



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

Καλλιθέα 8/4/2022

Αριθμός Απόφασης: 1095

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την από 09.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΤΟΥ, ΑΦΜ, ασκούντος ατομική επιχείρηση με έδρα στην στην περιοχή «.....» κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου:

-Της υπ' αριθμόν/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,

-Της υπ' αριθμόν/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015,

-Της υπ' αριθμόν/2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015) της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015,

-Της υπ' αριθμόν/2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 55 2δ του Ν. 4174/2013 – άρθρου 79 ν. 4472/2017) της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015

καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση,

5.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

6. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/10-01-2022 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας

7. Την με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/22-03-2022 κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας προς τον προσφεύγοντα.

8.Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/22-03-2022 έγγραφο της Υπηρεσίας μας προς την Τράπεζα Πειραιώς.

9. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/22-03-2022 έγγραφο της Υπηρεσίας μας προς την ALPHA BANK ΑΕ.

10. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/06-04-2022 έγγραφο της Τράπεζας Πειραιώς.

11. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2022/08-04-2022 έγγραφο του προσφεύγοντος προς την Υπηρεσία μας μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **09.12.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**, **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμόν/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 121.827,20 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου 60.913,60 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς ποσού 23.379,84 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **206.120,64 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμόν/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό φόρου 12.800,00 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου 3.840,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **16.640,00 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμόν/2021 Πράξη Επιβολή Προστίμου (άρθρο 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015) της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 80.000,00 ευρώ πρόστιμο ποσού **32.000,00 ευρώ** (80.000,00X40%).

Με την υπ' αριθμόν/2021 Πράξη Επιβολή Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 55 2δ του Ν. 4174/2013 – άρθρου 79 ν. 4472/2017) της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 80.000,00 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ αυτών ποσού 12.800,00 ευρώ, πρόστιμο ΦΠΑ ποσού **6.400,00 ευρώ** (12.800,00X50%).

Οι ως άνω παραβάσεις και διαφορές φόρων καταλογίσθηκαν κατόπιν των από 21/10/2021 εκθέσεων μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων 4172/2013, 2859/2000, 4337/2015 και 4472/2017 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Σύρου

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το συμπληρωματικό υπόμνημα ζητούν να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν άλλως τροποποιηθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1.παράνομη αντίστροφη βάρους απόδειξης. Όπως αποδεικνύεται από τα αναγραφόμενα επί της τρίτης (3^{ης}) σελίδας της από 25-10-2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η προμηθεύτρια ατομική επιχείρηση με την επωνυμία «.....» ήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο, αφού κατείχε Αριθμό Φορολογικού Μητρώου, είχε κάνει έναρξη εργασιών στην οικεία Δ.Ο.Υ., είχε θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία, ενώ υπέβαλε κανονικά τις εκάστοτε φορολογικές τις δηλώσεις. Κατ' αποτέλεσμα, εν όψει της ανωτέρω διαπίστωσης, προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή έφερε το βάρος απόδειξης για την ύπαρξη εικονικότητας ως προς την λήψη των τιμολογίων εκ μέρους της ατομικής του επιχείρησης.

2.εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013 – εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας – πραγματική συναλλαγή. Ο Έλεγχος εσφαλμένα, αυθαίρετα και αναπόδεικτα καταλήγει στο συμπέρασμα ότι τα υπό κρίση τέσσερα (4) εκδοθέντα τιμολόγια από την ατομική επιχείρηση «.....» είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή, χωρίς να αποδεικνύει / τεκμηριώνει που στηρίζει την κρίση του αυτή, στηρίζοντας την εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων στις διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ μετά τον διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση του και τις οποίες αποδέχεται άκριτα, χωρίς όμως οι διαπιστώσεις αυτές να αφορούν την δική του περίπτωση. Ισχυρίζεται ότι οι υπηρεσίες παρασχέθηκαν από τον εκδότη των στοιχείων κατόπιν του με ημερομηνία 04-07-2015 προσκομιζόμενου και επικαλούμενου υπεργολαβικού συμφωνητικού, το οποίο νομίμως κατετέθη στην Δ.Ο.Υ. ΜΥΚΟΝΟΥ την 18-12-2015 (βλέπετε σχετικό 2), όλα τα τιμολόγια καταχωρήθηκαν στα βιβλία του, εξοφλήθηκαν με μετρητά, καταχωρήθηκε δε η αντίστοιχη εγγραφή στα λογιστικά βιβλία του και υποβλήθηκε από την ατομική του επιχείρηση Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών-Προμηθευτών και δηλώθηκε ως προμηθευτής η ατομική επιχείρηση με την επωνυμία «..... με Α.Φ.Μ. (σχετικό 4).

3.Καλή πίστη της ατομικής του επιχείρησης ως λήπτριας των επίδικων τιμολογίων. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων ως λήπτης των επίμαχων τιμολογίων τελούσε σε καλή πίστη για τους εξής λόγους:

Α)Ούτε γνώριζε αλλά ούτε είχε την δυνατότητα να γνωρίζει αν η αντισυμβαλλομένη του επιχείρηση ήταν συνεπής στις φορολογικές της υποχρεώσεις...

