



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/05/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 1940

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
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 ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου **ΑΤΤΙΚΗΣ**, οδός, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικού έτους 2015,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικού έτους 2016,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016,
-/2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015 του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικού έτους 2015,

-/2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 79, παρ. 1 Ν. 4472/2017 του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικού έτους 2015,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Εργοληπτών του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικού έτους 2015,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Εργοληπτών του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικού έτους 2016.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 17.216,34 € πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 8.608,17 € και εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 4.155,25 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **29.979,76 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 43.359,34 € πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 21.679,67 € και εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 8.800,55 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **73.839,56 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 12.494,28 € πλέον προστίμου άρθ. 58/58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 6.247,14 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **18.741,42 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 15.378,75 € πλέον προστίμου άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 7.689,38 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **23.068,13 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7, παρ. 3 του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **5.208,37 €** (= 20% * 26.041,84 €), λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 79, παρ. 1 του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε

βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **2.994,75 €** (= 50% * 5.989,50 €), λόγω έκπτωσης Φ.Π.Α. εισροών εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται στις από 20/12/2021 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ. και Προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, οι οποίες εκδόθηκαν δυνάμει της υπ' αριθμόν/30-12-2020 εντολής ελέγχου. Σύμφωνα με τις εν λόγω εκθέσεις, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα δεν αναγνωρίστηκαν οι κάτωθι δαπάνες για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος ανά φορολογικό έτος:

2015

Αιτιολογία	Ποσό
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	886,46
Δαπάνες εικονικών τιμολογίων	43.008,88
Δαπάνες διαφήμισης	7.910,00
Δαπάνες αποσβέσεων	1.314,24
Σύνολο	53.119,58

2016

Αιτιολογία	Ποσό
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	1.331,41
Δαπάνες εικονικών τιμολογίων	54.229,32
Δαπάνες διαφήμισης	140,00
Δαπάνες αποσβέσεων	40.653,35
Σύνολο	96.354,08

Δεδομένων των ανωτέρω, δεν αναγνωρίστηκε και η έκπτωση του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις κάτωθι επιμέρους δαπάνες (φορολογητέες εισροές) ανά φορολογικό έτος:

2015

Αιτιολογία	Ποσό
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	886,46
Δαπάνες εικονικών τιμολογίων	43.008,88
Σύνολο	43.895,34

2016

Αιτιολογία	Ποσό
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	1.331,41
Δαπάνες εικονικών τιμολογίων	54.229,32
Σύνολο	55.560,73

Αναφορικά με τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, η Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ έλαβε το υπ' αριθμόν/08-09-2020 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ/10-09-2020), με το οποίο διαβιβάστηκε η από 03/09/2020 Έκθεση Ελέγχου της εταιρείας ΙΚΕ με Α.Φ.Μ. για τα έτη 2014-2017. Το πόρισμα της έκθεσης αυτής ήταν ότι η εν λόγω εταιρεία ήταν εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την εν λόγω εταιρεία ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία έλαβε:

- σαράντα τρία (43) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 43.088,88 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 9.891,90 € στο φορολογικό έτος 2015 (για το επιμέρους

διάστημα 01/01/2015-16/10/2015 τριάντα ένα (31) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 26.041,84 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 5.208,37 €) και

- σαράντα ένα (41) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 54.229,32 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 12.739,54 € στο φορολογικό έτος 2016.

Από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ στον προσφεύγοντα, έκρινε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ήταν εικονικά **μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη** (όπως αναφέρεται ρητά στη σελ. 30 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος).

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Εργοληπτών του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 3% ποσού 39,42 € πλέον προστίμου άρθ. 59 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 19,71 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **59,13 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Εργοληπτών του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 3% ποσού 2.338,35 € πλέον προστίμου άρθ. 59 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 1.169,18 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **3.507,53 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται στην από 20/12/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Παρακρατούμενου Φόρου Αμοιβών Εργοληπτών της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμόν/30-12-2020 εντολής ελέγχου. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, από την αντιπαραβολή των βιβλίων-στοιχείων της επιχείρησης του προσφεύγοντος με τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εργοληπτών, διαπιστώθηκαν αμοιβές για τις οποίες δεν παρακρατήθηκε και δεν αποδόθηκε ο αναλογών φόρος και οι οποίες ήταν ανά φορολογικό έτος οι εξής:

- 2015: **1.314,24 €**
- 2016: **77.945,09 €**

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Οι αναφερόμενες στις εκθέσεις ελέγχου συναλλαγές δεν είναι εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη, αλλά τυγχάνουν πραγματικές και ολοσχερώς πραγματοποιηθείσες στο σύνολό τους, ως ακριβώς παρουσιάζονται.

