



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1736

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

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' αριθ. 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 18.1.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία ΙΚΕ, με Α.Φ.Μ., με έδρα στην, κατά

• της υπ' αριθ. /17.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015,

• της υπ' αριθ. /17.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2015,

• της υπ' αριθ. /17.12.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015,

• της υπ' αριθ. /17.12.2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 79 του ν.4472/2017, φορολογικού έτους 2015, και
του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **18.1.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία ΙΚΕ, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./17.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, δεν προέκυψε φόρος για καταβολή. Συγκεκριμένα, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα ζημιά χρήσης ύψους 35.686,79 €, ήτοι διαφορά ύψους 10.924,85 € από τη δηλωθείσα ζημιά ύψους 46.611,64 €.

Με την υπ' αριθ./17.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2015, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ύψους 4.267,74 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ν.4174/2013 ύψους 1.176,84 €.

Με την υπ' αριθ./17.12.2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 8.656,40 € (= 21.641,00 € X 40%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων το χρονικό διάστημα 1.1.2015-16.10.2015.

Με την υπ' αριθ./17.12.2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 2.488,72 € (=4.977,43 € X 50%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017, λόγω μη απόδοσης ΦΠΑ κατόπιν λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 17.12.2021 εκθέσεων ελέγχου ΕΛΠ, εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου ΕΛΠ, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα, με δραστηριότητα παροχή υπηρεσιών εκπόνησης μελετών φυτοτεχνικής διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου και έργων πρασίνου, βάσει της αρ./16.9.2020 εντολής ελέγχου, κατόπιν του με αριθμ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2020/02-07-2020 (...../06-07-2020) Πληροφοριακού Δελτίου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ. Σύμφωνα με το Δελτίο αυτό ο με κύρια δραστηριότητα , με έδρα επί της οδού στην ΑΘΗΝΑ και Α.Φ.Μ., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, έλαβε και εξέδωσε, μεταξύ άλλων και στην χρήση 2015, εικονικά στοιχεία. Μεταξύ των συναλλασσομένων επιχειρήσεων με τον ως άνω επιτηδευματία, όπως διαπιστώθηκε από τις καταστάσεις Μ.Υ.Φ., της παρ. 3 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., ήταν και η προσφεύγουσα Η επιχείρηση του εξέδωσε στη χρήση 2015, τριακόσια ογδόντα (380) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 380.816,08 €, εκ των οποίων τα πέντε (5) συνολικής καθαρής αξίας 21.641,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.977,43 αφορούσαν στην εταιρεία

Για την εταιρεία ΙΚΕ με Α.Φ.Μ.:..... που ήταν προμηθεύτρια εταιρεία του , είχε εκδοθεί η υπ' αριθμ./...../07-11-2019 εντολή

ελέγχου και είχε συνταχθεί σχετική Έκθεση. Σύμφωνα με την Έκθεση αυτή ο έλεγχος είχε μεταβεί στην δηλωθείσα έδρα της ελεγχόμενης οντότητας, στην, προκειμένου να επιδώσει πρόσκληση για την προσκόμιση βιβλίων & στοιχείων. Ωστόσο διαπίστωσε ότι η ΙΚΕ είχε εγκαταλείψει την έδρα της. Ακολούθως ο έλεγχος μετέβη στην διεύθυνση κατοικίας του διαχειριστή της εταιρείας,, στην οδό, στην Αθήνα, χωρίς ωστόσο να τον εντοπίσει. Ο διαχειριστής του κτιρίου ενημέρωσε τον έλεγχο πως ο ήταν άγνωστος σε αυτόν.

Με το αριθμ. Πρωτ. /10-10-2019 έγγραφο, το Ε' ΥΠΟΚΑΤΑΤΗΜΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΑΘΗΝΩΝ του ΕΦΚΑ γνώρισε στον έλεγχο ότι η εταιρεία δεν είχε απογραφεί ως εργοδότης και επομένως δεν είχε απασχολήσει προσωπικό.

Με το με αριθμό πρωτ.:ΓΔΗΛΕΔ ΔΑΤΕ ΥΠΑΤΕ Α ΕΞ/17-09-2019 η αρμόδια Υπηρεσία της ΑΑΔΕ γνωστοποίησε στον έλεγχο ότι δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών για την εν λόγω επιχείρηση.