Β)Αντιθέτως, δυνάμει των εγγράφων που επικαλείται και προσκομίζει ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η συναλλακτική σχέση της ατομικής του επιχείρησης με την επιχείρηση ήταν από κάθε άποψη άρτια, καθότι οι υπηρεσίες παρασχέθηκαν κατόπιν υπεργολαβικού συμφωνητικού, τα σχετικά έργα ολοκληρώθηκαν και παραδόθηκαν στην εταιρεία με την επωνυμία «.....» τα εκδοθέντα για τις υπηρεσίες τιμολόγια καταχωρήθηκαν στα βιβλία του, εξοφλήθηκαν δε στο σύνολό τους με μετρητά, κατέβαλε στην εκδότη επιχείρηση τον αναλογούντα Φ.Π.Α., γεγονός που αποδεικνύει ότι δεν είχα καμία πρόθεση να βλάψω το δημόσιο συμφέρον, ούτε είχα σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Επομένως, επικουρικά και σε περίπτωση που κρίνετε ότι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, αποδεικνύεται πέραν πάσης αμφιβολίας από το σύνολο των προσκομισθέντων

στοιχείων ότι αγνοούσε την εικονικότητα αυτή και τελούσε σε καλή πίστη θεωρώντας ότι οι σχετικές υπηρεσίες παρέχονταν στην ατομική του επιχείρηση από την «.....» και όχι από κάποια άλλη επιχείρηση. (σχετικά προσκομισθέντα 1-4).

4.Νομω και οσία αβάσιμο της επιβολής του αυτοτελούς προστίμου φπα (αρ.55 2δ ν. 4174/2013 – αρ.79 ν.4472/2017) Τα εκδοθέντα τέσσερα (4) τιμολόγια αφορούσαν σε αληθή και πραγματική συναλλαγή, αλλά και ως λήπτης ενεργούσε σε καλή πίστη, δηλαδή σε καμία περίπτωση δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή. Ως εκ τούτου εσφαλμένα και κατά παράβαση τόσο της σχετικής Νομολογίας του Δ.Ε.Ε., όσο και της γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. η οποία και κοινοποιήθηκε δια της ΠΟΛ 1097/2016, καταλογίστηκε εις βάρος του προσφεύγοντος αυτοτελές πρόστιμο Φ.Π.Α για την χρήση 2015.

5.Νόμω και ουσία αβάσιμο της επιβολής προστίμου (του αρ.7 παρ.3 & 5 του ν. 4337/2015)

Ο Έλεγχος εσφαλμένα και κατά παράβαση του άρθρου 66 παρ.5 του Ν.4174/13 σύμφωνα με το οποίο «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.» επέβαλε πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας έκαστου στοιχείου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 7 παρ.3 παρ. Β΄ του Ν.4337/2015. Εντούτοις στη περίπτωση του δεν δύναται να εφαρμοστούν οι διατάξεις του ως άρθρο 7 παρ.3 παρ. δ΄ του Ν.4337/2015 προς τον λήπτη (αλλά μόνο ως προς τον εκδότη), για τον οποίο ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 66 παρ.5 του Ν.4174/13. Στην περίπτωση δε που εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του Ν.4337/2015 πρέπει να εφαρμοστεί η διάταξη της περ. ε΄ και όχι της περ. β΄. Η εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 7 παρ.3 εδ. β΄ καταπατεί την συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναδρομικής εφαρμογής των λιγότερο επαχθών φορολογικών κυρώσεων.

6.Εσφαλμένη και μη νόμιμη η απόρριψη δαπανών - εσφαλμένη εφαρμογή του αρ.23 του ν. 4172/2013.

Εν προκειμένω, ο Φορολογικός Έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση αθροιστικά από τα ακαθάριστα έσοδά του, το ποσό των διακοσίων ογδόντα εννέα χιλιάδων εκατόν εβδομήντα τριών ευρώ και τριάντα τριών λεπτών (289.173,33) (318.867,57 – 29.694,24), το οποίο αφορούσε σε αγορά αγαθών ή σε λήψη υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε μέρους του ανωτέρω ποσού (και συγκεκριμένα του συνολικού ποσού των 100.175,77 ευρώ το οποίο και εξοφλήθηκε μέσω δίγραμμων επιταγών τρίτης εταιρείας εις διαταγήν του), αναφέροντας ως αιτιολογία ότι «προσκόμισε φωτοαντίγραφα δίγραμμων επιταγών τρίτης εταιρείας εις διαταγήν του με τα οποία εξόφλησε συγκεκριμένα τιμολόγια προμηθευτών του, από κανένα επιπλέον στοιχείο δεν προκύπτει η εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων των αντισυμβαλλομένων προμηθευτών του. Επιπροσθέτως, εφαρμόζοντας όλως εσφαλμένως το άρθρο 23 του Ν. 4172/2013, του απέρριψε δαπάνες συνολικού ποσού 188.997,56 ευρώ, αναφέροντας ως αιτιολογία ότι δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά εξόφλησης ωστόσο οι υπό κρίση δαπάνες παραμένουν ανεξόφλητες μέχρι και σήμερα. Προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών του επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρεται συσχέτιση των υπό κρίση τιμολογίων και των επικαλούμενων επιταγών (σελιδ.17-19 και 21) και επίσης προσκομίζει ιδιωτικά συμφωνητικά και αντίγραφα των επιταγών αυτών καθώς και σχετικές βεβαιώσεις των προμηθευτών ως

προς το ανεξόφλητο μέρος των τιμολογίων (σχετικά προσκομισθέντα 5-11).