2ος λόγος: Ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ουσιαστικά εσφαλμένες καθόσον η επιχείρησή του υπήρξε καλόπιστη λήπτρια.

3ος λόγος: Πρέπει να αναγνωριστούν, σε κάθε περίπτωση, προς έκπτωση οι δαπάνες που αντιστοιχούν στα ως άνω τιμολόγια, καθόσον η επιχείρησή του ήταν καλόπιστη λήπτρια, τα επίμαχα τιμολόγια νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές.

4ος λόγος: Ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι τα επίμαχα τιμολόγια ήταν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, η επιχείρησή του δικαιούται να εκπέσει τον Φ.Π.Α. των εν λόγω τιμολογίων από τον Φ.Π.Α. εκρών, καθόσον η επιχείρησή του υπήρξε καλόπιστη λήπτρια, τα τιμολόγια νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές.

5ος λόγος: Σε κάθε περίπτωση και όλως επικουρικώς, τα επιβληθέντα εις βάρος του πρόστιμα πρέπει να ακυρωθούν, καθώς με το άρθρο 3 του Ν. 4337/2015 καταργήθηκε, ουσιαστικά από την 01/02/2016 και εντεύθεν, η επιβολή προστίμων για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

6ος λόγος: Οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο θα πρέπει να διαγραφούν ως μη νόμιμες και ουσία αβάσιμες.

7ος λόγος: Αναφορικά με την παρακράτηση φόρου εργοληπτών 3%, σε καμία περίπτωση δεν υποχρεούτο να διενεργήσει παρακράτηση διότι οι αμοιβές ήταν όλες αξίας κατώτερης των 300,00 €.

Ως προς τους 1^ο, 2^ο, 3^ο και 4^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, σε κάθε περίπτωση ο ίδιος ήταν καλόπιστος λήπτης και συνεπώς δικαιούται να εκπέσει τις σχετικές δαπάνες και τον σχετικό Φ.Π.Α. εισροών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε στην υπό κρίση περίοδο:

«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 συνήθειες 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 την ΠΟΛ 1113/2015 διευκρινίστηκε ότι «Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 2859/2000:

«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 διευκρινίστηκε 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 έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΗΝΗΣ αποδέχτηκε ότι οι εργασίες που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία όντως πραγματοποιήθηκαν, έστω και από διαφορετικό προμηθευτή.

Επειδή ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει συγκεκριμένα ονόματα και τηλέφωνα επικοινωνίας ατόμων με τα οποία ήρθε σε επαφή και τα οποία εκπροσωπούσαν την

ανωτέρω προμηθεύτρια εταιρεία, προς επίρρωση του ισχυρισμού του ότι δε θα μπορούσε να είναι σε θέση να γνωρίζει τη συναλλακτική ανυπαρξία της.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος (σελ. 28), στη διάθεση του ελέγχου τέθηκαν αποδεικτικά εξόφλησης του προμηθευτή ΙΚΕ, τα οποία αναλύονται ως εξής:

Σύνολο οφειλής από τιμολόγια ετών 2013-2016		216.525,90 €
Καταθέσεις στον λογ. GR..... της ΕΠΕ	123.800,00 €	
Καταθέσεις σε λογ. τρίτων	4.000,00 €	
Πληρωμές με μετρητά	3.642,00 €	
Συναλλαγματικές που πληρώθηκαν με μετρητά	79.000,00 €	
Πληρωμές από 2014-2017		210.442,00 €
Υπόλοιπο ανεξόφλητο		6.083,90 €

Επειδή η οικεία Έκθεση Ελέγχου δεν περιλαμβάνει ανάλυση των συγκεκριμένων επιμέρους τιμολογίων του προμηθευτή ΕΠΕ που εξοφλήθηκαν με καταθέσεις στον τραπεζικό λογαριασμό αυτού εκ μέρους του προσφεύγοντος, γεγονός που θα συνέβαλε ενδεχομένως στη στοιχειοθέτηση της καλοπιστίας του τελευταίου.

