



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα,

Αριθμός απόφασης:

31/05/2022

2096

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 31-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου Αττικής, οδός, αριθ. κατά α) της υπ' αριθ./22-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αριθ./22-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, γ) της υπ' αριθ./22-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, δ) της υπ' αριθ./22-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, ε) της υπ' αριθ./22-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2015 έως 31-12-2015, στ) της υπ' αριθ./22-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2016 έως 31-12-2016, ζ) της υπ' αριθ./22-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2017 έως 31-12-2017, η) της υπ' αριθ./22-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018, θ) της υπ' αριθ./22-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθ. 79 του ν. 4472/2017

φορολογικής περιόδου από 01-01-2015 έως 31-12-2015, ι) της υπ' αριθ. /22-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθ. 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και κατά των με ημερομηνία θεώρησης 22-12-2021 οικείων εκθέσεων ελέγχου καθώς και κάθε άλλη συναφούς πράξης της Φορολογικής Διοίκησης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, των οποίων αιτείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 04-02-2022 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

7. Το με αριθ. πρωτ. εισ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/ 30-05-2022 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος επί της ως άνω ενδικοφανούς με πρόσθετους λόγους.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 31-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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:

α) Με την υπ' αριθ. /22-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 9.563,89 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 4.781,95 € και διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 875,92 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 15.221,76 €.

β) Με την υπ' αριθ. /22-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 21.805,34 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 10.9602,67 € και διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.801,65 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 36.509,66 €.

γ) Με την υπ' αριθ. /22-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 4.017,36 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 2.008,68 € και διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 159,04 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 6.185,08 €.

δ) Με την υπ' αριθ. /22-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 16.041,33 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 8.020,67 € και διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.643,01 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 26.612,27 €.

ε) Με την υπ' αριθ. /22-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικής περιόδου από 01-01-2015 έως 31-12-2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 8.008,67 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 4.004,33 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 12.013,00 €.

στ) Με την υπ' αριθ. /22-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικής περιόδου από 01-01-2016 έως 31-12-2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 13.820,73 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 6.910,37 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 20.731,10 €.

ζ) Με την υπ' αριθ. /22-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικής περιόδου από 01-01-2017 έως 31-12-2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 4.368,00 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 2.184,00 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 6.552,00 €.

η) Με την υπ' αριθ. /22-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 9.192,27 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 4.596,14 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 13.788,41 €.

θ) Με την υπ' αριθ. /22-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικής περιόδου από 01-01-2015 έως 31-12-2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο ποσού 2.546,54 € λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας (μέχρι 16/10/2015) 22.143,83 € με αναλογούντα Φ.Π.Α. 5.093,08 €. (5.093,08 € X 50%=2.546,54 €).

ι) Με την υπ' αριθ. /22-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο, γιατί έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής συνολικής αξίας 22.143,83 € πλέον αναλογούντος Φ.Π.Α. 5.093,08 €, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή, ύψους 8.857,53 € (22.143,83 € X 40%).

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης 22-12-2021 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και προστίμου του άρθρου 7 ν. 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. /18-06-2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Αιτία του παραπάνω ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ΑΤΤ. ΕΞ 2020 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (αριθ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών/15-06-2020), σύμφωνα με το οποίο μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «..... ΤΟΥ, με κύρια δραστηριότητα «.....» με έδρα τη, οδός, αριθ., με Α.Φ.Μ.:, για τις διαχειριστικές χρήσεις 2013- 2018, διαπιστώθηκε ότι είχε εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο των συναλλαγών, για μη πραγματοποιηθείσες συναλλαγές, καθώς ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο.

Από τον ανωτέρω έλεγχο επίσης προέκυψε ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε από την επιχείρηση «..... ΤΟΥ, τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία:

-Για το φορολογικό έτος 2015 οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 34.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 7.820,00 € (συνολική αξία έως 16/10/2015 ποσού 22.143,83 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 5.093,08 €).

-Για το φορολογικό έτος 2016 πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 56.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 13.440,00 €.

-Για το φορολογικό έτος 2017 δεκαεννέα (19) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 18.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.368,00 €.