Με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/10-01-2022 συμπληρωματικό υπόμνημά του ο προσφεύγων:

1.ζητά την ακύρωση του επιβληθέντος προστίμου άλλως τροποποίησής του στο ποσό των 2.500,00 ευρώ, επικαλούμενος επίσης την αναδρομική εφαρμογή της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης και βασιζόμενος στην με αριθμ...../2021 Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας με την οποία κρίθηκε ότι η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1 περ. η και παρ.2^ε του ν.4174/2013 και του άρθρου3 παρ.4 του ν.4337/2015, η οποία προβλέπει κατ' αποκοπή πρόστιμο ίσο με 2.500,00 ευρώ, εφαρμόζεται *ratione temporis* και για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή ανεξαρτήτως του νομοθετικού πλαισίου που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτών αλλά και επί παραβάσεων που διαπράττονται από την έναρξη ισχύος του ν.4337/2015 και μετά. (σχετικό 1)

2.ως προς τον ισχυρισμό του περί εσφαλμένης εφαρμογής του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και της ένστασής του ως προς την μη εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων προσκομίζει βεβαιώσεις προμηθευτών ως προς το ανεξόφλητο μέρος των τιμολογίων (σχετικό 2-4)

3. ως προς τον ισχυρισμό του περί πληρωμής των υπό κρίση τιμολογίων με δίγραμμες επιταγές προσκομίζει επιστολή (σχετικό 5) στην οποία επιβεβαιώνεται ότι:

-οι επιταγές και ποσού 20.000,00 ευρώ έκαστη έχουν μεταβιβασθεί δια οπισθογραφήσεως στην εταιρεία,

-οι επιταγές και επιταγές ποσού 15.000,00 ευρώ και 10.000,00 ευρώ αντίστοιχα έχουν μεταβιβασθεί δια οπισθογραφήσεως στην εταιρεία «.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.5 του ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής:

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν.2523/1997 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» ορίζονται τα εξής:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος 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 νομικό 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. 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 εκδόσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας».

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).».

Επειδή στο Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται:

"Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου

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. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου

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

Επειδή, σύμφωνα με 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 την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή με την απόφαση του ΣΤΕ **2319/2021** ως προς την αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης για παραβάσεις αποδοχής εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων που διαπράχθηκαν υπό το καθεστώς του ν.2523/1997 κρίθηκαν τα εξής:

«**12.** Επειδή, περαιτέρω, με τα άρθρα 3 και 7 του ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015), οι διατάξεις του οποίου ισχύουν, σύμφωνα με το άρθρο 23 αυτού, από τη δημοσίευσή του στην ΕτΚ εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σ' αυτές, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του ΚΦΔ περί προστίμων και θεσπίσθηκαν μεταβατικές διατάξεις σχετικά με την εφαρμογή των αντίστοιχων ρυθμίσεων.

Ειδικότερα, η παρ. 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 4337/2015, «προκειμένου να εναρμονισθεί με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» (βλ. αιτιολογική έκθεση), ως εξής «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.»

το δε άρθρο 54 του ΚΦΔ, μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 4337/2015 προς την «αναγκαία νομοτεχνική διόρθωση [...] λόγω εφαρμογής από 1.1.2015 των διατάξεων του ν. 4308/2014» (βλ. αιτιολογική έκθεση) διαμορφώθηκε ως εξής: «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: [...] ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις [...] ή της παραγράφου 1 [η εν λόγω ρύθμιση διατηρήθηκε και μετά τις τροποποιήσεις της περ. ε' με τα άρθρα 73 του ν. 4446/2016 (Α' 240) και 33 παρ. 1 του ν. 4465/2017 (Α' 47)] [...] 3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.»

Περαιτέρω, με το μεν άρθρο 3 παρ. 4 του ως άνω ν. 4337/2015 καταργήθηκαν οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, στο δε άρθρο 7 παρ. 3, 5, 6 και 9 του ίδιου αυτού νόμου ορίζονται τα ακόλουθα: «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) [...] β) Για παραβάσεις που αφορούν [...] λήψη εικονικών στοιχείων [...] 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) [...] 4. [...] 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). 6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α' 179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. 7. [...] 9. [όπως

αντικαταστάθηκε με το άρθρο 22 παρ. 1 της από 24/12/2015 ΠΝΠ (Α' 182), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 4366/2016 (Α' 18)] Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 1.2.2016». Στο σχετικό με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 μέρος της αιτιολογικής έκθεσης του νόμου αυτού αναφέρεται ότι «καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 λόγω εισαγωγής του Δεκάτου Τρίτου Κεφαλαίου του Κώδικα», στο δε σχετικό με το άρθρο 7 μέρος της αυτής αιτιολογικής έκθεσης αναφέρεται ότι «Με τις προτεινόμενες διατάξεις των παραγράφων 1 έως 6 θεσπίζονται αναγκαίες μεταβατικές διατάξεις, συνεπεία της τροποποίησης των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013 και της κατάργησης του άρθρου 5 [προφανώς νοείται του ν. 2523/1997], καθώς και των περιπτώσεων α', β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, αντί του από προφανή παραδρομή μνημονευόμενου ν. 2523/1997], ώστε να προβλέπεται η επιβολή των ίδιων κυρώσεων και για τις υποθέσεις για τις οποίες είχαν επιβληθεί οι κυρώσεις των άρθρων 5 του ν. 2523/1997, 55 παρ. 2 περ. α', β' και γ', 58 και 59 του ν. 4174/2013 και οι οποίες εκκρεμούν κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος σχεδίου νόμου. [...]».