Επειδή η Υπηρεσία μας απέστειλε στον έλεγχο το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/04-05-2022 έγγραφο με το οποίο ζητούσε την παροχή στοιχείων αναφορικά με το εάν τα επίμαχα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας:

- 43.008,88 € για το φορολογικό έτος 2015 και
- 54.229,32 € για το φορολογικό έτος 2016,

συμπεριλαμβάνονται σε αυτά που εξοφλούνται μέσω των ανωτέρω καταθέσεων στον τραπεζικό λογαριασμό.

Επειδή ο έλεγχος απάντησε μέσω του υπ' αριθμόν/06-05-2022 εγγράφου (αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2022 ΕΜΠ/06-05-2022), με το οποίο απέστειλε στην Υπηρεσία μας:

- κατάσταση με τις πληρωμές κατά χρονολογική σειρά (συνημμένο 1)
- κατάσταση με τις συνολικές συναλλαγές των ετών 2013-2017 του προσφεύγοντος με την προμηθεύτρια ΕΠΕ (συνημμένο 2).

Επειδή η Υπηρεσία μας, προκειμένου να εξακριβώσει τον τρόπο εξόφλησης των συγκεκριμένων επίμαχων φορολογικών στοιχείων για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2015 και 2016, προέβη σε επεξεργασία των ανωτέρω στοιχείων και συνέταξε σχετική κατάσταση όπου συσχετίζονται κατά χρονολογική σειρά τα ληφθέντα τιμολόγια με τις εξοφλήσεις, υπό την παραδοχή ότι τα παλαιότερα ληφθέντα τιμολόγια εξοφλούνται με τις παλαιότερες πληρωμές. Από τη σχετική κατάσταση (συνημμένο 3) προκύπτει ότι:

- αναφορικά με τα τιμολόγια που ελήφθησαν στο φορολογικό έτος 2015, αυτά δεν εξοφλήθηκαν με κατάθεση στον τραπεζικό λογαριασμό της προμηθεύτριας εταιρείας, με εξαίρεση επιμέρους ποσού 166,98 € του υπ' αριθμόν ΤΠΥ 310/28-10-2015, καθώς και όλων των επόμενων τιμολογίων του έτους
- αναφορικά με τα τιμολόγια που ελήφθησαν στο φορολογικό έτος 2016, αυτά εξοφλήθηκαν με κατάθεση στον τραπεζικό λογαριασμό της προμηθεύτριας εταιρείας, με εξαίρεση μία εξόφληση με μετρητά ύψους 3.642,00 € και μία κατάθεση σε λογαριασμό τρίτων ύψους 2.000,00 €.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, κρίνεται ότι ο προσφεύγων τυγχάνει καλόπιστος λήπτης μόνο για τις επιμέρους συναλλαγές που εξοφλήθηκαν μέσω κατάθεσης στον τραπεζικό λογαριασμό της προμηθεύτριας εταιρείας και τα ποσά των δαπανών που δικαιούται να εκπέσει τόσο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος όσο και για σκοπούς Φ.Π.Α. είναι τα εξής:

- **2015: 15.943,94 €** (εσωτερική υπαίρεση στο ποσό των 166,98 € και στο ποσό των 19.444,07 €),
- **2016: 44.731,13 €** (εσωτερική υπαίρεση στη συνολική αξία των τιμολογίων 66.968,85 €, αφού προηγουμένως αφαιρεθούν τα ποσά της εξόφλησης με μετρητά ύψους 3.642,00 €, της κατάθεσης σε λογαριασμό τρίτων ύψους 2.000,00 € και του ανεξόφλητου υπολοίπου ύψους 6.083,90 €).

Επειδή αναφορικά με τα αυτοτελή πρόστιμα που επιβλήθηκαν με τις υπ' αριθμόν/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015 και/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 79, παρ. 1 Ν. 4472/2017, αυτά σχετίζονται με τα επιμέρους τιμολόγια που ελήφθησαν εντός της περιόδου 01/01/2015-16/10/2015, για τα οποία, σύμφωνα με την προαναφερθείσα συνημμένη κατάσταση 3, δεν προκύπτει καλοπιστία του προσφεύγοντος. Συνεπώς, τα σχετικά πρόστιμα έχουν **καταρχήν** ορθώς επιβληθεί.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνονται **μερικώς αποδεκτοί**.

Ως προς τον 5^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, ισχυριζόμενος ότι δε θα έπρεπε να επιβληθούν τα αυτοτελή πρόστιμα του άρθρου 7, παρ. 3 του Ν. 4337/2015 και του άρθρου 79, παρ. 1 του Ν. 4472/2017, εφόσον οι σχετικές προβλέψεις καταργήθηκαν με τον Ν. 4337/2015.

