



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 6/12/2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3852

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604576

E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία ηλεκτρον. κοιν/σης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Εισόδημα	2015	6.421,54€
2				Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2015	5.253,11€
3				Πρόστιμο άρθρου 79 § 1 του ν.4472/2017	1/1 - 16/10/2015	1.751,04€
4				Πρόστιμο άρθρου 54 § 1 περ. η' § 2 περ. ε' του ΚΦΔ	1/1 - 16/10/2015	

						2.500,00€
--	--	--	--	--	--	-----------

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΝΑΥΠΛΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., αντίστοιχα, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015, και πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 79§1 του ν.4472/2017 και του άρθρου 7§§3 & 5 του ν.4337/2015, αντίστοιχα, φορολογικής περιόδου 1/1 – 16/10/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΝΑΥΠΛΙΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΝΑΥΠΛΙΟΥ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 3.958,86€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 1.979,43, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ποσού 483,25€.

Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΝΑΥΠΛΙΟΥ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγοντα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 3.502,07€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 1.751,04€.

Με την με αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 § 1 του ν.4472/2017, φορολογικής περιόδου 1/1 – 16/10/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΝΑΥΠΛΙΟΥ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, συνολικού ποσού 1.751,04€.

Με την με αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 § 1 περ. η' και § 2 περ. ε' του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 1/1 – 16/10/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΝΑΥΠΛΙΟΥ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, συνολικού ποσού 2.500,00€, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 15.226,40€ πλέον ΦΠΑ 23% 3.502,07€, ήτοι συνολικής αξίας 18.728,47€ από τον συναλλακτικώς ανύπαρκτο εκδότη, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 66 § 5 και 13 § 1 του ΚΦΔ και του άρθρου 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) (ΦΕΚ Α' 251).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ.Πληροφοριακή Έκθεση της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ από την Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ με το με αριθ. πρωτ.έγγραφό της, λαμβάνοντας από την Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ αριθ. πρωτ. εισερχομένου, διαπιστώθηκε ότι ο εκδότης με αντικείμενο κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας, κατά το χρονικό διάστημα από 1/1/2015 έως 16/10/2015, εξέδωσε τριακόσια δεκαοχτώ (318) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 1.815.426,56€ πλέον ΦΠΑ 23% 417.548,37€, ήτοι συνολικής αξίας 2.232.974,93€. Αιτία έκδοσης του πληροφοριακού δελτίου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ

αποτελέσσε το με αριθ. πρωτ. έγγραφο με θέμα «Έλεγχος κυκλώματος επιχειρήσεων με σοβαρές ενδείξεις εικονικότητας» που συνέταξε η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ και απέστειλε προς την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και την Δ/νση Ελέγχου της ΑΑΔΕ. Το ανωτέρω έγγραφο έλαβε από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αριθ. πρωτ. εισερχομένουκαι α/α Πληροφοριακού Δελτίου και διαβιβάστηκε στην ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ με το με αριθ. πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο.

Από την ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ διαπιστώθηκε ότι η προαναφερθείσα ατομική επιχείρηση του εκδότη, κατά το φορολογικό έτος 2015, εξέδωσε τριακόσια ογδόντα ένα (381) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Ο προσφεύγων, κατά το επίμαχο φορολογικό έτος, έλαβε από τον ανωτέρω εκδότη ένα (1) εικονικό, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 15.226,40€ πλέον ΦΠΑ 23% 3.502,07€, ήτοι συνολικής αξίας 18.728,47€.

Συνεπεία του ανωτέρω Δελτίου Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ εκδόθηκε η με αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων και αποδεχόμενος τα πορίσματα του ανωτέρω Δελτίου Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ προέβη στην έκδοση του με αριθ.Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) καθώς και των αντίστοιχων πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Δ., αντίστοιχα. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ.Υπόμνημα.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προέβη στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και των από οικείων εκθέσεων ελέγχου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Αυθαίρετη και αβάσιμη η παραδοχή ότι το με αριθ. κυκλοφορίαςΦ.Ι.Χ ουδέποτε εκτέλεσε τη μεταφορά των αγορασθέντων προϊόντων από την έδρα του εκδότη του τιμολογίου στην έδρα του προσφεύγοντος, διότι αφενός δεν εκδόθηκε σχετικό τιμολόγιο για την εν λόγω μεταφορά προς εκείνον και αφετέρου δεν είχε τις προδιαγραφές για να μεταφέρει τη συνολική ποσότητα των προϊόντων. Το σχετικό παραστατικό για την εν λόγω μεταφορά δεν εκδόθηκε διότι κατά τα συμφωνηθέντα η μεταφορά των αγορασθέντων προϊόντων θα γινόταν από τον πωλητή με όχημα της επιλογής του. Για τον λόγο αυτό το αντίτιμο της μεταφοράς συμπεριλήφθηκε στην αξία του με αριθ.εκδοθέντος Τ. - Δ.Α και δεν θα εκδίδετο αυτοτελές παραστατικό ξεχωριστά για την μεταφορά και μόνο. Σχετικά με τη μεταφορική ικανότητα του οχήματος, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά τη συνήθη πρακτική οι μεταφορείς συνηθίζουν να πραγματοποιούν υπέρβαρες μεταφορές προς αποφυγή πλείονων δρομολογίων και άσκοπων εξόδων. Επιπλέον, με αφαίρεση μέρους του εξοπλισμού του οχήματος η μεταφορική του ικανότητα αυξάνεται.