-Για το φορολογικό έτος 2018 οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 25.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 6.000,00 €.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, έκρινε ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων για τα φορολογικά έτη 2015, 2016, 2017 και 2018 από την παραπάνω επιχείρηση είναι εικονικά στο σύνολό τους και συντάχθηκε το με αριθ./01-11-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων των άρθρων 28 και 62 ν. 4174/2013 μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε, εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας, με το με αριθ. πρωτ./22-11-2021 Υπόμνημα απόψεων – αντιρρήσεων. Ο έλεγχος, αφού εξέτασε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, δεν τους έκανε δεκτούς και η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013 καθώς οι συναλλαγές με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση με την επωνυμία «..... ΤΟΥ, ήταν πραγματικές, νόμιμες και έλαβαν χώρα μεταξύ των αναγραφόμενων στα φορολογικά στοιχεία επιχειρήσεων. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. βασιζόμενος στα στοιχεία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. καταλόγισε στον ίδιο εντελώς αναιτιολόγητα, τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, ενώ ο ίδιος διατηρεί μια επιχείρηση η οποία τηρεί οργανωμένα, βιβλία και στοιχεία, και εξοφλεί τις οφειλές της. Προκειμένου να μπορεί να ανταπεξέλθει στις υποχρεώσεις του απέναντι στους πελάτες του, ο ίδιος αναθέτει την εκτέλεση κάποιων έργων σε υπεργολάβους. Έτσι, ανέθεσε στην επιχείρηση «..... ΤΟΥ, την εκτέλεση οικοδομικών εργασιών, τις οποίες είχε αναλάβει στο νέο Μουσείο (ΤΠΥ/01-12-2015), σε εξοχικές κατοικίες στο Ιωαννίνων και στην Βουλιαγμένη (ΤΟΥ/15-12-2016 και ΤΟΥ/02-04-2018). Τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από τον , ως εργολάβο, είναι νομίμως καταχωρημένα στα βιβλία του,

συμπεριλαμβάνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ του έτους, είναι εξοφλημένα μέσω του τραπεζικού συστήματος. Η επικοινωνία με την εκδότρια επιχείρηση γινόταν μέσω του κ., εξουσιοδοτημένου από τον Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει και θεωρημένες υπεύθυνες δηλώσεις υπαλλήλων που βεβαιώνουν την εκτέλεση των έργων και την συναλλαγή των επίμαχων τιμολογίων. Ακόμη, τα εν λόγω τιμολόγια αφορούν συναλλαγές οι οποίες έλαβαν χώρα καθ' όλη τη διάρκεια των ελεγχόμενων χρήσεων και όχι τον τελευταίο μήνα κάθε έτους, όπως συνηθίζεται στις περιπτώσεις των εικονικών τιμολογίων, προκειμένου να αυξήσει τις δαπάνες και να μειώσει τα έσοδά του.

- Αοριστία και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας της ελεγκτικής διαπίστωσης περί δήθεν λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή. Η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση «..... ΤΟΥ» ήταν φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο κατά το χρόνο των συναλλαγών και καλόπιστα συναλλάχθηκε ο ίδιος μαζί της. Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης του ισχυρισμού της περί εικονικότητας έκδοσης στοιχείων (ΣτΕ 2115/2017, ΣτΕ 533/2013, ΣτΕ 116-119/2013, ΣτΕ 1238/2018). Μια σειρά από αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. (2018/30-09-2020, 2019/30-09-2020, 2060/30-09-2020) έκρινε την έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας των σχετικών πράξεων και της αοριστίας των σχετικών εκθέσεων ελέγχου, αφού η Φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα. Σε ακραία περίπτωση, η ενδεχομένως καταλογιστέα παράβαση θα ήταν η λήψη εικονικών στοιχείων όχι ως προς τη συναλλαγή αλλά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
- Η Φορολογική Αρχή δεν θα έπρεπε να καταλογίσει τις σχετικές δαπάνες ως λογιστικές διαφορές και δεν θα έπρεπε να επιβληθεί Φ.Π.Α. σε αυτές καθώς και πρόστιμο Φ.Π.Α. σε βάρους του. Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1071/2015 ο καλής πίστωσης λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του. Επίσης, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1097/2016 δύναται η δυνατότητα σε καλόπιστο λήπτη εικονικού τιμολογίου, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α.
- Δεν πρέπει να του επιβληθεί πρόστιμο, καθώς ο αποκλεισμός από το ευνοϊκότερο καθεστώς του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 συνιστά παραβίαση των συνταγματικά θεμελιωμένων αρχών της ισότητας, της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας, καθώς και του δικαιώματος για δίκαιη δίκη, καθώς δημιουργεί διαφορετική μεταχείριση των φορολογουμένων ανάλογα με το χρόνο τέλεσης της φορολογικής πράξης- παράβασης. Επιπλέον, σύμφωνα με την πρόσφατη με αριθ./2021 απόφαση του ΣτΕ, κρίθηκε ότι η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρ. 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρ. 3 παρ. 4 του ν. 4337/2013, το οποίο κατήργησε το άρθρ. 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013, είναι ευμενέστερη για τον φορολογούμενο. Ακόμη, οι διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 περί κατάργησης του αναλογικού προστίμου για τη μη νόμιμη έκπτωση Φ.Π.Α. τυγχάνουν εφαρμογής και στην περίπτωσή του και ως εκ τούτου οι με αριθ./22-12-2021 και/22-12-2021 Πράξεις επιβολής προστίμου πρέπει να ακυρωθούν.