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:

«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 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 εν προκειμένω, το πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 που επιβλήθηκε αφορούσε σε λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων της περιόδου 01/01/2015-16/10/2015, ήτοι **πριν** τη δημοσίευση του Ν. 4337/2015 (17/10/2015), ενώ κατά αυτήν ημερομηνία δεν είχε εκδοθεί ακόμη η οριστική πράξη επιβολής προστίμου, γεγονός που έλαβε χώρα την 20/12/2021.

Επειδή το Συμβούλιο της Επικρατείας με σχετική απόφασή του (ΣτΕ 2319/2021) έκρινε ότι:

«...

13. Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή κολαζόταν, υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997, το μεν ως διοικητική, με πρόστιμο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' αυτού (προκειμένου για στοιχεία αξίας άνω του τιθέμενου με αυτό ελάχιστου ορίου, όπως εν προκειμένω, βλ. έκθεση ελέγχου), το δε ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 19 του ίδιου νόμου. Ακολούθως, ο νομοθέτης προέβλεψε, με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013, τον κολασμό της εν λόγω παράβασης ως διοικητικής, με (μειωμένο σε σχέση με εκείνο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997) πρόστιμο αποσκοπώντας στον εξορθολογισμό των προστίμων και τη βελτίωση της εισπραξιμότητας αυτών, ενώ επιφυλάχθηκε να αξιολογήσει τις (τότε υφιστάμενες) ποινικές διατάξεις (βλ. ομιλία εισηγητή σχεδίου νόμου καθώς και ομιλία Υφυπουργού Οικονομικών στη συνεδρίαση Γ/25-7-2013 της Βουλής). Οι διοικητικές παραβάσεις της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, σύμφωνα με τα άρθρα 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 είναι συγκρίσιμες/ανάλογες, όπως επιβεβαιώνεται άλλωστε από τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 (μετέπειτα 72) παρ. 30, 32, 34 και 48 του ν. 4174/2013 (πρβλ. και ΣτΕ 2734/2020). Παράλληλα, ο νομοθέτης προέβλεψε στο άρθρο 54 (παρ. 1 περ. η' σε συνδυασμό με παρ. 2 περ. ε', προστεθείσα με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 9 του ν. 4254/2014) του ν. 4174/2013 κατ' αποκοπήν πρόστιμο για τη διαδικαστική παράβαση της μη συμμόρφωσης προς τις απορρέουσες από το άρθρο 13 του ίδιου νόμου υποχρεώσεις τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως τέτοια νοείται ασφαλώς και η περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή. Στη συνέχεια, με τις διατάξεις του ν. 4337/2015, δίχως οι τελευταίες να συνοδεύονται από θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου σχετικών ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, η αυτή,