2. Οι επίμαχες συναλλαγές δεν είναι εικονικές καθότι τα αγορασθέντα προϊόντα διατέθηκαν σε έτερες εργασίες της επιχείρησης του προσφεύγοντος, για τις οποίες προσκόμισε στον έλεγχο τα σχετικά παραστατικά. Σημειώνει ότι οποιαδήποτε δυσαρμονία μεταξύ των αναφερόμενων προϊόντων στα ως άνω δελτία αποστολής και στα επίμαχα προϊόντα που αγοράστηκαν από τον εκδότη,, οφείλεται στην συνήθη πρακτική των συναλλαγών, κατά την οποία στα σχετικά εκδοθέντα τιμολόγια και δελτία αποστολής σημειώνονται τα κυρίαρχα στοιχεία του εκάστοτε έργου και όχι το σύνολο των πλείστων επιμέρους πωλούμενων υλικών.

3. Ο προσφεύγων προσκομίζει εκτύπωση στοιχείων δημοσιότητας του Γ.Ε.Μ.Η. ισχυριζόμενος ότι η επιχείρηση του εκδότη,, είναι πραγματική και ότι τα επίμαχα προϊόντα μεταφέρθηκαν στην έδρα της επιχείρησής του προσφεύγοντος στααπό την έδρα του εκδότη στα Επιπλέον, ο προσφεύγων αναφέρει συμπληρωματικά ότι από τη δυσαρμονία μεταξύ των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πωλήσεων, έτους 2015 του ανωτέρω εκδότη ουδέν ασφαλές συμπέρασμα μπορεί να εκδοθεί καθόσον κάλλιστα θα μπορούσε να διαθέτει πλεόνασμα εμπορεύματος από την προηγούμενη χρονιά.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/ 23-7-2013) ορίζουν ότι:

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις 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.

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...

...

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,

...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/ 2-6-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» αναφέρεται ότι: «Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) ...

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

...

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.».

Φ.Π.Α.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζουν ότι:

Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

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 σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

§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,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισρωών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.».

Κ.Φ.Δ. – Ε.Λ.Π.

Επειδή, οι διατάξεις του ΚΦΔ ορίζουν ότι:

«Άρθρο 13. Βιβλία και στοιχεία

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), όπως ίσχυε μέχρι και 16-10-2015: «4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

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

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 112/2021, 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προσθηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015**, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

A. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το προσώπου του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

B. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣτΕ 533/2013, ΣτΕ 116/2013, ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1097/2016**, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, 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, σύμφωνα με την απόφαση **1404/2015** του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. ...».

Επειδή, σκόπιμο είναι να αναφερθεί και η εξέλιξη της νομοθεσίας σε σχέση με την επιβολή προστίμων για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, η οποία συνίσταται στην σταδιακή μείωση των εν λόγω υπέρογκων προστίμων και τελικά στην κατάργησή τους. Συγκεκριμένα:

Με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 (μεταξύ αυτών και η παρ. 10 περ. β' του άρθρου 5 που προέβλεπε τα πρόστιμα για εικονικά).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 2 (δ') του ΚΦΔ, όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι «δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.».

Επειδή, με τον ν.4337/2015 επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον ΚΦΔ και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 4 (β') του ν.4337/2015, καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ΚΦΔ, που όριζε ως παράβαση φοροδιαφυγής την έκδοση πλαστών-εικονικών και τη λήψη εικονικών καθώς και τα επιβαλλόμενα πρόστιμα. Συνεπώς για παραβάσεις που διαπράττονται από 17/10/2015 (ημ/νία δημοσίευσης του ν.4337) και μετά δεν επιβάλλονται πρόστιμα για τη λήψη και καταχώρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 7 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«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 ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.8 του άρθρου 7 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «8. Η περίπτωση δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ΚΦΔ συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 ... και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α)

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 3 «Τροποποιήσεις διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «Μετά το άρθρο 58 ... προστίθεται άρθρο 58Α».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 «Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία» του ν.4472/2017 (ΦΕΚ Α' 74) ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 ..., 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.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών κατά την κατάθεση του παρόντος υποθέσεων, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση και δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» αναφέρεται ότι: «2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

α) ...

...

η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ')

...

3. Με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 προστέθηκε νέο άρθρο 58Α αναφορικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α.