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

Στο άρθρο 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» ορίζεται ότι: «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος [...] αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή [...] ιδίως [...] υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, γ) [...] 3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση. 4. Επιβάλλεται κάθειρξη αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας, ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς. 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 αυτοουργός 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 αυτοουργός 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. [...]

στο **άρθρο 70 ορίζεται** ότι «1. [...] 2. Αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων για εγκλήματα των άρθρων 17, 18 και 19 του ν. 2523/1997 που εκδόθηκαν για ποσά μικρότερα από τα οριζόμενα στο άρθρο 66 και δεν έχουν εκτελεστεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν εκτελούνται. Αν άρχισε η εκτέλεσή τους, διακόπτεται. Εκκρεμείς μηνυτήριες αναφορές για εγκλήματα που προβλέπονται στο πρώτο εδάφιο δεν εισάγονται για συζήτηση και οι σχετικές δικογραφίες τίθενται στο αρχείο με πράξη του αρμόδιου εισαγγελέα.»

στο **δε άρθρο 71 ορίζεται** ότι «1. 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) 2. [...]

Στο σχετικό μέρος της αιτιολογικής έκθεσης αναφέρεται ότι «Οι προτεινόμενες διατάξεις καλύπτουν όλο το φάσμα των σοβαρών περιπτώσεων της φοροδιαφυγής, εξορθολογίζοντας το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο με τον επαναπροσδιορισμό των προϋποθέσεων στοιχειοθέτησης των σχετικών εγκλημάτων. Με τις προτεινόμενες διατάξεις του άρθρου 66 προσδιορίζονται τα ποινικά αδικήματα που σχετίζονται με τη φοροδιαφυγή. Συγκεκριμένα στην παράγραφο 1 [...] περιγράφονται οι αντικειμενικές υποστάσεις των εγκλημάτων φοροδιαφυγής που σχετίζονται με τον φόρο εισοδήματος, [...] τον φόρο προστιθέμενης αξίας [...] Στην παράγραφο 5 [...] τυποποιείται το έγκλημα της έκδοσης και αποδοχής πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ανεξάρτητα από το αν ο υπαίτιος διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου

[...].».

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

Στη συνέχεια, με τις διατάξεις του ν. 4337/2015, δίχως οι τελευταίες να συνοδεύονται από θέσπιση νέου, ουσιαστικού 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 αντιμετωπίστηκε ως παράβαση διοικητική, για την οποία καταργήθηκε η πρόβλεψη επιβολής του διοικητικού προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν.4174/2013 με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν.4337/2015 (και καταργήθηκε το άρθρο 5 του ν.2523/1997 με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν.4337/2015), διατηρήθηκε ωστόσο η πρόβλεψη επιβολής του κατ' αποκοπήν διοικητικού προστίμου της παρ. 1 περ. η' (αντικατασταθείσας με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 4337/2015) σε συνδυασμό προς την παρ. 2 περ. ε' του άρθρου 54 ν.4174/2013, το οποίο τυποποιεί «μία ενιαία διαδικαστική παράβαση ... η οποία σχετίζεται με την τήρηση των υποχρεώσεων από τη λογιστική νομοθεσία» (βλ. αιτιολογική έκθεση άρθρου 3 ν.4337/2015) και, όπως προαναφέρεται, καλύπτει και την παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή (βλ. και άρθρα 3, 5, 8-9 ν. 4308/2014).

Κατά την αληθή έννοια της τελευταίας, άλλωστε, ενόψει και της στενής ερμηνείας των διατάξεων που θεσπίζουν διοικητικές κυρώσεις (ΣτΕ 7μ. 380/2019 με παραπομπές σε νομολογία ΕΔΔΑ και Γενικού Δικαστηρίου ΕΕ), επιβάλλεται πρόστιμο 2.500 ευρώ ανά διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (όπως συνάγεται άλλωστε και από την πρόβλεψη, στην παράγραφο 3 αυτού, περί υποτροπής της «ίδιας» παράβασης, η οποία δεν θα ήταν νοητή αν αφορούσε

στην παράβαση της λήψης ενός εκάστου εικονικού φορολογικού στοιχείου). Παράλληλα, η ίδια παράβαση εξακολούθησε να κολάζεται ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, το οποίο (άρθρο 66), κατά τη ρητή διατύπωση του άρθρου 71 του ν.4174/2013, περιέχει ρυθμίσεις αντίστοιχες προς εκείνες των άρθρων 17-19 του ν. 2523/1997. Εξάλλου, η ως άνω (διαδικαστική, πρβλ. ΣτΕ 7μ. 2402/2010, ΣτΕ 4390/2012 κ.ά.) παράβαση είναι ικανή να οδηγήσει σε (ουσιαστική) παράβαση φοροδιαφυγής (ιδίως, στη φορολογία εισοδήματος ή προστιθέμενης αξίας), η οποία επισύρει διαχρονικά διοικητικές και ποινικές κυρώσεις [υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997: διοικητική κύρωση του πρόσθετου φόρου των άρθρων 1 και 2 αυτού και ποινικές κυρώσεις των άρθρων 17 και 18 του ίδιου νόμου αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος και προστιθέμενης αξίας, αντίστοιχα, υπό το καθεστώς του ν. 4174/2013: διοικητική κύρωση του προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ (βλ. και άρθρο 72 παρ. 17 αυτού, όπως ίσχυε πριν και μετά το άρθρο 49 του ν. 4509/2017, Α' 201) και τις αυτές ποινικές κυρώσεις, υπό το καθεστώς του ν.4337/2015: διοικητική κύρωση του προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 και του προστεθέντος με το άρθρο 3 παρ. 8 του ν.4337/2015 άρθρου 58Α αυτού επί ΦΠΑ και ποινικές κυρώσεις του άρθρου 66 παρ. 1-4 του ΚΦΔ].

14. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στις σκέψεις 5 και 6 και όσα εκτέθηκαν στην προηγούμενη σκέψη, σε υπόθεση όπως η παρούσα, βρίσκει πεδίο εφαρμογής η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης για την παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, δεδομένου ότι (α) η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/ 2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), είναι συγκρίσιμη με (εκείνες των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 και) τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 (και 5) του ν. 4337/2015 για (τέτοια) παράβαση αναγόμενη στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997, βάσει της οποίας έχει επιβληθεί από τη φορολογική Διοίκηση το επίδικο πρόστιμο, (β) η εν λόγω νεότερη ρύθμιση δεν συνδέεται με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, (γ) η θεσπισθείσα με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 νέα ρύθμιση περί των ποινικών αδικημάτων και κυρώσεων για την επίμαχη παράβαση (άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013) δεν αποτελεί στοιχείο συναφές με το ανωτέρω ζήτημα. Η ως άνω ρύθμιση δεν μεταβάλλει επί το αυστηρότερον το καθεστώς της ποινικής ευθύνης για την προαναφερόμενη παράβαση (πρβλ. ΑΠ 130, 1087/2017, 1302, 1584/2019, 742/2020 για τον επεικέστερο, κατά το άρθρο 2 παρ. 1 του Ποινικού Κώδικα, χαρακτήρα της διάταξης του άρθρου 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, έναντι της διάταξης του άρθρου 19 παρ. 1 και 4 του ν. 2523/1997), με συνέπεια να μην ανακύπτει ζήτημα εξέτασης της συνδρομής της ειδικής περίπτωσης που μνημονεύεται στη σκέψη 6 (in fine). Εξάλλου, για την κατάργηση της διάταξης του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν.4174/2013 (και εκείνης του άρθρου 5 του ν. 2523/1997) και τον κολασμό της διοικητικής παράβασης της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή με το

κατ' αποκοπήν (χαμηλό) πρόστιμο του άρθρου 54, ο νομοθέτης έλαβε υπόψη του, ενόψει και της ανάγκης αποτελεσματικής πρόληψης και καταστολής των σχετικών παραβάσεων, καθώς και της θεμελιώδους αρχής της αναλογικότητας των κυρώσεων (διοικητικών και ποινικών), την ενδεχόμενη γένεση συντρέχουσας ποινικής ευθύνης για τέτοια παράβαση, καθώς και την παράλληλη -και διαχρονική στη νομοθεσία- πρόβλεψη διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για (ουσιαστική) παράβαση φοροδιαφυγής, συνδεόμενη με την παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή. Η πρόβλεψη παραλλήλως ποινικών και διοικητικών κυρώσεων για την επίμαχη παράβαση ουδόλως εμποδίζει την ενεργοποίηση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης για την παράβαση αυτή, αλλά, αντίθετα, μάλιστα, την επιρρωνύει, στο μέτρο που η εν λόγω αρχή συναρτάται με την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας. Ειδικότερα, εν προκειμένω, η κατάργηση, με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, του προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013 «λόγω της εισαγωγής» του (δωδέκατου και όχι δέκατου τρίτου) κεφαλαίου περί εγκλημάτων φοροδιαφυγής - ποινικών κυρώσεων δεν οφείλεται σε αδυναμία σύγκρισης μεταξύ της (ουσιαστικής) παράβασης της φοροδιαφυγής και της (διαδικαστικής) παράβασης της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, όπως υποστηρίζει το Δημόσιο (βλ. ισχυρισμούς υπομνήματός του στη σκέψη 4). Αντίθετα, η κατάργηση των διατάξεων του άρθρου 55 παρ. 2 ΚΦΔ με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 (και του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015) «λόγω της εισαγωγής» «εξορθολογισμένου» και «επαναπροσδιορισθέντος» συστήματος ποινικών κυρώσεων απηχεί διαφορετική εκτίμηση της προσφορότητας και αναγκαιότητας των προβλεπόμενων από το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς διοικητικών παραβάσεων και κυρώσεων, απορρέουσα από την εκ μέρους του νομοθέτη εκτίμηση της πρόβλεψης των ποινικών παραβάσεων και κυρώσεων ως προσφορότερης και αποτελεσματικότερης (βλ. ομιλία εισηγητή σχεδίου νόμου καθώς και ομιλίες Υπουργού Οικονομικών και Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών στη συνεδρίαση Ζ/15.10.2015 της Βουλής, κατά τις οποίες με τις τροποποιήσεις που επιφέρει ο ν.4337/2015 εξυπηρετούνται «η ορθολογικοποίηση των προστίμων με στόχο την αύξηση της εισπραξιμότητας» και «η ενίσχυση του θεσμικού πλαισίου καταπολέμησης της φοροδιαφυγής»). Μειοψήφησαν οι Σύμβουλοι Αγ. Σδράκα και Φ. Γιαννακού, οι οποίες υποστήριξαν ότι η κατάργηση των διατάξεων των άρθρων 5 του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) με τα άρθρα 7 παρ. 6 και 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, αντίστοιχα, δεν οφείλεται στην αξιολόγηση των εν λόγω παραβάσεων (της εκδόσεως και λήψεως πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων) με επιεικέστερα κριτήρια ούτε στη μεταβολή των αντιλήψεων του νομοθέτη για τη μη αναγκαιότητα του κολασμού τους, αλλά στην ουσιώδη μεταβολή των αντιλήψεών του ως προς τον ενδεδειγμένο τρόπο αντιμετώπισεώς τους και στη θέσπιση ενός νέου συστήματος κυρώσεων που κατατείνει σε διαφορετικούς σκοπούς. Ειδικότερα, όπως αναφέρεται και στην οικεία αιτιολογική έκθεση, η εν λόγω κατάργηση ήταν συνέπεια της εισαγωγής του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και της καθιέρωσης με αυτό ενός νέου συστήματος ποινικών κυρώσεων για τα αδικήματα φοροδιαφυγής. Συνακόλουθα, η προβλεπόμενη από τον ν. 4337/2015 κατάργηση του αναλογικού διοικητικού προστίμου για τις επίμαχες παραβάσεις είναι αρρήκτως συνδεδεμένη με την αντίστοιχη μεταβολή ως προς τις επιβλητέες ποινικές κυρώσεις. Δηλαδή,