μη μεταβληθείσα κατά τα στοιχεία που τη συγκροτούν, περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή αντιμετώπισθηκε ως παράβαση διοικητική, για την οποία καταργήθηκε η πρόβλεψη επιβολής του διοικητικού προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 (και καταργήθηκε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997 με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015), διατηρήθηκε ωστόσο η πρόβλεψη επιβολής του κατ' αποκοπήν διοικητικού προστίμου της παρ. 1 περ. η' (αντικατασταθείσας με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 4337/2015) σε συνδυασμό προς την παρ. 2 περ. ε' του άρθρου 54 ν. 4174/2013, το οποίο τυποποιεί «μία ενιαία διαδικαστική παράβαση ... η οποία σχετίζεται με την τήρηση των υποχρεώσεων από τη λογιστική νομοθεσία» (βλ. αιτιολογική έκθεση άρθρου 3 ν. 4337/2015) και, όπως προαναφέρεται, καλύπτει και την παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή (βλ. και άρθρα 3, 5, 8-9 ν. 4308/2014). Κατά την αληθή έννοια της τελευταίας, άλλωστε, ενόψει και της στενής ερμηνείας των διατάξεων που θεσπίζουν διοικητικές κυρώσεις (ΣτΕ 7μ. 380/2019 με παραπομπές σε νομολογία ΕΔΔΑ και Γενικού Δικαστηρίου ΕΕ), επιβάλλεται πρόστιμο 2.500 ευρώ ανά διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (όπως συνάγεται άλλωστε και από την πρόβλεψη, στην παράγραφο 3 αυτού, περί υποτροπής της «ίδιας» παράβασης, η οποία δεν θα ήταν νοητή αν αφορούσε στην παράβαση της λήψης ενός εκάστου εικονικού φορολογικού στοιχείου). Παράλληλα, η ίδια παράβαση εξακολούθησε να κολάζεται ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, το οποίο (άρθρο 66), κατά τη ρητή διατύπωση του άρθρου 71 του ν. 4174/2013, περιέχει ρυθμίσεις αντίστοιχες προς εκείνες των άρθρων 17-19 του ν. 2523/1997. Εξάλλου, η ως άνω (διαδικαστική, πρβλ. ΣτΕ 7μ. 2402/2010, ΣτΕ 4390/2012 κ.ά.) παράβαση είναι ικανή να οδηγήσει σε (ουσιαστική) παράβαση φοροδιαφυγής (ιδίως, στη φορολογία εισοδήματος ή προστιθέμενης αξίας), η οποία επισύρει διαχρονικά διοικητικές και ποινικές κυρώσεις [υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997: διοικητική κύρωση του πρόσθετου φόρου των άρθρων 1 και 2 αυτού και ποινικές κυρώσεις των άρθρων 17 και 18 του ίδιου νόμου αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος και προστιθέμενης αξίας, αντίστοιχα, υπό το καθεστώς του ν. 4174/2013: διοικητική κύρωση του προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ (βλ. και άρθρο 72 παρ. 17 αυτού, όπως ίσχυε πριν και μετά το άρθρο 49 του ν. 4509/2017, Α' 201) και τις αυτές ποινικές κυρώσεις, υπό το καθεστώς του ν. 4337/2015: διοικητική κύρωση του προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 και του προστεθέντος με το άρθρο 3 παρ. 8 του ν. 4337/2015 άρθρου 58Α αυτού επί ΦΠΑ και ποινικές κυρώσεις του άρθρου 66 παρ. 1-4 του ΚΦΔ].

14. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στις σκέψεις 5 και 6 και όσα εκτέθηκαν στην προηγούμενη σκέψη, σε υπόθεση όπως η παρούσα, βρίσκει πεδίο εφαρμογής η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης για την παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, δεδομένου ότι (α) η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), είναι συγκρίσιμη με (εκείνες των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 και) τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 (και 5) του ν. 4337/2015 για (τέτοια) παράβαση αναγόμενη στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997, βάσει της οποίας έχει επιβληθεί από τη φορολογική Διοίκηση το επίδικο πρόστιμο, (β) η εν λόγω νεότερη ρύθμιση δεν συνδέεται με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, (γ) η θεσπισθείσα με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 νέα ρύθμιση περί των

ποινικών αδικημάτων και κυρώσεων για την επίμαχη παράβαση (άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013) δεν αποτελεί στοιχείο συναφές με το ανωτέρω ζήτημα.

...».

Επειδή η ανωτέρω απόφαση του ΣΤΕ υιοθετήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση μέσω της Ε. 2042/2022, με την οποία διευκρινίστηκε 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,...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 79, παρ. 1 του Ν. 4472/2017, 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.

Επειδή εν προκειμένω, το πρόστιμο του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 που επιβλήθηκε αφορούσε σε λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων της περιόδου 01/01/2015-16/10/2015, ήτοι πριν τη δημοσίευση του Ν. 4337/2015 (17/10/2015), ενώ κατά αυτήν ημερομηνία δεν είχε εκδοθεί ακόμη η οριστική πράξη επιβολής προστίμου, γεγονός που έλαβε χώρα την 20/12/2021.

Επειδή το πρόστιμο του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 δεν καταλαμβάνεται από την ανωτέρω Ε. 2042/2022.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, με την παρούσα απόφαση:

- τροποποιείται η υπ' αριθμόν/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015 και το επιβληθέν πρόστιμο περιορίζεται στο ποσό των **2.500,00 €**,
- επικυρώνεται η υπ' αριθμόν/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 79, παρ. 1 Ν. 4472/2017.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται μερικώς αποδεκτός.

Ως προς τον 6^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο έλεγχος καταλόγισε λογιστικές διαφορές από αποσβέσεις ύψους:

- **1.314,24 €** στο φορολογικό έτος 2015 και
- **40.653,35 €** στο φορολογικό έτος 2016,

διότι αφορούσαν δαπάνες ανέγερσης ενός συγκεκριμένου κτιρίου για τη στέγαση του προσφεύγοντος και για τις οποίες κρίθηκε ότι ο προσφεύγων δεν είχε δικαίωμα απόσβεσης μέχρι την αποπεράτωση και έναρξη χρήσης αυτού.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η καθαρή αξία της συντριπτικής πλειοψηφίας των σχετικών τιμολογίων ήταν κατώτερη των 1.500,00 € και συνεπώς είχε δικαίωμα εφάπαξ απόσβεσης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 24, παρ. 6 του Ν. 4172/2013 «Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου

χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4».