Ως εκ τούτου, για κάθε παράβαση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων, ανεξαρτήτως αξίας, για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., και η οποία (παράβαση) διαπράττεται από την 17.10.2015 (έναρξη ισχύος ν. 4337/2015) και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού Φ.Π.Α. που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς αντίστοιχα (άρθρο 58Α παρ. 1).».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αρ. 2319/2021 απόφαση του ΣτΕ - Αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης για παραβάσεις αποδοχής εικονικών, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικών στοιχείων που διαπράχθηκαν υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997»:

«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 [...], 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 [...] είναι συγκρίσιμες/ανάλογες, όπως επιβεβαιώνεται άλλωστε από τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 (μετέπειτα 72) παρ. 30, 32, 34 και 48 [...] (πρβλ. και ΣτΕ 2734/2020). Παράλληλα, ο νομοθέτης προέβλεψε στο άρθρο 54 (παρ. 1 περ. ή σε συνδυασμό με παρ. 2 περ. ε , προστεθείσα με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 9 του ν. 4254/2014) [...] 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, ουσιαδώς 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 αντιμετωπίσθηκε ως παράβαση διοικητική, για την οποία καταργήθηκε η πρόβλεψη επιβολής του διοικητικού προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ [...] 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. ή (αντικατασταθείσας με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 4337/2015) σε συνδυασμό προς την παρ. 2 περ. ε του άρθρου 54 ..., 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 [...], όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, το οποίο (άρθρο 66), κατά τη ρητή διατύπωση του άρθρου 71 [...], 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 [...] 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].

[...]

15. Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ή και παρ. 2 περ. ε [...] και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ [...] (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), είναι ευμενέστερη για τον φορολογούμενο -προκειμένου για την κρισιολογούμενη περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, που υπερβαίνουν το τιθέμενο με το άρθρο 5 παρ. 10 περ. β του ν. 2523/1997 ελάχιστο όριο των 1.200 ευρώ- σε σχέση με (εκείνες των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ [...] και) τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, η οποία προβλέπει την επιβολή προστίμου ανερχομένου σε 40% της αξίας του φορολογικού στοιχείου για παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή τελεσθείσες μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ΚΦΔ. Εξάλλου, από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισης της εν λόγω διάταξης δεν προκύπτει κάποιο στοιχείο που να δικαιολογεί, ενόψει της αρχής της αναλογικότητας, απόκλιση από την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης· επομένως, η επίμαχη μεταβατική ρύθμιση δεν τυγχάνει εφαρμογής, διότι δεν συνάδει με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας (καθώς και με την αρχή της αναλογικότητας του περιορισμού των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ) (πρβλ. ΣτΕ 7μ. 1389, 2691/2019). Τούτων έπεται ότι με βάση την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και την αντίστοιχη της ΕΣΔΑ) η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ή και παρ. 2 περ. ε [...] και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ [...] (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), εφαρμόζεται (από το διοικητικό δικαστήριο κατόπιν παραδεκτής προβολής σχετικού λόγου ένδικης προσφυγής, βλ. ΣτΕ 7μ. 1438/2018, 351/2019) *ratione temporis* και για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, όπως οι επίδικες, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β του ν. 2523/1997. Όμως, κατά τη γνώμη των Συμβούλων Αγ. Σδράκα και Φρ. Γιαννακού, ενόψει της διατυπωθείσας στην προηγούμενη σκέψη γνώμης της μειοψηφίας, δεν τίθεται ζήτημα ασυμφωνίας της διατάξεως του άρθρου 7 παρ. 3 ν. 4337/2015 με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Ε.2042/2022 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγорών 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» αναφέρεται ότι:

«Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η παρούσα εγκύκλιος καταλαμβάνει τις περιπτώσεις φορολογουμένων που έως 16/10/2015 υπέπεσαν στις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών καθώς και καταχώρισης στα βιβλία

αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.

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

2. Ειδικότερα, κρίθηκε ότι η παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή σχετίζεται με τη μη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, η εν λόγω παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 [...] 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' [...] (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' [...], 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 [...] 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 ..., 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 [...], καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ΚΦΔ 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', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αιτία έκδοσης του πληροφοριακού δελτίου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. έγγραφο με θέμα «Έλεγχος κυκλώματος επιχειρήσεων με σοβαρές ενδείξεις εικονικότητας» που συνέταξε η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ και απέστειλε προς την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και την Δ/ση Ελέγχου της ΑΑΔΕ. Εν συνεχεία, το ανωτέρω έγγραφο έλαβε από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αριθ. πρωτ. εισερχομένουκαι α/α Πληροφοριακού Δελτίου και διαβιβάστηκε στην ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ με το με αριθ. πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο. Στο ως άνω έγγραφο αναγραφόταν πλήθος οντοτήτων, που συμμετείχαν σε ένα ολοκληρωμένο κύκλωμα έκδοσης και λήψης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η ατομική επιχείρηση του με αντικείμενο κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα παρατίθενται λεπτομερώς στην με αριθ. πρωτ.Πληροφοριακή Έκθεση της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ διαπιστώθηκε ότι ο εκδότης με αντικείμενο κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας, κατά το χρονικό διάστημα από 1/1/2015 έως 16/10/2015, εξέδωσε τριακόσια δεκαοχτώ (318) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 1.815.426,56€ πλέον ΦΠΑ 23% 417.548,37€, ήτοι συνολικής αξίας 2.232.974,93€, καθότι:

1) Από αυτοψία που πραγματοποιήθηκε στην δηλωθείσα ως επαγγελματική έδρα του ανωτέρω εκδότη στην οδόδιαπιστώθηκε πως δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην συγκεκριμένη διεύθυνση, καθώς επρόκειτο για οικιστικό συγκρότημα το οποίο δε λειτούργησε ποτέ ως επαγγελματική εγκατάσταση. Επίσης από το τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ δεν βρέθηκε καμία μεταβολή της επαγγελματικής του εγκατάστασης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 3 ... σε συνδυασμό με το άρθρο 36 παρ. 1 του Ν.2859/2000.