Επίσης, ζητά να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας κατά τη συζήτηση, της υπό κρίση ενδικοφανούς, προς ανάπτυξη των ισχυρισμών που διαλαμβάνονται σε αυτή.

Σε συνέχεια της κατάθεσης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων έστειλε στην Υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτοκόλλου ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/30-05-2022, ηλεκτρονικό μήνυμα, με το οποίο μας κοινοποίησε συμπληρωματικό υπόμνημα βάσει του οποίου επικαλείται εκ νέου την ευμενέστερη κύρωση του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2γ του ν. 4174/2013, σύμφωνα με τη με αριθ. 2319/2021 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας. Επιπλέον, ότι με τη με αριθ. Ε. 2042/10-05-2022 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ο ίδιος τυγχάνει εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης και πρέπει να απαλλαγεί από οποιοδήποτε πρόστιμο υπολογιζόμενο βάσει της καθαρής αξίας των ληφθέντων στοιχείων. Ακόμη, ότι η ανωτέρω νομολογία τυγχάνει εφαρμογής και ως προς το επιβληθέν πρόστιμο για παράνομη έκπτωση Φ.Π.Α..

Ως προς το αίτημα του προσφεύγοντα να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά την συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προς ανάπτυξη των διαλαμβανομένων σε αυτή ισχυρισμών του:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013, ορίζονται τα εξής:

«Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή

..... Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1-5 της ΠΟΛ.1064/2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«Διαδικασία εξέτασης ενδικοφανούς προσφυγής

.....

3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο.

5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 του παρόντος ακρόαση διεξάγεται προφορικώς σε καθορισμένη ώρα και ημερομηνία εντός της Υπηρεσίας. Στην προφορική ακρόαση συμμετέχουν τρεις τουλάχιστον υπάλληλοι που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Υπηρεσίας, μεταξύ των οποίων υπάλληλος που χειρίζεται την υπόθεση και ο προϊστάμενος του αρμοδίου Τμήματος, καθώς και ο υπόχρεος ο οποίος παρίσταται

αυτοπροσώπως ή με εξουσιοδοτημένο αντιπρόσωπο, με ειδικό πληρεξούσιο έγγραφο με θεώρηση του γνήσιου της υπογραφής από την κατά νόμο αρμόδια αρχή.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή ο προσφεύγων αιτείται να κληθεί να παραστεί προς συζήτηση ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση, αλλά μόνο αν το κρίνει απαραίτητο.

Επειδή, εν προκειμένω δεν κρίθηκε απαραίτητη η κλήση του προσφεύγοντα σε ακρόαση καθώς δεν επικαλέστηκε νέα πραγματικά περιστατικά ούτε προσκόμισε νέα στοιχεία που να χρίζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή απαραδέκτως προσβάλλονται οι με ημερομηνία θεώρησης 22-12-2021 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, οι οποίες, ως προπαρασκευαστικές πράξεις της Διοίκησης στερούνται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣΤΕ 1809/2010).