Επειδή οι παγιοποιηθείσες δαπάνες της προκειμένης περίπτωσης αποτελούν ενιαίο σύνολο και δεν επιδέχονται επιμέρους κατάτμηση.

Επειδή κατά τη διάρκεια των κρινόμενων χρήσεων δεν είχε αρχίσει η χρησιμοποίηση του εν λόγω κτιρίου.

Επειδή με την υπ' αριθμόν/2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας, που επικαλείται ο προσφεύγων, κρίθηκαν διαφορετικά πραγματικά περιστατικά, δεδομένου ότι αφορούσε περίπτωση όπου πολλά διαφορετικά ανεξάρτητα μεταξύ τους πάγια είχαν αποκτηθεί με ένα ενιαίο φορολογικό στοιχείο.

Επειδή αναφορικά με τις δαπάνες διαφήμισης που δεν αναγνώρισε ο έλεγχος λόγω μη καταβολής τέλους διαφήμισης, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αυτό έχει αποδοθεί από τον εκδότη των τιμολογίων, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει κάποιο υποστηρικτικό υλικό.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Με βάση όλα τα ανωτέρω, οι καταλογισμοί με την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

Φορολογία εισοδήματος

2015

Αιτιολογία	Ποσό
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	886,46
Δαπάνες εικονικών τιμολογίων	27.064,94
Δαπάνες διαφήμισης	7.910,00
Δαπάνες αποσβέσεων	1.314,24
Σύνολο	37.175,64

2016

Αιτιολογία	Ποσό
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	1.331,41
Δαπάνες εικονικών τιμολογίων	9.498,19
Δαπάνες διαφήμισης	140,00
Δαπάνες αποσβέσεων	40.653,35
Σύνολο	51.622,95

Φ.Π.Α.

2015

Αιτιολογία	Ποσό
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	886,46
Δαπάνες εικονικών τιμολογίων	27.064,94
Σύνολο	27.951,40

2016

Αιτιολογία	Ποσό
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	1.331,41
Δαπάνες εικονικών τιμολογίων	9.498,19
Σύνολο	10.829,60

Ως προς τον 7^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Παρακρατούμενου Φόρου Εργοληπτών, ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων είχε υποβάλει ανακριβείς δηλώσεις απόδοσης παρακρατηθέντος φόρου, καθότι υπήρξαν περιπτώσεις εργολαβικών εργασιών για τις οποίες ο προσφεύγων όφειλε να είχε παρακρατήσει φόρο 3% και να τον αποδώσει στο Δημόσιο. Οι φορολογητέες αξίες κατά τις οποίες οι υποβληθείσες δηλώσεις κρίθηκαν ανακριβείς ήταν ανά φορολογικό έτος οι εξής:

- 2015: **1.314,24 €**
- 2016: **77.945,09 €**

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη, εφόσον υποχρέωση παρακράτησης φόρου 3% υφίσταται μόνο στις περιπτώσεις που η καθαρή αξία των σχετικών τιμολογίων υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 62, παρ. 1 (δ') του Ν. 4172/2013 μεταξύ των πληρωμών που υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου είναι και «οι αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64, παρ. 1 (δ') του Ν. 4172/2013 «...για τις αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων ο συντελεστής είναι τρία τοις εκατό (3%) επί της αξίας του υπό κατασκευή έργου ή του μισθώματος, ανεξαρτήτως αν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64, παρ. 8 του Ν. 4172/2013 «Σε περίπτωση που ο λήπτης της αμοιβής σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62 είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1 ενεργείται **μόνον εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ**».

Επειδή με την ΠΟΛ 1120/2014 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«Επομένως, η παρακράτηση φόρου της παρ. 1 του άρθρου 64 (20% ή 3% κατά περίπτωση) διενεργείται για **αμοιβές** φυσικών προσώπων που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας οι οποίες υπερβαίνουν τα τριακόσια (300) ευρώ».

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι σε παρακράτηση φόρου υπόκειται κάθε συναλλαγή της οποίας η **καθαρή αξία** προ Φ.Π.Α. υπερβαίνει τα 300,00 €.