Όπως προέκυψε από το Π.Σ. ELENXIS η ΙΚΕ δεν είχε δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για τις ελεγχόμενες χρήσεις (2015,2016 & 2017).

Τέλος από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων εξόδων που υπέβαλλε η εν λόγω οντότητα αλλά και οι αντισυμβαλλόμενες αυτής προέκυψε ότι η ΙΚΕ δεν πραγματοποίησε καθόλου αγορές στις χρήσεις 2016 & 2017, ενώ οι αγορές της στην χρήση 2015 από την εταιρεία ΕΠΕ με Α.Φ.Μ.:..... ήτανε εικονικές στο σύνολο τους.

Με βάση τα προεκτεθέντα ο έλεγχος κατέληξε ότι η ΜΟΝ. ΙΚΕ δεν είχε πραγματοποιήσει καμία αγορά αγαθών και συνεπώς τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ήταν εικονικά στο σύνολο τους.

Επιπρόσθετα των ανωτέρω, το μισθωτήριο συμβόλαιο που είχε συνάψει η ελεγχόμενη εταιρεία, για την στέγαση της έδρας της, με τους ιδιοκτήτες κο και ανέφερε διάρκεια μίσθωσης από 20/11/2014 έως 19/11/2017. Από την αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων που υπέβαλαν οι ανωτέρω ιδιοκτήτες προέκυψε είσπραξη ενοικίου για την περίοδο από 01/01/2015 έως 28/02/2015 ενώ από 01/03/2015 έως 31/12/2015 το ακίνητο δηλώθηκε ως κενό. Η ελεγχόμενη είχε εγκαταλείψει της έδρα της από 01/01/2015 χωρίς να δηλώσει νέα διεύθυνση ως έδρα.

Σύμφωνα με το Π.Σ. ELENXIS, η ΙΚΕ είχε δηλώσει στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. πλήθος ετερόκλητων δραστηριοτήτων, συνήθης πρακτική των οντοτήτων που συστήνονται με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η ΙΚΕ δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την χρήση 2017 και οι περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. είτε δεν υποβλήθηκαν είτε ήταν μηδενικές.

Ο διαχειριστής της ελεγχόμενης,, με Α.Φ.Μ.:....., ουδέποτε υπέβαλε ως φυσικό πρόσωπο δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Ενόψει των ανωτέρω η ΙΚΕ από τον έλεγχο θεωρήθηκε συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία αξίας που έλαβε και εξέδωσε χαρακτηρίστηκαν ως εικονικά στο σύνολο τους.

Από τον έλεγχο στην επιχείρηση του προέκυψαν τα κάτωθι:

Το ΣΩΜΑ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ με το αρ. πρωτ.: ΕΞ-...../24-01-2020 έγγραφο του γνώρισε στον έλεγχο ότι η επιχείρηση για τις χρήσεις 2015, 2016 & 2017 δεν απασχόλησε προσωπικό.

Με το αριθμ. Πρωτ.: ΓΔΗΛΕΔ ΔΑΤΕ ΥΠΑΤΕ Α ΕΞ/31-01-2020 το τμήμα Α Εφαρμογών Τελωνειακών Διαδικασιών της ΑΑΔΕ απάντησε ότι δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών για την εν λόγω επιχείρηση.

Όπως προέκυψε από το Π.Σ. ELENXIS η εν λόγω επιχείρηση δεν δήλωσε την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων που υπέβαλε ο προέκυψε ότι στην χρήση 2015 σε σύνολο αξίας αγορών 385.745,91 €, το ποσό των 373.726,22 € αφορά στην λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως ΙΚΕ.

Η εν λόγω επιχείρηση στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων του έτους 2015 δήλωσε 393 συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 382.859,58 € πλέον 88.057,34 € Φ.Π.Α.

Τέλος, στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι ο είναι Πρόεδρος και Διευθύνων σύμβουλος στην εταιρεία Α.Ε. με Α.Φ.Μ.:..... για την οποία έχει συνταχθεί έκθεση μερικού ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ βάσει της οποίας στη χρήση 2013 η εταιρεία έλαβε 52 εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία αθροιστικής καθαρής αξίας 4.033.855,95 € και εξέδωσε 958 εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία αθροιστικής καθαρής αξίας 4.201.675,93 €.