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης ερμηνείας και καλοπιστίας:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την επίμαχη περίοδο, ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«...5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιοσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.....».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, 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. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

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

Επειδή, όταν η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντα ως λήπτης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣΤΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015:

«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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διενεργήθηκε έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας στην ατομική επιχείρηση «..... ΤΟΥ» με ΑΦΜ, κύρια δραστηριότητα «.....» και έδρα επί της οδού, του Δήμου Αθηναίων, για τις χρήσεις 2013-2018 συνεπεία της υπ' αριθ. /111948/23-05-2019 εντολής επεξεργασίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση:

- «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 με 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 με 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 ανακριβείς, όπως προκύπτει από τα στοιχεία φορολογουμένου από δηλώσεις τρίτων.

12) Δεν ανταποκρίθηκε στις με αριθ./28-02-2018 και/14-05-2018 Προσκλήσεις της Υπηρεσίας μας και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με αυτές λογιστικά αρχεία με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, ούτε ανταποκρίθηκε στα με αριθ./29-06-2018 και/25-07-2018 Σ.Δ.Ε. – Κλήσεις Προς Ακρόαση αλλά ούτε και σε προγενέστερες προσκλήσεις του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής.»

Επειδή, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση, κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2013- 2018 ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, 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 συνολικού ύψους 21.668.240,38 €, ενώ τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, δόθηκαν για ανύπαρκτες και ανυπόστατες στο σύνολό τους συναλλαγές, με σκοπό την επιδίωξη οφέλους με την οικειοποίηση του Φ.Π.Α., ενώ αντίστοιχο ήταν και το όφελος για τις λήπτριες επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η ως άνω εκδότρια επιχείρηση εξέδωσε εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία ως εξής:

- Διακόσια δεκαπέντε (215) στοιχεία στη χρήση 2013 συνολικής καθαρής αξίας 4.967.577,20 €
- Επτακόσια πενήντα εννέα (759) στοιχεία στη χρήση 2014 συνολικής καθαρής αξίας 2.990.363,57 €
- Εννιακόσια ογδόντα τρία (983) στοιχεία στη χρήση 2015 συνολικής καθαρής αξίας 2.883.299,76 €
- Έξι χιλιάδες επτακόσια πενήντα ένα (6.751) στοιχεία στη χρήση 2016 συνολικής καθαρής αξίας 5.308.678,59 €
- Τέσσερις χιλιάδες επτακόσια εξήντα (4.760) στοιχεία στη χρήση 2017 συνολικής καθαρής αξίας 5.190.205,15 €
- Πενήντα τρία (53) στοιχεία στη χρήση 2018 συνολικής καθαρής αξίας 328.116,11 €

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε από την επιχείρηση «.....» τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία:

- Για το φορολογικό έτος 2015 οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 34.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 7.820,00 € (συνολική αξία έως 16/10/2015 ποσού 22.143,83 €)
- Για το φορολογικό έτος 2016 πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 56.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 13.440,00 €
- Για το φορολογικό έτος 2017 δεκαεννέα (19) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 18.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.368,00 €
- Για το φορολογικό έτος 2018 οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 25.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 6.000,00 €

τα οποία ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, έκρινε εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές με την ατομική επιχείρηση «..... ΤΟΥ» ήταν πραγματικές και συναλλάχτηκε με αυτή, μέσω του εξουσιοδοτημένου κ., για τεχνικά έργα τα οποία έχουν ολοκληρωθεί και βρίσκονται σε κοινή θέα. Ακόμη, ότι εξόφλησε τα σχετικά παραστατικά νόμιμα μέσω τραπεζικού συστήματος τα οποία και δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών και συνεπώς δεν υφίσταται καμία ένδειξη ότι εν γνώσει του προέβη σε εικονικές συναλλαγές, άλλωστε ούτε είχε την υποχρέωση αλλά και την δυνατότητα να ελέγξει την γενικότερη εικόνα αυτής της επιχείρησης.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2015, ο προσφεύγων προσκόμισε με το υπ' αριθ. /22-11-2021 υπόμνημά του, δύο (2) πρωτότυπα εκ των οκτώ (8) ληφθέντων φορολογικών παραστατικών. Στα παραστατικά που προσκομίστηκαν στον έλεγχο περιγράφεται ως εργασία που παρείχε η επιχείρηση «..... ΤΟΥ», η τοποθέτηση πλακιδίων και στοκαρίσματος στην ξενοδοχειακή μονάδα στην περιοχή στην Μύκονο, χωρίς να προσκομίζει κάποια άλλο στοιχείο, όπως για παράδειγμα η σύμβαση με την ξενοδοχειακή μονάδα, πληρωμή από την ξενοδοχειακή μονάδα προς τον ίδιον, ο τρόπος με τον οποίο μεταφέρθηκαν τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν στις επίμαχες εργασίες.

