



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 4.10.2022

Αριθμός απόφασης: 3071

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

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 **9.5.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγής της (.....), με Α.Φ.Μ., με έδρα επί της οδού, ΤΚ, κατά της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.
- 5.** Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.
- 6.** Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **9.5.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της (.....), με Α.Φ.Μ.

....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2013, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ύψους 46.371,00 €, πλέον προστίμου της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 ύψους 33.512,32 €.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 31.3.2022 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της διαπίστωσης της παράβασης λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2013 και επιβολής του αντίστοιχου προστίμου. Αναλυτικότερα, με την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 § 3 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 29.000,00 €, βάσει της από 21.10.2020 έκθεσης ελέγχου ν.4093/2012, ν.4337/2015, 4174/2013 της ΥΕΔΔΕ Αττικής, επειδή έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τέσσερα (4) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και την αξία των φερόμενων συναλλαγών χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η αξία της εικονικότητά τους, συνολικής καθαρής αξίας 145.000,00 € πλέον φπα 33.350,00 € (ήτοι σύνολο 178.350,00 €) εκδόσεως της εταιρείας '....., με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), της παρ. 1 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Κατά της εν λόγω πράξης ασκήθηκε η με αρ./2021 ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία απορρίφθηκε με τη με αρ. 3196/2021 απόφαση. Σύμφωνα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, κατά της με αρ. 3196/2021 απόφασης ασκήθηκε η με αρ. κατάθεσης/2021 δικαστική προσφυγή, η συζήτηση της οποίας εκκρεμεί στο Διοικητικό Πρωτοδικείο

Κατόπιν των ανωτέρω, διενεργήθηκε έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος και προέκυψε η υπό κρίση διαφορά του ως άνω ποσού των εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικού ύψους 178.350,00 € (ήτοι της καθαρής αξίας 145.000,00 € πλέον φπα 33.350,00 €), δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε καταχωρίσει το σύνολο της αξίας των εικονικών τιμολογίων στο λογαριασμό 64.02.11 (χωρίς να εκπέσει τον ΦΠΑ).

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

1. Παραγραφή.
2. Άρνηση εικονικότητας. Ο έλεγχος δεν απέδειξε την εικονικότητα των υπό κρίση συναλλαγών. Η εκδóτρια δεν ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη. Καλή πίστη.
3. Εφαρμογή του δευτέρου και τρίτου εδαφίου της υποπερίπτωσης ββ της περίπτωσης γ της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, πριν από την διαγραφή τους με το άρθρο 48§10 του ν.4223/2013, περί μη επιβολής προστίμου σε καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο φορολογικού στοιχείου. Στην υπό κρίση περίπτωση υφίσταται καλή πίστη, και τα

τιμολόγια κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο, ενώ ως προς την αξία κρίθηκαν μόνο μερικώς εικονικά χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία της εικονικότητας τους.

4. Πλημμελής καταλογισμός του τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ. Μη νόμιμα η Φορολογική Αρχή καταλόγισε τόκο του άρθρου 53 καθώς δεν επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ εφόσον η διαφορά του κύριου φόρου δεν υπερβαίνει το 5%.

5. Η διάταξη του άρθρου 53 του ΚΦΔ στο βαθμό που καθιστά τον προσδιορισμό του επιτοκίου υπολογισμού του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής φορολογικής οφειλής αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης αντίκειται στα άρθρα 43 και 88 του Συντάγματος και συνεπώς δεν πρέπει να επιβληθεί τόκος σε βάρος της προσφεύγουσας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.3 του ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«3.α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν. »

Σύμφωνα με την περίπτωση α΄ της παρ.27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α΄ 201/12-12-2019) οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 , όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α΄ 201/12-12-2019) καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. **Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.**

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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία

μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (νυν 72) παρ.2 του ν.4174/2013 ως προς την εφαρμογή του άρθρου 55 του ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«2. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.».

Επειδή στο άρθρο 71 του ν.4174/2013 (Όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 ισχύει από 17/10/2015 και μετά ορίζονται τα εξής:

«Τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν, καταργούνται. Όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του Ν.2523/1997 (άρθρα 17 έως 21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες ρυθμίσεις των διατάξεων του παρόντος Κεφαλαίου (άρθρα 66-70).»

Με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 προστέθηκε νέο δωδέκατο κεφάλαιο «Εγκλήματα φοροδιαφυγής - ποινικές κυρώσεις» (άρθρα 66-71) στον ν.4174/2013.

