. 4174/2013, και ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου δεν ευσταθεί και τυγχάνει μη αποδεκτός και ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε νομίμως εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις περί παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) όπου ορίζεται ότι « 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου , και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό) φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

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

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 62 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικές με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοση της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή όπως προκύπτει από τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου και τα στοιχεία του φακέλου, κατά τη διάρκεια του ελέγχου συνετάχθη το με αρ. 88/2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων του ελέγχου κατ' αρθ. 28 & 62 ν. 4174/2013 με συνημμένα σε αυτό τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου και επιβολής προστίμων, τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στις **10-11-2021**, με ανάρτηση στον λογαριασμό taxisnet της προσφεύγουσας (ημερομηνία ανάγνωσης την ίδια ως άνω ημερομηνία) σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του αρθ.6 παρ.6 ν. 4174/2013, επί του οποίου η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε υποβάλλοντας έγγραφες απόψεις αναφορικά με τη διαπιστωθείσα παράβαση αλλά προσήλθε στον έλεγχο ο διαχειριστής και μοναδικός εταίρος της προσφεύγουσας στις **29-11-2021** προσκομίζοντας τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2015, συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης δεν ευσταθεί και τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.*

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. 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.....»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....*Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.*

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 τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

« 3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) ... β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας...»

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ως άνω άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, «οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/ 2013 (Α'170)».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του αρθ.55 ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«..δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 17.10.2015 και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 του άρθρου 7 του [4337/2015](#).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 79 του ν 4472/2017 (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 (13-5-2017) 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»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την από 10-12-2021 έκθεση ελέγχου (Ν.4308/2014) ΕΛΠ – (Ν.4174/2013) Κ.Φ.Δ. της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Χολαργού, διενεργήθηκε έλεγχος δυνάμει της με αρ. /19-10-2021 εντολής μερικού ελέγχου

φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αρ. πρωτ. **ΥΕΔΔΕ** /6-10-2021 Πληροφοριακού **δελτίου** της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το οποίο κοινοποιήθηκε η από 28-9-2021 έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014(Ε.Λ/Π/) και του Ν. 4174/2013 που αφορούσε την επιχείρηση «..... », με **ΑΦΜ** , με αντικείμενο δραστηριότητας «Χονδρικό Εμπόριο Ανταλλακτικών και Εξαρτημάτων Μηχανοκίνητων Οχημάτων», η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της ως άνω έκθεσης ελέγχου. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής, διαπιστώθηκε ότι ως άνω εκδότρια επιχείρηση για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο εξέδωσε τριακόσια τέσσερα (304) φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.) συνολικής καθαρής αξίας 2.527.138,39€ πλέον ΦΠΑ 580.930,22€ τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους, ήτοι για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ως άνω εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά το έτος 2015 ήταν και η προσφεύγουσα η οποία σύμφωνα με την από 10-12-2021 έκθεση ελέγχου (ΕΛΠ) έλαβε κατά το ελεγχόμενο έτος 2015, δέκα πέντε (15) εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια), συνολικής καθαρής αξίας 5.720,00 € πλέον ΦΠΑ ύψους 1.315,60€ τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. **εικονικά στο σύνολό τους.**

Επειδή, από το με αρ. πρωτ. **ΥΕΔΔΕ** /6-10-2021 Πληροφοριακό **δελτίο** της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση «..... », με **ΑΦΜ** , το οποίο επισυνάπτεται και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από 10-12-2021 έκθεσης ελέγχου ΕΛΠ-ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Χολαργού , κρίθηκε ότι η ως άνω εκδότρια εταιρεία των κρινόμενων φορολογικών στοιχείων κατά τον χρόνο έκδοσης αυτών, ήταν πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά **συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, και εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτει από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από τρίτες – προμηθεύτριες επιχειρήσεις οι οποίες κρίθηκαν ομοίως εκδότριες εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις προς την προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ**, 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 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την **1404/2015** απόφαση του ΣτΕ, « *Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή, από την από 10-12-2021 σχετική έκθεση ελέγχου της αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις του ελέγχου αναφορικά με την συναλλακτική ανυπαρξία της ως άνω εκδότριας επιχείρησης, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως η αποδιδόμενη παράβαση περί λήψεως από την προσφεύγουσα κατά το έτος 2015 των κρινόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων καθόσον χρησιμοποιεί όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά και συνεπώς ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας από τον έλεγχο της εικονικότητας των υπό κρίση συναλλαγών δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή τόσο κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όσο και κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των περιγραφόμενων επί των ελεγχόμενων φορολογικών στοιχείων, συναλλαγών ούτε στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Ως εκ τούτου προκύπτει πλήρης αδυναμία απόδειξης των υπό κρίση συναλλαγών και ο σχετικοί ισχυρισμοί τυγχάνουν απορριπτέοι καθότι αναπόδεικτοι.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 10-12-2021 εκθέσεις ελέγχου ΕΛΠ-ΚΦΔ, Εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί πραγματοποίησης των κρινόμενων συναλλαγών δεν ευσταθούν και τυγχάνουν απορριπτέοι καθότι αναπόδεικτοι.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για την παραβίαση της συνταγματικής αναλογικότητας είναι νόμω και ουσία αβάσιμος καθόσον, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 2112/1984, 1149/1988, 2153/1989, 268, 393/1993, 990/2004 Ολ., 564/2006, 596/2007, 628/2008).

Είναι σαφές λοιπόν ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας δεδομένου ότι τα επιβληθέντα πρόστιμα προβλέπονται ευθέως στο νόμο (άρθρο 55 του ν. 4174/2013-ν.4437/2015-ν.4472/2017) και η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή τους με βάση τη διαπιστωθείσα παράβαση. Κι αυτό επειδή το κρίσιμο στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νομίμου σκοπού. Όπως έχει άλλωστε κριθεί με την πρόσφατη 2402/2010 ΣτΕ,

«...όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. /31-1-2022 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αρ. /10-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ.3&5 ν. 4337/2015 φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, της με αρ. /10-12-2021 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της με αρ. /10-12-2021 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 και της με αρ. /10-12-2021 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρθ.79 ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

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

Φορολογική περίοδος 01/01/2015-31/12/2015

-Υπ'άρ. /10-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ.3&5 ν. 4337/2015: **2.288,00€**

-Υπ'άρ. /10-12-2021 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος: **17.239,22€**

-Υπ'άρ. /10-12-2021 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ: **2.235,32€**

-Υπ'άρ. /10-12-2021 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρθ.79 ν.4472/2017: **657,80€**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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