Ενόψει των ανωτέρω ο έλεγχος κατέληξε ότι δεν υφίστανται πραγματικές αγορές σε σχέση με τις πωλήσεις που δηλώθηκαν από την επιχείρηση Επειδή ωστόσο η επιχείρηση πραγματοποίησε κάποιες ελάχιστες αγορές από επιχειρήσεις εκτός της ο έλεγχος δε θεώρησε εικονικά τα στοιχεία που εκδόθηκαν και είχαν αξία μικρότερη των 1.000,00 €.

Έτσι, στον καταλογίστηκαν παραβάσεις εικονικότητας για την έκδοση 380 φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 380.816,08 € πλέον Φ.Π.Α. 87.587,62 €. Μεταξύ των καταλογιζόμενων στοιχείων ως εικονικών συμπεριλήφθηκαν και οι πέντε (5) συναλλαγές καθαρής αξίας 21.641,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.977,43 € του ανωτέρω με την εταιρεία ΙΚΕ.

Στις συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ (άρθρο 14 § 3 του Ν. 4174/2013) που υπέβαλε η ΙΚΕ. δήλωσε επίσης την λήψη πέντε (5) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 21.641,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.977,43 €.

Από τα ως άνω προκύπτει ότι οι εν λόγω συναλλαγές που καταχωρίστηκαν στα βιβλία της εταιρείας ως κατωτέρω είναι εικονικές:

	Κωδικός	11.00.00.023	01/04/2015	ΣΤ 29	ΓΗ	5.005,00
	Περιγραφή	ΚΤΙΡ-ΕΓΚ/ΣΕΙΣ ΚΤΙΡ.ΜΕ ΦΠΑ 23%			 Τ..... 1/4/2015	
	Κωδικός	64.98.05.023	14/05/2015	ΣΤΚ 36	ΓΗ	3.080,00
	Περιγραφή	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ 23%				
	Κωδικός	11.00.00.023	04/06/2015	ΣΥΚ 39	ΓΗ	3.506,00
	Περιγραφή	ΚΤΙΡ-ΕΓΚ/ΣΕΙΣ ΚΤΙΡ.ΜΕ ΦΠΑ 23%			ΚΑΡΑΜΑΝΩΛΗΣ ΙΩΑΝ. ΝΙΚΟΛΑΟΣ	
5	Κωδικός	14.03.00.023	04/09/2015	ΣΥΚ 50	ΓΗ	5.000,00
	Περιγραφή	ΗΥ& ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΣΥΓΚΡΟΤΗΜΑΤΑ 23%				
	Κωδικός	14.03.00.023	07/09/2015	ΣΥΚ 1	ΓΗ	5.050,00
	Περιγραφή	ΗΤ& ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΣΥΓΚΡΟΤΗΜΑΤΑ 23%				
ΣΥΝΟΛΟ						21.641,00

Από την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων στην φορολογία εισοδήματος διαπιστώθηκαν τα εξής:

Σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 ποσό 4.091,47 € δεν εξέπεσε από τα έξοδα της επιχείρησης λόγω των εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε η ελεγχόμενη εταιρεία από την επιχείρηση με Α.Φ.Μ. Στον επόμενο Πίνακα αποτυπώνεται αναλυτικά το έξοδο, η δαπάνη ή η απόσβεση, που δημιουργήθηκε στην υπό κρίση χρήση (2015) από την πραγματοποίηση κάθε εικονικής συναλλαγής.

							ΕΞΟΔΟ ΠΟΥ ΔΗΜΙΟΥΡΓΗΘΗΚΕ ΣΤΗΝ ΧΡΗΣΗ (ΔΑΠΑΝΗ Η ΑΠΟΣΒΕΣΗ)
	Κωδικός	11.00.00.023	01/04/2015	ΣΥ 29	ΓΗ	5.005,00	333,67
	Περιγραφή	ΚΤΙΡ-ΕΓΚ/ΣΕΙΣ ΚΤΙΡ.ΜΕ ΦΠΑ 23%			Τ...../4/2015		
	Κωδικός	64.98.05.023	14/05/2015	ΣΥΚ 36	ΓΗ	3.080,00	3.080,00
	Περιγραφή	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ 23%					
	Κωδικός	11.00.00.023	04/06/2015	ΣΥΚ 39	ΓΗ	3.506,00	175,30
	Περιγραφή	ΚΤΙΡ-ΕΓΚ/ΣΕΙΣ ΚΤΙΡ.ΜΕ ΦΠΑ 23%					
	Κωδικός	14.03.00.023	04/09/2015	ΣΥΚ 50	ΓΗ	5.000,00	502,50
	Περιγραφή	ΗΥ& ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΣΥΓΚΡΟΤΗΜΑΤΑ 23%					
	Κωδικός	14.03.00.023	07/09/2015	ΣΥΚ 1	ΓΗ	5.050,00	502,50
	Περιγραφή	ΗΥ& ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΣΥΓΚΡΟΤΗΜΑΤΑ 23%					
ΣΥΝΟΛΟ						21.641,00	4.091,47