Επειδή, για κανένα έργο δεν προσκομίστηκαν οι σχετικές συμβάσεις έργων. Ενδεικτικά αναφέρονται τα κάτωθι:

- Στην χρήση 2017, εκδόθηκαν δέκα (10) ΤΠΥ αξίας 400,00 € το καθένα, για το έργο «ΚΤΗΡΙΟ- ΘΕΣΗ ΔΗΜΟΥ ΣΤΗΝ» και οκτώ (ΤΠΥ) αξίας 400,00 € το καθένα, για το έργο «.....-», χωρίς να προσκομίζονται συμβάσεις έργων, αξία εργασιών, πληρωμή από τους αναθέτοντες τα έργα και εξόφληση αυτών. Επιπλέον, στο ΤΠΥ αναφέρεται ως αιτιολογία «.....», χωρίς επαρκή αιτιολογία και περιγραφή του έργου και χωρίς να παραπέμπει σε κάποια σύμβαση έργου ή στοιχεία πληρωμών και εξόφληση αυτού.
- Στην χρήση 2018, η περιγραφή είναι αόριστη χωρίς σύμβαση, χωρίς ακριβή τοποθεσία έργου, πληρωμή ή εξόφληση.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι έχει προβεί σε πλήρη εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων μέσω τραπεζικού συστήματος, ωστόσο δεν προσκόμισε κάποιο αποδεικτικό τράπεζας σχετικά με την εξόφληση των εν λόγω τιμολογίων και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, η ατομική επιχείρηση «..... ΤΟΥ», είναι φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, αλλά από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς (δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση (έδρα), δεν απασχόλησε προσωπικό, δεν είχε την υποδομή, δεν διέθετε εξοπλισμό, δεν έκανε αγορές εμπορευμάτων) δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να προβεί στην παροχή των υπηρεσιών για τις οποίες έχει εκδώσει τα σχετικά φορολογικά στοιχεία. Ως εκ τούτου δεν αποδεικνύεται, ότι ήταν συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο και ότι πραγματοποιήθηκαν οι εν λόγω συναλλαγές.

Επειδή, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι

περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε με το υπ' αριθ./22-11-2021 υπόμνημά του, αλλά ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά, επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης αοριστίας και έλλειψης αιτιολογίας:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, εξάλλου στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , ορίζεται ότι :

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο

συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

...

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012, ΣτΕ 2695/1993).

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι τα επίμαχα τιμολόγια είναι εικονικά (μη νόμιμα στοιχεία), τα οποία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι εκθέσεις ελέγχου, αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων όπου αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί εσφαλμένου καταλογισμού των σχετικών δαπανών ως λογιστικών διαφορών:

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), ορίζονται τα ακόλουθα:

«Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

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

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή με τις διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του Ν 4172/2013, ορίζονται τα ακόλουθα:

«Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.»

Επειδή με το άρθρο 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 όπως τροποποιήθηκε με το άρθ. 20 παρ. 6 του ν. 3522/2006, ορίζεται ότι:

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

.... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,».

Επειδή με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ 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 εν προκειμένω, ο εκδότης του επίμαχου τιμολογίου είναι φορολογικά υπαρκτό αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο, δεν πληρούνται σωρευτικά οι τυπικές προϋποθέσεις προκειμένου για την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών που αντιστοιχεί στο εν λόγω τιμολόγιο.

Επειδή, τα φορολογικά στοιχεία είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία του προσφεύγοντα, ο έλεγχος τα έκρινε εικονικά (μη νόμιμα στοιχεία), ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνεπώς η λήψη τους είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος, και την έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών από τον Φ.Π.Α. εκροών του για τα επίμαχα φορολογικά έτη.