Επειδή συνεπώς, οι πρόσθετες αμοιβές που υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου (με βάση τους σχετικούς πίνακες των σελ. 5-7 της έκθεσης ελέγχου), είναι οι εξής:

2015

Ημ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Αξία(€)
30/12/2015	ΤΑΔ	 & ΣΙΑ	314,70
		Σύνολο	314,70

2016

Ημ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Αξία (€)
18/10/2016	ΤΑΔ .....	.....	4.115,00
25/10/2016	ΤΑΔ /890	ΑΕ	3.594,69
3/11/2016	ΤΠΥ Β/....	.....	2.000,00
8/11/2016	ΤΑΓ ....	.....	2.500,00
11/11/2016	ΤΑΓ	 & ΥΙΟ	4.000,00
15/11/2016	ΤΠΥ.....	 & ΣΙΑ ΟΕ	400,00

18/11/2016	ΤΑΓ/ΤΙΜΠ/.....	.....	1.080,00
18/11/2016	ΤΠΥ/ΤΠΥΠ/.....	.....	720,00
18/11/2016	ΤΠΥ .....	.....	2.822,58
21/11/2016	ΤΑΔ .....	.....	2.650,00
23/11/2016	ΤΠΥ .....	.....	3.500,00
25/11/2016	ΤΠΥ .....	.....	4.163,42
29/11/2016	ΤΑΓ .....	.....	6.451,61
2/12/2016	ΤΑΔ	 & ΣΙΑ	417,80
2/12/2016	ΤΑΔ Ι/...	 Α.Ε.	1.178,84
7/12/2016	ΤΑΔ .....	.....	370,30
9/12/2016	ΤΠΥ Β/...	.....	1.629,03
9/12/2016	ΤΑΓ ....	.....	2.750,00
12/12/2016	ΤΑΓ ....	.....	9.512,05
16/12/2016	ΤΑΔ Ε/...	.....	387,64
18/12/2016	ΤΑΓ ....	.....	2.000,08
19/12/2016	ΤΑΓ ....	.....	7.213,00
19/12/2016	ΤΑΓ ...	.....	2.750,00
23/12/2016	ΤΑΔ Β/.....	.....	2.320,97
28/12/2016	ΤΠΥ .....	.....	3.200,00
30/12/2016	ΤΠΥ Β/....	.....	3.000,00

Σύνολο 74.727,01

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται μερικώς αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, κατοίκου ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά των υπ' αριθμ.-/2021 Οριστικών Πράξεων του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

Α)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικού έτους 2015

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Εισόδημα	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	489,89 €	489,89 €	489,89 €	- €
Ακίνητη περιουσία	3.420,00 €	3.420,00 €	3.420,00 €	- €
Επιχειρηματική δραστηριότητα	45.526,80 €	98.646,38 €	82.702,44 €	37.175,64 €
Σύνολο	49.436,69 €	102.556,27 €	86.612,33 €	37.175,64 €
Φόρος που αναλογεί				
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	73,48 €	73,48 €	73,48 €	- €
Ακίνητη περιουσία	376,20 €	376,20 €	376,20 €	- €
Επιχειρηματική δραστηριότητα	11.836,97 €	29.053,31 €	23.791,80 €	11.954,84 €
Σύνολο	12.286,65 €	29.502,99 €	24.241,49 €	11.954,84 €
Φόρος που παρακρατήθηκε	101,24 €	101,24 €	101,24 €	- €
Φόρος που προκαταβλήθηκε	5.740,10 €	5.740,10 €	5.740,10 €	- €
Υπόλοιπο φόρου	6.445,31 €	23.661,65 €	18.400,15 €	11.954,84 €

Πρόστιμο Άρθρου 58 ΚΦΔ (50%)		8.608,17 €	5.977,42 €	5.977,42 €
Προκαταβολή επόμενου έτους	8.849,97 €	8.849,97 €	8.849,97 €	
Εισφορά αλληλεγγύης	1.998,13 €	6.153,38 €	3.464,49 €	1.466,36 €
Τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €	650,00 €	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	1.456,00 €	1.456,00 €	1.456,00 €	- €
Συνολικό ποσό για καταβολή	19.399,41 €	49.379,16 €	38.798,03 €	19.398,62 €

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ **29.979,75 €** **19.398,62 €**

Β)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικού έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Εισόδημα	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	432,23 €	432,23 €	432,23 €	- €
Ακίνητη περιουσία	3.752,50 €	3.752,50 €	3.752,50 €	- €
Επιχειρηματική δραστηριότητα	45.394,56 €	141.748,64 €	97.017,51 €	51.622,95 €
Σύνολο	49.579,29 €	145.933,37 €	101.202,24 €	51.622,95 €