με τον ν.4337/2015 εισάγεται ένα εντελώς νέο, ουσιαστικό διαφορετικό καθεστώς διοικητικής και ποινικής αντιμετώπισης των επίμαχων παραβάσεων, το οποίο, ιδωμένο στο σύνολό του, δεν είναι, κατά τη μειοψηφούσα γνώμη, συγκρίσιμο με το προηγούμενο καθεστώς, καθιστώντας μη εφαρμόσιμη εν προκειμένω την αρχή της επιεικέστερης κύρωσης. Και τούτο διότι η εφαρμογή της αρχής της επιεικέστερης κύρωσης στην προκείμενη περίπτωση αφενός αντιστρατεύεται το γράμμα του νόμου (βλ. άρθρο 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015) και αφετέρου έχει ως αποτέλεσμα να οδηγεί σε απαλλαγή από τις διοικητικές κυρώσεις του ν. 2523/1997 και του ν. 4174/2013, χωρίς, όμως, την εφαρμογή των αντίστοιχων ποινικών διατάξεων του ν. 4337/2015, οι οποίες δεν εφαρμόζονται κατά χρόνον στις επίμαχες παραβάσεις, τούτο δε είναι αντίθετο, κατά τα ανωτέρω, προς τους σκοπούς του νόμου, ο οποίος δημιουργεί ένα καινούργιο πλέγμα διοικητικής και ποινικής αντιμετώπισης των παραβάσεων της εκδόσεως ή λήψεως εικονικού φορολογικού στοιχείου κατά τρόπο μη συγκρίσιμο προς το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (πρβλ. ΣτΕ 459/2013 Ολομ.).

15. Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιγ και παρ. 2 περ. ε του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν.4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), είναι 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 του ν.4174/2013 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. ιγ και παρ. 2 περ. ε του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), 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.

Δ ι ά τ α ύ τ α

Απαντά ως ακολούθως στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα:

Με βάση την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και την αντίστοιχη της ΕΣΔΑ) η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), εφαρμόζεται *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.».

Επειδή, περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. 2642/2017 πρακτικό ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., το οποίο γνωμοδότησε, στα πλαίσια ερωτήματος που τέθηκε ενώπιόν του, ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο έκρινε άλλο νομικό ζήτημα, επισήμανε μεταξύ άλλων, τα εξής: «Είναι αληθές ότι οι αποφάσεις του ΣτΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και προκειμένου επί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοίκησης σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95, παρ. 5 Συντάγματος, 197, 198 ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας – Κ.Δ.Δ.), 1 Ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τούτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣτΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δε συνάδει με το κράτος δικαίου και πάντως συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣτΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα».

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:

.....

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:

.....

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1».

Επειδή στο άρθρο 79 του ν 4472/2017 ορίζεται:

«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 στο άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται:

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

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

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,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.».

Επειδή στην Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ 1097/2016 ορίζονται τα εξής:

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

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις

υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).».

Επειδή στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζονται:

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

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

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

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

Επειδή στο άρθρο 23 του ν.4172/2013 ορίζονται:

«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 23 της Απόφασης της ΓΓΔΕ ΠΟΛ1113/2015 ορίζονται:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

....

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίου μας.».

Επειδή στην Απόφαση ΠΟΛ 1216/2014 της ΓΓΔΕ διευκρινίζονται τα εξής:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της περίπτωσης β του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α), σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),

- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,

- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.».

Επειδή στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«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 εν προκειμένω ο προσφεύγων ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις ισχυρίζεται κατά βάση τα εξής:

-δεν υφίσταται παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς έχουν πραγματοποιηθεί οι υπό κρίση συναλλαγές και επικουρικός ζητά την αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης ως προς τον περιορισμό του προστίμου στο ποσό των 2.500,00 ευρώ επικαλούμενος την πρόσφατη νομολογία, επίσης ζητά την έκπτωση της εν λόγω δαπάνης και στη φορολογία ΦΠΑ επικαλούμενος επίσης την ΠΟΛ 1097/2016.

-εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε δαπάνες συνολικού ποσού **100.175,77 ευρώ** καθώς αυτές εξοφλήθηκαν μέσω δίγραμμων επιταγών τρίτης εταιρείας εις διαταγήν του.

-εσφαλμένα ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 22 και 23 του ν.4172/2013 και απέρριψε δαπάνες συνολικού ποσού **188.997,56 ευρώ**, μόνο λόγω ότι δεν προσκομίσθηκαν δικαιολογητικά εξόφλησης καθώς οι εν λόγω δαπάνες παραμένουν ανεξόφλητες μέχρι και σήμερα.

Επειδή ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς αναφέρονται τα εξής:

Α)Ως προς την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων

Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία εκδόσεως ΑΦΜ

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΗ	ΠΟΣΟ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
.....	10/9/2015	25.000,00	4.000,00	29.000,00
.....	14/9/2015	5.000,00	800,00	5.800,00
.....	25/9/2015	10.000,00	1.600,00	11.600,00
.....	28/9/2015	40.000,00	6.400,00	46.400,00
		80.000,00	12.800,00	92.800,00

Από τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης όπως αυτά παρατίθενται αναλυτικά και αξιολογούνται

επαρκώς και αιτιολογημένα στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΩΝ καθώς και στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, για την εκδότρια διαπιστώθηκαν τα εξής:

- δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην δηλωθείσα έδρα της
- δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής για διάθεση των λογιστικών αρχείων
- δεν πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων στο εσωτερικό της χώρας, ούτε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές,
- ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό
- δεν είχε στην κατοχή του οχήματα επαγγελματικής χρήσης, μηχανήματα έργου και λοιπό πάγιο εξοπλισμό, ούτε διαπιστώθηκε από τις καταστάσεις ΜΥΦ ότι έχει μισθώσει εξοπλισμό για τις εργασίες που αναγράφονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία
- δεν δηλώνει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις υπερβολάβους οι οποίοι θα της παρείχαν υπηρεσίες προκειμένου να εκτελέσει τα έργα που αναφέρονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της,
- η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων από τις λήπτριες επιχειρήσεις γίνεται μετρητοίς
- η περιγραφή των εργασιών στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία είναι γενική και αόριστη,
- υπέβαλε αυθαίρετες και ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογία εισοδήματος καταχωρίζοντας εικονικές δαπάνες και αγορές.

Από όλα τα ανωτέρω διαπιστώνεται ότι η εκδότρια επιχείρηση είναι πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο όσον αφορά την δυνατότητά της για άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας καθώς από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών προκύπτει ότι δεν ήταν δυνατό να εκπληρώσει τις υπηρεσίες που αναφέρονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στον λήπτη προσφεύγοντα από την Δ.Ο.Υ. Σύρου, ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα όπως προσκομίσει σχετικά στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών καθώς επίσης όπως προσκομίσει και τον τρόπο εξόφλησης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων. Για τις υπό κρίση εργασίες συντάχθηκε σχετικό ιδιωτικό συμφωνητικό που είχε κατατεθεί στην Δ.Ο.Υ. Μυκόνου και στο οποίο αναφέρονταν ως συνολική αμοιβή το ποσό των 80.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ. Σημειώνεται ότι στο εν λόγω ποσό περιλαμβάνονταν και έξοδα για αγορά υλικών. Παρόλα αυτά ο δεν είχε προβεί σε αγορές πλην μιας καθαρής αξίας 6 ευρώ. Ο προσφεύγων όταν ρωτήθηκε για το είδος των εργασιών που παρασχέθηκαν και τα μηχανήματα που χρησιμοποιήθηκαν απάντησε ότι χρησιμοποιήθηκαν φορτοτάκι, τσαπάκι και φορτηγό, ωστόσο ο δεν διέθετε κανένα μηχάνημα, όπως επίσης δεν απασχόλησε και εργατικό δυναμικό. Επίσης επισημαίνεται ότι για τον τρόπο εξόφλησης των υπό κρίση τιμολογίων δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο αλλά ούτε και κατά το ενδικοφανές στάδιο σχετικά δικαιολογητικά.

Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί πραγματοποίησης των συγκεκριμένων συναλλαγών απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 18/06/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΩΝ και στην από 21/10/2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων 4337/2015 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Σύρου κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ο προσφεύγων επικουρικώς ισχυρίζεται την εφαρμογή της ευμενέστερης διάταξης ως προς την επιβολή του προστίμου.

Λαμβάνοντας υπόψη όσα έχουν γίνει δεκτά με την πρόσφατη Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας ΣΤΕ 2319/2021, για την παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, 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.

Ως εκ τούτου και η προσβαλλόμενη πράξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β και περ. γ του ν. 4337/2015 θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Ο προσφεύγων επίσης επικαλείται την εφαρμογή της ΠΟΛ 1097/2016 και την δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και την μη επιβολή προστίμου ΦΠΑ καθώς ισχυρίζεται ότι αφορούσαν σε αληθή και πραγματική συναλλαγή, αλλά και ως λήπτης ενεργούσε σε καλή πίστη, δηλαδή σε καμία περίπτωση δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή.

Ωστόσο ως σαφώς τεκμηριώνεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου ο εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπο μεν φορολογικά υπαρκτό αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο καθώς από την συναλλακτική του εικόνα διαπιστώθηκε ότι δεν διέθετε τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις εν λόγω συναλλαγές. Ως εκ τούτου δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στην επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα ΠΟΛ 1097/2016.