Επειδή, η λήψη και καταχώρηση εικονικών τιμολογίων έχει ως αποτέλεσμα τη μειωμένη απόδοση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Επειδή δεν δύναται να αναγνωρισθεί προς έκπτωση μία δαπάνη, η οποία βασίζεται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθόσον προϋπόθεση της ως άνω αναγνώρισης είναι η δαπάνη να είναι πραγματική και να έχει εκδοθεί για αυτήν το προσήκον νόμιμο φορολογικό στοιχείο. Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση που έχει καταλογισθεί παράβαση για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν αναγνωρίζονται τα επίμαχα τιμολόγια ως δαπάνη στη φορολογία εισοδήματος,

ούτε ως φορολογητέα εισροή στη φορολογία ΦΠΑ. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε αναδιαμόρφωση των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος, των φορολογητέων εισροών στο ΦΠΑ και στην επιβολή των προβλεπομένων προστίμων εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Σχετικά με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα περί ακύρωσης των προστίμων:

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 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 με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 εισήχθησαν και μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και ειδικότερα στο άρθρο 7, παρ. 3 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.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με τη με Ε. 2042/2022 εγκύκλιο 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», αποφασίστηκε ότι:

«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.»

Επειδή, κατόπιν των ως άνω, για τη παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτών (Ν. 2523/1997, 4174/2013 ή 4337/2015) αλλά και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης των οικείων καταλογιστικών πράξεων, επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο των 2.500 €, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο, ως εκ τούτου η με αρ./22-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 του ν.4337/2015 θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, με εξαίρεση την επιβολή προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2015 με τον υπ' αριθμό/22-12-2021 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου, βάσει του ανωτέρου σκεπτικού, όπως αυτές καταγράφονται στις από 22-12-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 31-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Αθηνών, οδός, αριθ. ..., ως εξής:

Την επικύρωση:

α) Της υπ' αριθ./22-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών,

β) Της υπ' αριθ./22-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών,

γ) Της υπ' αριθ./22-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών,

δ) Της υπ' αριθ./22-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών,

ε) Της υπ' αριθ./22-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2015 έως 31-12-2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών,
 στ) Της υπ' αριθ./22-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2016 έως 31-12-2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών,
 ζ) Της υπ' αριθ./22-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2017 έως 31-12-2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών,
 η) Της υπ' αριθ./22-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών,
 θ) Της υπ' αριθ./22-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου από 01-01-2015 έως 31-12-2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών,

και την τροποποίηση της υπ' αριθμό/22-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών ως κάτωθι:

Α)/22-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου

Φορολογικό έτος 2015

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

Διαφορά φόρου	9.563,89 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	4.781,95 €
Διαφορά Ειδικής Εισφορά Αλληλεγγύης	875,92 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	15.221,76 €

Β)/22-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου

Φορολογικό έτος 2016

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

Διαφορά φόρου	21.805,34 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	10.902,67 €
Διαφορά Ειδικής Εισφορά Αλληλεγγύης	3.801,65 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	36.509,66 €

Γ)/22-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου

Φορολογικό έτος 2017

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

Διαφορά φόρου	4.017,36 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	2.008,68 €
Διαφορά Ειδικής Εισφορά Αλληλεγγύης	159,04 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.185,08 €

Δ)/22-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου

Φορολογικό έτος 2018

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

Διαφορά φόρου	16.041,33 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	8.020,67 €
Διαφορά Ειδικής Εισφορά Αλληλεγγύης	2.643,01 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	26.612,27 €

Ε)/22-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου

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

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

Διαφορά φόρου	8.008,67 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58/58Α του Κ.Φ.Δ.	4.004,33 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.013,00 €

ΣΤ) /22-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου

Φορολογική περίοδος 01/01/2016- 31/12/2016

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

Διαφορά φόρου	13.820,73 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58/58Α του Κ.Φ.Δ.	6.910,37 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.731,10 €

Ζ) /22-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου

Φορολογική περίοδος 01/01/2017- 31/12/2017

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

Διαφορά φόρου	4.368,00 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58/58Α του Κ.Φ.Δ.	2.184,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.552,00 €

Η) /22-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου

Φορολογική περίοδος 01/01/2018- 31/12/2018

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

Διαφορά φόρου	9.192,27 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58/58Α του Κ.Φ.Δ.	4.596,14 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.788,41 €

Θ)/22-12-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.

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

Πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997:

2.546,54 €

Ι)/22-12-2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο του άρθρου 7§ 3 & 5 του ν. 4337/2015:

2.500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
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.