2) Από αυτοψία που πραγματοποιήθηκε καθώς και από πληροφορίες που συλλέχθηκαν (υπεύθυνη δήλωση με αριθ. πρωτ.) σχετικά με τη δηλωθείσα έως σήμερα διεύθυνση του υποκαταστήματος του εκδότη στη θέσηστα διαπιστώθηκε πως δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην συγκεκριμένη εγκατάσταση καθώς η εκμίσθωση του χώρου διήρκεσε ένα μήνα κατά το έτος 2012 και από τότε ουδεμία επικοινωνία είχε ο ελεγχόμενος με τον ιδιοκτήτη του χώρου . Αντίστοιχα , καμία μεταβολή δεν δηλώθηκε στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ

3) Σύμφωνα με την από Ειδική Έκθεση Αυτοψίας της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ , η μισθωμένη εγκατάσταση στην οδό, δηλωθείσα ως έδρα του εκδότη, συνολικού εμβαδού 69 τ.μ πληρούσε τις προϋποθέσεις για άσκηση δραστηριότητας μόνο στην παροχή υπηρεσιών και καθώς η εκμίσθωση του χώρου στη θέση, διήρκεσε μόνο ένα μήνα (υπεύθυνη δήλωση) προκύπτει πως ο εκδότης δεν διέθετε στην κατοχή του χώρο για την αποθήκευση των εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε κατά το φορολογικό έτος 2015 .

4) Δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθ.Πρόσκληση για διάθεση των λογιστικών του αρχείων που του επιδόθηκε στις και δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία εσόδων – εξόδων , τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο, που

να αποδεικνύει ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είναι πραγματικές

5) Δεν είχε στην διάθεσή του τον απαιτούμενο για την εκτέλεση των εργασιών μηχανολογικό εξοπλισμό, ούτε έχει λάβει φορολογικά στοιχεία από άλλη επιχείρηση που να αποδεικνύουν ότι κατέχει ή εκμισθώνει μηχανήματα ή εξοπλισμό ικανά να πραγματοποιήσουν τέτοιου είδους εργασίες. Με το με αριθ. πρωτ.έγγραφο του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών μας ενημέρωσε πως δεν κατείχε ποτέ έως σήμερα οποιοδήποτε μηχανήμα έργου .

6) Δεν είχε στην διάθεσή του το απαιτούμενο για την εκτέλεση των εργασιών εργατικό δυναμικό, προκειμένου να δύνανται να πραγματοποιηθούν τέτοιου είδους εργασίες . Με το με αριθ. πρωτ.έγγραφο του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων, ο ανωτέρω εκδότης δεν έχει εγγραφεί ποτέ ως εργοδότης .

7) Μέσω του υποσυστήματος του μητρώου taxis της Υπηρεσίας, διαπιστώθηκε πως κατά το φορολογικό έτος 2015 δεν κατέβαλε Φόρους Μισθωτών Υπηρεσιών αλλά ούτε συμπεριέλαβε στη δήλωση Φορολογίας εισοδήματος έξοδα για αμοιβές προσωπικού .

8) Η εξόφληση του μεγαλύτερου πλήθους των φορολογικών στοιχείων και μάλιστα μεγάλης αξίας πραγματοποιήθηκε με την καταβολή μετρητών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 παρ β΄ του ν. 4172/2013 που ορίζει ότι κάθε δαπάνη που αφορά την αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500,00 € η τμηματική ή ολική εξόφληση πρέπει να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής (ΠΟΛ 1158/2016)

9) Σύμφωνα με τις με αριθ.απαντητικές επιστολές της, οι συναλλαγές που αναφέρονται στα αποδεικτικά κατάθεσης που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου από τους αντισυμβαλλόμενους δεν έχουν πραγματοποιηθεί καθώς ο λογαριασμός του κατά το φορολογικό έτος 2015 δεν παρουσίασε καμία κίνηση.

10) Από τις βάσεις δεδομένων της Υπηρεσίας – TAXIS ΜΥΦ δεν προκύπτουν αγορές πρώτων υλών – παγίων – δαπανών από το εσωτερικό της χώρας που θα μπορούσαν να υποστηρίξουν εργασίες για την παροχή υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών όπως αυτά περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (κατασχεθέντα – προσκομισθέντα από τους λήπτες) . Επίσης , σύμφωνα με το με αρ πρωτ της Υποδιεύθυνσης Τελωνειακών Εφαρμογών της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές από τρίτες χώρες από το 2015 έως την σύνταξη του εγγράφου. Τέλος το ύψος των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων του ελεγχόμενου είναι πολύ μικρό σε σχέση με τις φερόμενες πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών .

11) Στα εκδοθέντα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών προς τους φερόμενους ως πελάτες του η αιτιολογία είναι γενική και αόριστη χωρίς να προκύπτει με σαφήνεια το είδος των προσφερόμενων υπηρεσιών για την ορθή τιμολόγηση κατά παράβαση των διατάξεων του Ν. 4308/2014 .

12) Σύμφωνα με την με αριθ. Απόφαση της Δ.Ο.Υ Κορίνθου με αριθ. πρωτ. έχει ανασταλεί η χρήση του ΑΦΜ του για την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών καθώς :

I. Αρνήθηκε να επιδείξει η να παράσχει πρόσβαση σε πρωτότυπα ή ακριβή αντίγραφα βιβλίων και στοιχείων καθώς και λοιπών εγγράφων που του ζητήθηκαν με γραπτό αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης και

II. Διαπιστώθηκε μετά από επιτόπιο έλεγχο και έρευνα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ ότι δεν βρίσκεται στη διεύθυνση που έχει δηλώσει ούτε ως έδρα αλλά ούτε ως εγκατάσταση για την άσκηση της οικονομικής του δραστηριότητας.

Επειδή, η με αριθ. πρωτ.Πληροφοριακή Έκθεση της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ από την Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ με το με αριθ. πρωτ.έγγραφο, λαμβάνοντας από την Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ αριθ. πρωτ. εισερχομένου, καθότι μεταξύ των οντοτήτων που

έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από τον ανωτέρω εκδότη ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος κατά το ως άνω επίμαχο φορολογικό έτος έλαβε ένα (1) εικονικό, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 15.226,40€ πλέον ΦΠΑ 23% 3.502,07€, ήτοι συνολικής αξίας 18.728,47€.

Επειδή, συνεπεία του ανωτέρω Δελτίου Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ εκδόθηκε η με αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ λαμβάνοντας υπόψη τα πορίσματα του ανωτέρω Δελτίου Πληροφοριών απέστειλε στον προσφεύγοντα την με αριθ. πρωτ.πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, η οποία στάλθηκε με συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα (RE.....GR) και παραλήφθηκε από αυτόν την

Επειδή, ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην με αριθ.πρόσκληση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ προσκόμισε τα κάτωθι στοιχεία:

- Το με αριθ. Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολήςεκδόσεως του, συνολικής καθαρής αξίας 15.226,40€ πλέον ΦΠΑ 23% 3.502,07€, ήτοι συνολικής αξίας 18.728,47€. Με το στοιχείο αυτό εμφανίζονται να πωλούνται 220 τ.μ. (τετραγωνικά μέτρα) ΠΑΝΕΛ ΟΡΟΦΗΣ 40", 160 τ.μ. (τετραγωνικά μέτρα) ΠΑΝΕΛ ΟΡΟΦΗΣ 80" , 3.464 κιλά ΙΡΕ 270 – 8 βέργες 12Μ , 4.344 κιλά ΗΕΑ 240 – 6 βέργες 12Μ και 1.875 κιλά ΙΡΕ – 15 βέργες . Επί του στοιχείου αυτού αναγράφεται ως όχημα μεταφοράς το φορτηγό ιδιωτικής χρήσης (Φ.Ι.Χ) με αριθμό κυκλοφορίας

Το εν λόγω στοιχείο φαίνεται να έχει σημανθεί από τον φορολογικό μηχανισμό (ΕΑΦΔΣΣ) με Α.Μ : ο οποίος έχει κάνει παύση στις Η σήμανση φαίνεται να διενεργήθηκε στις με α/α ΠΑΗΨ :

- Το βιβλίο εξόδων της περιόδου 01/03/2015 – 31/03/2015 στο οποίο έχει καταχωρηθεί το προαναφερόμενο τιμολόγιο με ημερομηνία 25/03/2015 .

- Την ΜΥΦ εξόδων του 2015 από την οποία προκύπτει η δήλωση της εν λόγω συναλλαγής με α/α πακέτου της

- Αναφορικά με τον τρόπο εξόφλησης του εν λόγω Τ-ΔΑ δεν προσκομίστηκαν στοιχεία. Ο προσφεύγων ανέφερε ότι η εξόφληση ήταν σταδιακή και πραγματοποιήθηκε σε όλες τις περιπτώσεις με μετρητά προς τον, χωρίς όμως να προσκομιστούν στον έλεγχο ούτε απλές αποδείξεις είσπραξης. Ο προσφεύγων κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν επέδειξε την δέουσα επιμέλεια για την διασφάλιση της επίμαχης συναλλαγής και δεν θεωρήθηκε από τον έλεγχο ότι τελούσε σε καλή πίστη.