Φόρος που αναλογεί

Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	64,83 €	64,83 €	64,83 €	- €
Ακίνητη περιουσία	562,88 €	562,88 €	562,88 €	- €
Επιχειρηματική δραστηριότητα	13.427,55 €	56.786,89 €	36.657,88 €	23.230,33 €
Σύνολο	14.055,26 €	57.414,60 €	37.285,59 €	23.230,33 €
Φόρος που παρακρατήθηκε	344,84 €	344,84 €	344,84 €	- €
Φόρος που προκαταβλήθηκε	8.849,97 €	8.849,97 €	8.849,97 €	
Υπόλοιπο φόρου	4.860,45 €	48.219,79 €	28.090,78 €	23.230,33 €

Πρόστιμο Άρθρου 58 ΚΦΔ (50%)		21.679,67 €	11.615,16 €	11.615,16 €
Προκαταβολή επόμενου έτους	13.147,55 €	13.147,55 €	13.147,55 €	
Εισφορά αλληλεγγύης	2.044,45 €	10.845,00 €	6.459,20 €	4.414,75 €
Τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €	650,00 €	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	1.456,00 €	1.456,00 €	1.456,00 €	- €
Συνολικό ποσό για καταβολή	22.158,45 €	95.998,01 €	61.418,69 €	39.260,24 €

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ **73.839,55 €** **39.260,24 €**

Γ)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	296.489,37	296.489,37	296.489,37	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	171.662,47	127.767,13	143.711,07	27.951,40
Φόρος εκροών	68.192,56	68.192,56	68.192,56	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	71.656,63	55.698,28	59.390,97	12.265,66
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.464,07			3.464,07

Χρεωστικό υπόλοιπο	12.494,28	8.801,59	8.801,59
Πρόστιμο άρθ. 58/58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	6.247,14	4.400,79	4.400,79
Συνολικό ποσό για καταβολή	18.741,42	13.202,38	13.202,38
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.464,07		

Δ) /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	312.888,27	312.888,27	312.888,27	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	254.495,59	198.934,86	243.665,99	10.829,60
Φόρος εκροών	73.352,76	73.352,76	73.352,76	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	86.142,41	69.741,48	79.714,46	6.427,95
Πιστωτικό υπόλοιπο	12.789,65	11.767,47	11.767,47	1.022,18
Χρεωστικό υπόλοιπο		15.378,75	5.405,77	5.405,77
Πρόστιμο άρθ. 58/58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		7.689,38	2.702,89	2.702,89
Συνολικό ποσό για καταβολή		23.068,13	8.108,66	8.108,66
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	12.789,65	11.767,47	11.767,47	

Ε) /2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015 του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικού έτους 2015

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού **2.500,00 €**

ΣΤ) /2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 79, παρ. 1 Ν. 4472/2017 του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικού έτους 2015

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού **2.994,75 €**

Ζ) /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Εργοληπτών του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικού έτους 2015

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Αμοιβές εργοληπτών	45.510,88	46.825,12	45.825,58	314,70
Φόρος 3%	1.365,33	1.404,75	1.374,77	9,44
Πρόστιμο άρθ. 59 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		19,71	4,72	4,72
Συνολικό ποσό για καταβολή	1.365,33	1.424,47	1.379,49	14,16
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		59,14	14,16	

Η)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Εργοληπτών του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικού έτους 2016
Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Αμοιβές εργοληπτών	66.466,28	144.411,37	141.193,29	74.727,01
Φόρος 3%	1.993,99	4.332,34	4.235,80	2.241,81
Πρόστιμο άρθ. 59 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		1.169,18	1.120,91	1.120,91
Συνολικό ποσό για καταβολή	1.993,99	5.501,52	5.356,70	3.362,72
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		3.507,53	3.362,72	

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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

Συνημμένα:

- 1) Κατάσταση με τις πληρωμές κατά χρονολογική σειρά (συνημμένο 1)
- 2) Κατάσταση με τις συνολικές συναλλαγές των ετών 2013-2017 του προσφεύγοντος με την προμηθεύτρια ΕΠΕ (συνημμένο 2)
- 3) Κατάσταση συσχέτισης κατά χρονολογική σειρά ληφθέντων τιμολογίων με τις εξοφλήσεις (συνημμένο 3)