Επιπλέον, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. 3 του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 το ποσό των 2.000,00 € δεν εξέπεσε από τα έξοδα της επιχείρησης στο κρινόμενο έτος καθώς για την δαπάνη ισόποσης καθαρής αξίας (ΤΙΜ./30-04-2015) που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα εταιρεία την 30/04/2015 με αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση την μεσσηνιακή ραδιοφωνία τηλεόραση αε με α.φ.μ.: δεν προσκομίστηκε τραπεζικό παραστατικό εξόφλησης.

Ποσό 215,73 € που καταχωρήθηκε από την επιχείρηση στον λογ. 63.98.09 "ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΠ.ΣΤΗ ΦΟΡ/ΓΙΑ ΕΙΣ/ΤΟΣ" προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά καθώς δεν συμπεριλήφθηκε στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 23 περ. (ζ) Κ.Φ.Ε.)

Έξοδα συνολικού ύψους 4.617,95 € προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο ως λογιστικές διαφορές καθώς κρίθηκε ότι αφορούν σε Προσωπικές Καταναλωτικές Δαπάνες, (άρθρο 23 περ. (ιβ) Κ.Φ.Ε.) .

Στην φορολογία ΦΠΑ διαπιστώθηκαν τα εξής:

Από την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη εταιρεία πραγματοποίησε αγορές/δαπάνες για τις οποίες σε εφαρμογή των κείμενων διατάξεων (άρθρα 30,31 & 32 του Κώδικα) δεν δικαιούται έκπτωσης

των ποσών Φ.Π.Α. που τις επιβάρυναν. Στον επόμενο Πίνακα αποτυπώνεται, βάσει διατάξεων, ο ανά μήνα/φορολογική περίοδο μη εκπιπόμενος Φόρος Προστιθέμενης Αξίας :

	Φ.Π.Α. που δεν εκπίπτει βάσει των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000	Φ.Π.Α. που δεν εκπίπτει βάσει των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν.2859/2000	Φ.Π.Α. που δεν εκπίπτει βάσει των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 32 του Κώδικα Φ.Π.Α.	Σύνολα
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	-	186,98	-	186,98
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	-	120,04	-	120,04
ΜΑΡΤΙΟΣ	228,85	199,88	-	428,73
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	239,20	200,74	1.151,15	1.591,09
ΜΑΙΟΣ	-	18,71	708,40	727,11
ΙΟΥΝΙΟΣ	113,88	110,31	806,38	1.030,57
ΙΟΥΛΙΟΣ	83,75	99,47	-	183,22
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	-	140,61	-	140,61
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	273,70	199,88	2.311,50	2.785,08
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	-	147,54	-	147,54
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	-	136,31	-	136,31
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	-	166,78	-	166,78
Σύνολα	939,38	1.727,25	4.977,43	7.644,06

Αναλυτικότερα, ο έλεγχος διαπίστωσε την πραγματοποίηση δαπανών για την αγορά αγαθών επένδυσης εκ μέρους της επιχείρησης οι οποίες αποτελούν αμιγώς προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, συνολικού ύψους 939,38 €.

Επιπλέον, από τον έλεγχο βιβλίων και στοιχείων διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση στο έτος 2015 πραγματοποίησε δαπάνες που περιγράφονται στην παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν.2859/2000, εκπίπτοντας το φόρο για τις δαπάνες αυτές χωρίς να υφίσταται σχετικό δικαίωμα συνολικού ύψους 1.727,24 €.