- Αναφορικά με την περαιτέρω διάθεση των αγορασθέντων με το από Τ.ΔΑ εκδόσεως τουεμπορευμάτων – υλικών ο προσφεύγων προσκόμισε τα παρακάτω στοιχεία εκδόσεώς του, στα οποία ισχυρίστηκε ότι αυτά χρησιμοποιήθηκαν ως εξής:

- 1) Το τιμ με το Δ.Α προς την εταιρείαγια την κατασκευή και πώληση 1 μετώπης 15 Χ 5 αντί 2.400,00 € πλέον ΦΠΑ 23% 552,00 € . Από το εκδοθέν δελτίο αποστολής εμφανίζεται να χρησιμοποίησε για την προαναφερόμενη κατασκευή 15 τεμ μεταλλικές τεγίδες και 75 πάνελ λαμαρίνας, τα οποία δεν συνάδουν με την υποτιθέμενη αγορά,

- 2) Το τιμ με το Δ.Α προς την εταιρεία για την κατασκευή και πώληση 6 μεταλλικών πλαισίων κάγκελων διαστάσεων 5,50 Χ 2,50 αντί 6.454,32 € πλέον ΦΠΑ 23% 1.484,50 € . Από το εκδοθέν δελτίο αποστολής εμφανίζεται να χρησιμοποίησε για την προαναφερόμενη κατασκευή 6 τεμ μεταλλικά πλαίσια κάγκελων, τα οποία δεν συνάδουν με την υποτιθέμενη αγορά,

- 3) Το τιμ με το Δ.Α προς τηνγια την κατασκευή και πώληση 1

φυλακίου σκοπιάς αντί 7.350,00 € πλέον ΦΠΑ 23% 1.690,50 € . Από το εκδοθέν δελτίο αποστολής δεν εμφανίζονται τα χρησιμοποιούμενα υλικά ώστε να διαπιστωθεί εάν έχουν σχέση με την υποτιθέμενη αγορά,

4) Το τιμ με το Δ.Α προς την εταιρεία για την πώληση 4 τεμ IPE 120 (MI) B – 005 , 4 τεμ IPE 120 (E1180) B – 007 , 1 τεμ κέντρο TRACKER , 2 τεμ ψαλίδια 80X80X3 γαλβανιζέ , 50 τεμ λάμες βάσης 200 X 220 X 8 , 50 τεμ λάμες συγκράτησης IPE A 90 X 200 X 8 & 50 τεμ λάμες συγκράτησης IPE B 90 X 200 X 8 αντί 4.000,00 € πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 920,00 € . Από το εκδοθέν δελτίο αποστολής εμφανίζονται τα ίδια προαναφερόμενα στο τιμολόγιο στοιχεία, τα οποία δεν συνάδουν με την υποτιθέμενη αγορά,

5) Το τιμ με το Δ.Α προς την εταιρείαγια την κατασκευή και πώληση 1 μεταλλικό κίосκι προσωπικού αντί 940,00 € πλέον ΦΠΑ 23% 216,20 € . Από το εκδοθέν δελτίο αποστολής δεν εμφανίζονται τα χρησιμοποιούμενα υλικά ώστε να διαπιστωθεί εάν έχουν σχέση με την υποτιθέμενη αγορά,

6) Το τιμ με τα Δ.Α προς την εταιρεία για την κατασκευή και πώληση 1 τεμ οκτάγωνο φίλτρο σιλό διαστάσεων 3.00 X 6.00 αντί 31.600,00 € πλέον ΦΠΑ 23% 7.268,00 € . Από τα εκδοθέντα δελτία αποστολής εμφανίζεται να χρησιμοποιήσει για την προαναφερόμενη κατασκευή 4 τεμ βάσεις αγγίρων M20 , 4 τεμ κολώνες HEA 180 X 400 , 32 τεμ λαμαρίνες γαλβανιζέ 2 & 1 τεμ απορροφητήρα μονής αναρρόφησης 11 KW, τα οποία δεν συνάδουν με την υποτιθέμενη αγορά,

7) Το τιμ με το Δ.Α προς τηνγια την κατασκευή και πώληση 1 αλεξίσφαιρου φυλακίου σκοπιάς αντί 8.130,00 € πλέον ΦΠΑ 23% 1.869,90 € . Από το εκδοθέν δελτίο αποστολής δεν εμφανίζονται τα χρησιμοποιούμενα υλικά ώστε να διαπιστωθεί εάν έχουν σχέση με την υποτιθέμενη αγορά.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων και αποδεχόμενος τα πορίσματα της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ προέβη στην έκδοση του με αριθ.Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) καθώς και των αντίστοιχων πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Δ., αντίστοιχα.

Επειδή, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ..... Υπόμνημα, υποβάλλοντας ενώπιον του ελέγχου αντίγραφο του με αριθ.αποδεικτικού κατάθεσης, ποσού 18.728,47€ στον με αριθ.τραπεζικό λογαριασμό του με συνημμένη την με Νο. Απόδειξη Είσπραξης εξόφλησης του με αριθ.επίμαχου Τιμολογίου-Δελτίου Αποστολής.