Επειδή, στο άρθρο 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «5. [...] όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία [...], ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος [...] αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. [...] 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. [...] Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72§11. του ν.4174/2013: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν.2238/1994: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β)....., γ)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν.2238/1994: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας 4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν.2238/1994 'Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος': «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά ποσό ύψους 178.350,00 €, κατόπιν της επιβολής προστίμου με την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 § 3 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2013, λόγω λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της τεσσάρων (4) Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη και την αξία των φερόμενων συναλλαγών χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η αξία της εικονικότητά τους, συνολικής καθαρής αξίας 145.000,00 € πλέον φπα 33.350,00 € (ήτοι σύνολο 178.350,00 €) εκδόσεως της εταιρείας

‘....., με Α.Φ.Μ., βάσει του πορίσματος της από 21.10.2020 έκθεσης ελέγχου ν.4093/2012, ν.4337/2015, 4174/2013 της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

Επειδή, στην υπό κρίση χρήση 2013 υφίσταται σε κάθε περίπτωση φοροδιαφυγή λόγω της ανωτέρω εικονικότητας των συναλλαγών, όπως αυτή ορίζεται στις προαναφερθείσες διατάξεις και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 66 του Ν.4646/2019 ο χρόνος παραγραφής είναι δεκαετής. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε εντός του έτους 2022, και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή κατά της υπ’ αριθ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου ασκήθηκε η με αρ./2021 ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία απορρίφθηκε με τη με αρ. 3196/2021 απόφαση. Με την εν λόγω απόφαση κρίθηκε ότι με βάση τις ισχύουσες διατάξεις η υπό κρίση χρήση δεν έχει παραγραφεί. Επιπροσθέτως κρίθηκε ότι ορθώς η αρμόδια φορολογική αρχή, έκρινε τα υπό κρίση τιμολόγια εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ως προς την αξία των φερόμενων συναλλαγών, χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η αξία της εικονικότητας, καθώς και ότι ο εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, κατά τον χρόνο έκδοσης αυτών, ήταν πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, και εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν ήταν δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την παροχή υπηρεσιών. Επίσης, κρίθηκε ότι δεν τίθεται θέμα καλής πίστης. Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίφθηκαν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του ν.2238/1994 θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις: α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική. β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων). γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.). δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη (1078820/1526/Α0012/29.8.2007).

Επειδή, στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου εισοδήματος αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), όπως ήταν σε ισχύ πριν από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ.10 του ν.4223/2013 και της παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.4337/2015: «... γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων 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.

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής: αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται.»

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα προσφυγή επικαλείται ότι πρέπει να εφαρμοστεί το δεύτερο και τρίτο εδάφιο της υποπερίπτωσης ββ της περίπτωσης γ της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013. Ωστόσο, τα εν λόγω εδάφια διαγράφηκαν με το άρθρο 48 παρ.10 του ν.4223/2013. Επιπροσθέτως, με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013. Σε κάθε περίπτωση, οι εν λόγω διατάξεις αφορούν την επιβολή προστίμου εικονικότητας, ζήτημα το οποίο έχει ήδη κριθεί με τη με αρ. 3196/2021 απόφαση της Υπηρεσίας μας, και ουδόλως επηρεάζουν το κύρος της προσβαλλόμενης πράξης. Εν προκειμένω, τα τιμολόγια κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο ήτοι ως προς το πρόσωπο, και ως προς την αξία χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία της εικονικότητας τους, και επιπλέον κρίθηκε ότι δεν τίθεται θέμα καλής πίστης της προσφεύγουσας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν.4174/2013: «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν.2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού

τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 'Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.»

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις το επιβαλλόμενο πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 για χρήσεις έως και τις 31.12.2013, εφόσον είναι επιεικέστερο του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν.2523/1997, υπολογίζεται στη φορολογία εισοδήματος ως το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 58 πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος (ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου). Ως εκ τούτου, στην υπό κρίση περίπτωση, για την επιβολή του προστίμου των ανωτέρω διατάξεων, ως επιεικέστερου, ορθώς συνυπολογίστηκαν τόκοι του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **9.5.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της (.....), με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

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

- Η υπ' αριθ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2013

Διαφορά φόρου	46.371,00 €
Πρόστιμο της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013	33.512,32 €
Σύνολο για Καταβολή	79.883,32 €

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.