Ο Φ.Π.Α. ύψους 4.997,43 €, για τον οποίο ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του από τον φόρο εκροών των αντίστοιχων φορολογικών περιόδων κατόπιν εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 32 του Κώδικα Φ.Π.Α., αφορά στον φόρο με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα εικονικά στοιχεία που έλαβε η επιχείρηση από τον

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Μη νόμιμη η επιβολή του προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2013. Παράβαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης. Επίκληση της με αρ. 2319/2021 απόφαση του ΣτΕ.
2. Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας. Ο εκδότης ήταν πρόσωπο φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτός.
3. Καλή πίστη.
4. Παραβίαση των αρχών αμεροληψίας, χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, κατάχρηση εξουσίας, ανύπαρκτη αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, ως προς την «φοροδιαφυγή» στο άρθρο 55 παρ.1 του ν.4174/2013, ορίζεται το εξής: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το

ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, φορολογική αρχή. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 και 5 του αρθ.66 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 'Εγκλήματα φοροδιαφυγής' ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: 5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι:

«1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει

τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...].».

Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10- 2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 το ν. 4308/2014: «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, σύμφωνα με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013, όπως ήταν σε ισχύ κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα: «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 στο άρθρο 23 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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 στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.... Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησης τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33.....»

4. Δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:.... δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,....»

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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της έκθεσης ελέγχου ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, η προσφεύγουσα έλαβε στο φορολογικό έτος 2015 πέντε (5) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 21.641,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.977,43 € από την επιχείρηση του (Α.Φ.Μ.) η οποία βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου έλαβε και εξέδωσε εικονικά στοιχεία. Για την εν λόγω επιχείρηση του διαπιστώθηκε ότι δεν υφίστανται πραγματικές αγορές σε σχέση με τις πωλήσεις που δηλώθηκαν. Ο έλεγχος δεν θεώρησε εικονικά τα στοιχεία που εκδόθηκαν από την επιχείρηση του με αξία μικρότερη των 1.000,00 €, δεδομένου ότι η επιχείρηση πραγματοποίησε κάποιες ελάχιστες αγορές από επιχειρήσεις εκτός της προμηθεύτριάς της ΙΚΕ με Α.Φ.Μ.:..... η οποία θεωρήθηκε από τον έλεγχο συναλλακτικά ανύπαρκτη.

Επειδή στην παραπάνω έκθεση ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης και την έκδοση των σχετικών προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010)».

Επειδή 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 αντισυμβαλλομένου 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).

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2042/10.5.2022 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, 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':

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

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

3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ που ομοίως καταργήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.4337/2015, καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ.1252/2015), υπό την

προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, των διατάξεων των περ. β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015: «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.....

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α).... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α).. ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, που τελέστηκαν έως και την 16.10.2015, επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.7 παρ.3 του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης.

Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη την Ε. 2042/10.5.2022 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, για την παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, καθώς και της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015, αλλά ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτών (ν.2523/1997, 4174/2013 ή 4337/2015) και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης των οικείων καταλογιστικών πράξεων, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 και η επιβολή προστίμου ύψους 2.500,00 €, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο, και η τέλεση των παραβάσεων ανάγεται έως και την 16.10.2015.

Ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 θα πρέπει να τροποποιηθεί επί το ευνοϊκότερο σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 17.12.2021 εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **18.1.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία ΙΚΕ, με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα:

- A. Τη μερική αποδοχή αυτής ως προς τη με αρ./17.12.2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015 και την τροποποίηση αυτής σύμφωνα με τα ανωτέρω, και
- B. Την απόρριψη αυτής ως προς τις λοιπές πράξεις.

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

Φορολογικό έτος 2015

- Η υπ' αριθ./17.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Διαφορά
Ζημιά Χρήσης	46.611,64 €	35.686,79 €	10.924,85 €
Πιστωτικό Ποσό	3.152,46 €	3.152,46 €	0,00 €
Σύνολο για Καταβολή			0,00 €

- Η υπ' αριθ./17.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

Διαφορά φόρου	4.267,74 €
Πρόστιμο αρ. 58Α ν. 4174/2013	1.176,84 €
Σύνολο για Καταβολή	5.444,58 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.376,32 €

- Η υπ' αριθ./17.12.2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 2.500,00
- Η υπ' αριθ./17.12.2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 79 του ν.4472/2017
Πρόστιμο του άρθρου 79 του ν.4472/2017 2.488,72 € (=4.977,43 € X 50%)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**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.