Επειδή, αναφορικά με τον τρόπο εξόφλησης του με αριθ.Τιμολογίου-Δελτίου Αποστολής, διαπιστώθηκε ότι η κατάθεση του ποσού των 18.728,47€ διενεργήθηκε στο υποκατάστημα της τράπεζαςστην Κόρινθο από τον ίδιο τον κάτοχο του λογαριασμού (.....) και όχι από τον προσφεύγοντα.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟ ΙΣΧΥΡΙΜΟ

Επειδή, όπως προκύπτει από το Πληροφοριακό Σύστημα Οχημάτων της ΑΑΔΕ το Φ.Ι.Χ με αριθ. κυκλοφορίαςεπρόκειτο για φορτηγό αυτοκίνητο μάρκας VOLVO με πρώτη κυκλοφορία στην Ελλάδα στις, το οποίο κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου βρισκόταν σε κατάσταση ΔΙΑΓΡΑΦΗ από την Ήταν φορτηγό ΠΛΑΤΦΟΡΜΑ ΜΗ ΑΝΑΤΡΕΠΟΜΕΝΗ με συνολικό μικτό βάρος 15.000 κιλά. Ο τότε ιδιοκτήτης του, κατά το φορολογικό έτος 2015,

....., ο οποίος είχε δηλωμένες δραστηριότητες: χονδρικό εμπόριο αυτοκινήτων , μεταχειρισμένων φορτηγών , παλαιών ανταλλακτικών , ξύλινων κιβωτίων , χονδρικό εμπόριο εργαλειομηχανών και άλλων μηχανημάτων , καυσόξυλων , παλαιών σιδήρων , υπηρεσίες υπαίθριου χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων , υπηρεσίες καθαριότητας και οδικές μεταφορές άλλων εμπορευμάτων. Το συγκεκριμένο όχημα δεν ήταν δημοσίας χρήσης . Ο ιδιοκτήτης του οχήματος μεταφοράς δεν προκύπτει να εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα παραστατικό παρεχόμενης υπηρεσίας για την μεταφορά αυτή, καθώς παρότι ζητήθηκε από τον έλεγχο, εντούτοις δεν προσκομίστηκε σχετικό στοιχείο (Τ.Π.Υ ή φορτωτική) .

Επειδή, αναφορικά με την μεταφορική ικανότητα του με αριθμόΦΙΧ αυτό είχε μικτό βάρος 15.000 κιλά, απόβαρο 9.350 κιλά και ωφέλιμο φορτίο 5.650 κιλά. Ωστόσο όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, το ανωτέρω όχημα δεν είχε την ικανότητα μεταφοράς των εμπορευμάτων που περιγράφονται στο Τ.ΔΑεκδόσεως του, καθώς οι βέργες που μεταφέρθηκαν ζύγιζαν 9.683 κιλά, ήτοι 4.033 κιλά περισσότερα από την ικανότητα μεταφοράς, πέραν των 380 Τ.Μ πάνελ οροφής των οποίων το βάρος είναι άγνωστο στον έλεγχο. Ως ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αυθαίρετης και αβάσιμης παραδοχής του ελέγχου ότι το με αριθ. κυκλοφορίαςΦ.Ι.Χ ουδέποτε εκτέλεσε τη μεταφορά των αγορασθέντων προϊόντων από την έδρα του εκδότη του τιμολογίου στην έδρα του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟ ΙΣΧΥΡΙΜΟ

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά το φορολογικό έτος 2015, εξασκούσε τις εξής δηλωθείσες δραστηριότητες : Κατασκευαστικές εργασίες μη ηλεκτρικού εξοπλισμού θέρμανσης (Κ.Α.Δ : 43221202) ως κύρια , εργασίες τοποθέτησης ψευδοροφών και κινητών χωρισμάτων (ΚΑΔ : 43321004) , εργασίες τοποθέτησης μεταλλικών στεγάστρων (ΚΑΔ: 43321007) , χονδρικό εμπόριο γύψινων προϊόντων (ΚΑΔ : 46731615).

Επειδή, ο προσφεύγων αναφορικά με την περαιτέρω διάθεση των αγορασθέντων με το με αριθ. Τ.ΔΑπροσκόμισε τόσο στον έλεγχο, ανταποκρινόμενος στην με αριθ.πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, όσο και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας τα ως άνω στοιχεία εκδόσεώς του, στα οποία αναγράφεται ως αντικείμενο άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας «ΜΕΤΑΛΛΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, όπως αυτές παρατίθενται στην από οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, σε ορισμένα τιμολόγια δεν υφίσταται συσχέτιση μεταξύ των αγορασθέντων με το Τ.ΔΑεμπορευμάτων-υλικών και των πωλούμενων υλικών σε τρίτους, ενώ σε άλλα τιμολόγια δεν εμφανίζονται τα χρησιμοποιούμενα υλικά, ώστε να διαπιστωθεί εάν έχουν σχετίζονται με την υποτιθέμενη αγορά.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, ισχυρίζεται ότι οποιαδήποτε δυσαρμονία μεταξύ των αναφερόμενων προϊόντων στα ως άνω φορολογικά στοιχεία και στα επίμαχα προϊόντα που αγοράστηκαν από τον εκδότη,, οφείλεται στην συνήθη πρακτική των συναλλαγών, κατά την οποία στα σχετικά εκδοθέντα τιμολόγια και δελτία αποστολής σημειώνονται τα κυρίαρχα στοιχεία του εκάστοτε έργου και όχι το σύνολο των πλείστων επιμέρους πωλούμενων υλικών.

Επειδή, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. στο τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται απαραίτητως η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

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

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΤΡΙΤΟ ΙΣΧΥΡΙΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τα πορίσματα της με αριθ. πρωτ.Πληροφοριακής Έκθεσης της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ και κατόπιν των επαληθεύσεων στις οποίες προέβη ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, βάσει των από οικείων εκθέσεων ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι ο εκδότης,:

α) Δεν πραγματοποίησε καμία αγορά εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας το έτος 2015 όπως προκύπτει τόσο από τις ΜΥΦ του ιδίου έτους όσο και την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος

β) Δεν πραγματοποίησε καμία εισαγωγή εμπορευμάτων από τρίτες χώρες το έτος 2015 όπως προκύπτει τόσο από το με αριθ. πρωτ. της Υποδιεύθυνσης Τελωνειακών Εφαρμογών της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, αλλά και από την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015 με α/α που υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ Κορίνθου.

γ) Δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις στο έτος 2015, ενώ υφίστανται επιχειρήσεις της Ισπανίας & Τσεχίας που δήλωσαν ότι πραγματοποίησαν ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς αυτόν το 2015 συνολικού ποσού 195.259,07€ .

δ) Εντός του 2015 δήλωσε έσοδα συνολικού ποσού 2.281.021,60€ πλέον ΦΠΑ 524.634,97€ τόσο στην δήλωση φόρου εισοδήματος όσο και στην υποβληθείσα ΜΥΦ εσόδων του και αντίστοιχα δήλωσαν και οι τρίτοι ότι έλαβαν από αυτόν το ίδιο έτος.

ε) Δεν κατείχε μεταφορικά οχήματα για την μεταφορά των εμπορευμάτων.

στ) Δεν διέθετε έδρα ή υποκατάστημα

ζ) Δεν δήλωσε την κατοχή αρχικών αποθεμάτων στην υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος έτους 2015.

η) Στις υποβληθείσες από αυτό ΜΥΦ δαπανών έτους 2015 δήλωσε ύψος ληφθέντων δαπανών ύψους 2.271.916,80€ πλέον ΦΠΑ 522.540,86€ χωρίς ΑΦΜ αντισυμβαλλόμενου, με σκοπό να ισοσκελίσει τα εκδοθέντα από αυτόν έσοδα.

θ) Ο εκδότης δεν τηρούσε ενιαία σειρά κατά την έκδοση των στοιχείων του καθώς όπως προκύπτει από το πληροφοριακό δελτίο ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας έχει εκδώσει επίσης :

- Το ΤΔΑ προς άλλη εταιρεία ,
- Το ΤΔΑ προς άλλη εταιρεία ,

- Το ΤΔΑ προς άλλη εταιρεία, κλπ

Περαιτέρω, η εξόφληση μέσω τραπεζής τις αξίας του προς διερεύνηση τιμολογίου με α/αεκδόσεως τουδιενεργήθηκε στο υποκατάστημα της τράπεζαςστην Κόρινθο από τον ίδιο τον κάτοχο του λογαριασμού (.....) και όχι από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, από τα ανωτέρω ορθώς και νομίμως ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ έκρινε το με αριθ.Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής, εκδόσεωςμε ΑΦΜ, εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, σύμφωνα με την η εξέλιξη της νομοθεσίας σε σχέση με την επιβολή προστίμων για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και τα όσα αναφέρονται στην ΠΟΛ.1252/2015, όσον αφορά την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, αυτή θα πρέπει να τροποποιηθεί ως προς την επιβολή προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 1.751,04€, καθότι η παράβαση έλαβε χώρα την **25-3-2015** ήτοι πριν την **17-10-2015**, ημερομηνία από την οποία άρχεται η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58Α του ΚΦΔ. Ως εκ τούτου, στην προκειμένη περίπτωση εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 79 του ν.4472/2017, βάσει της οποίας το πρόστιμο, ποσού 1.751,04€ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα με την με αριθ. σχετική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α..

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, προστίμου Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι με αριθ. προσβαλλόμενες πράξεις, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και συγκεκριμένα:

Α) την **επικύρωση** των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία ηλεκτρον. κοιν/σης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1				Εισόδημα	2015
2				Πρόστιμο άρθρου 79 § 1 του ν.4472/2017	1/1 – 16/10/2015
3				Πρόστιμο άρθρου 54 § 1 περ. η' § 2 περ. ε' του ΚΦΔ	1/1 – 16/10/2015

και

Β) την **τροποποίηση** της κάτωθι πράξης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία ηλεκτρον. κοιν/σης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1				Φ.Π.Α.	1/1 – 31/12/2015

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΝΑΥΠΛΙΟΥ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2015

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

Διαφορά φόρου	3.958,86€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	1.979,43€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	483,25€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.421,54€

2. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) Φορ. Περιόδου 1/1 – 31/12/2015

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	3.502,07€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	3.502,07€

3. Κ.Φ.Δ (Αριθ. Πράξης) ΦΟΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1 – 16/10/2015

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

Πρόστιμο άρθρου 79§ 1 του ν.4472/2017:

Πρόστιμο συνολικού ποσού: **1.751,04€ [3.502,07€ X 50%]**

4. Κ.Φ.Δ (Αριθ. Πράξης) ΦΟΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1 – 16/10/2015

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

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' & παρ. 2 περ. ε' του ΚΦΔ

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.