Β)Ως προς τις λογιστικές διαφορές που αφορούν σε δαπάνες που εξοφλήθηκαν με δίγραμμες επιταγές
Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες ποσού 100.175,77 ευρώ οι οποίες εξοφλήθηκαν με δίγραμμες επιταγές διότι έκρινε ότι δεν υπήρχαν στοιχεία από τους αντισυμβαλλόμενους προμηθευτές από τα οποία να αποδεικνύεται ότι οι προμηθευτές έλαβαν τις εν λόγω επιταγές καθώς αυτές δεν εκδόθηκαν σε διαταγή των προμηθευτών αλλά σε διαταγή του προσφεύγοντος.

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εξόφληση των παρακάτω τιμολογίων:

Α)Εκδοθέντα από την επιχείρηση

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ
19/2/2015	TIM.....	5.353,96
18/3/2015	TIM	4.967,14

31/3/2015	TIM	5.724,14
31/3/2015	TIM	6.027,38
21/4/2015	TIM	7.879,20
30/4/2015	TIM	7.810,17
30/4/2015	TIM.....	15.764,54
28/5/2015	/2015	775,86
19/12/2015	/2015	3.828,42
23/12/2015	/2015	2.049,96
Σύνολο		60.180,77

Β)Εκδοθέντα από την επιχείρηση

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ
21/12/2015		9.995,00
30/12/2015		10.000,00
		19.995,00

Γ)Εκδοθέντα από την επιχείρηση

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ
20/09/2015		20.000,00

πραγματοποιήθηκε μέσω οπισθογράφησης των παρακάτω δίγραμμων επιταγών:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ.ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΣΧΕΤΙΚΟ
.....		28/2/2015	12.000,00	.....	5Ζ
.....		31/3/2015	15.000,00	.....	5Ζ
.....		30/4/2015	15.000,00	.....	5Ζ
.....		23/6/2015	10.000,00	.....	5Δ
.....		31/7/2015	15.000,00	.....	5Γ
.....		26/8/2015	10.000,00	.....	5Ε
.....		31/8/2015	10.000,00	.....	5Β
.....		31/8/2015	15.000,00	.....	5ΣΤ
.....		30/4/2016	8.500,00	.....	5Α
.....		22/6/2016	7.000,00	.....	5Λ
.....		20/9/2016	10.000,00	.....	5Κ
.....		31/3/2017	12.000,00	.....	5Θ
.....		20/4/2017	7.000,00	.....	5Η
.....		18/5/2017	15.000,00	.....	5Ι

ΣΥΝΟΛΟ			161.500,00		
--------	--	--	------------	--	--

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ.ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΣΧΕΤΙΚΟ
.....		26/3/2016	20.000,00	.....	8
ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ.ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΣΧΕΤΙΚΟ
.....		25/6/2015	20.000,00	.....	9B
.....		26/7/2016	20.000,00	.....	9Γ
.....		23/8/2016	16.000,00	.....	9Α
.....		23/8/2016	20.000,00	.....	9Γ
ΣΥΝΟΛΟ			76.000,00		

Η Υπηρεσία μας δεδομένου ότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν παρέχονταν η πληροφορία ως προς τα στοιχεία οπισθογράφησης των ανωτέρω επιταγών απέστειλε το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2022ΕΜΠ/22-03-2022 έγγραφο στην και το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2022ΕΜΠ/22-03-2022 έγγραφο προς με το οποία ζητήθηκαν τα στοιχεία για τις ως άνω επιταγές καθώς και σχετική πληροφόρηση ως προς την οπισθογράφηση αυτών. Ενώ επίσης απέστειλε και κλήση προς τον προσφεύγοντα προκειμένου να προσκομίσει περαιτέρω στοιχεία ως προς τις ανωτέρω επιταγές από την πλευρά των αντισυμβαλλομένων προμηθευτών (αναλυτικό καθολικό, συσχέτιση τιμολογίων με αποδείξεις είσπραξης επιταγών και στοιχεία οπισθογράφησης αυτών).

Η απέστειλε το με αριθμ. πρωτ...../...../2022/ΔΕΔ...../2022 έγγραφό και αντίγραφα των επιταγών (και τις δύο πλευρές της κάθε επιταγής) καθώς και στοιχεία εξόφλησης αυτών.

Λαμβάνοντας υπόψη και τα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων που προσκόμισε ο προσφεύγων για τους δύο από τους ανωτέρω προμηθευτές (αναλυτικά καθολικά για και , πινάκια είσπραξης επιταγών για) ως προς τον τρόπο εξόφλησης των υπό κρίση τιμολογίων αναφέρονται τα εξής:

Ως προς την εταιρεία «.....»

Από τα προσκομισθέντα αναλυτικά καθολικά των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων του ως άνω αντισυμβαλλόμενου προμηθευτή για τον προσφεύγοντα απεικονίζεται η παρακάτω εικόνα:

ΚΑΡΤΕΛΑ Α

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΧΡΕΩΣΗΣ				ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΙΣΤΩΣΗΣ		
	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ/ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΠΟΣΟ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ	
Υπόλοιπο 31/12/2014						10.196,07	
28/1/2015	ΑΠ.ΕΙΣΠΡ.....				10.000,00	196,07	1

31/1/2015	TIM	1.794,41	287,10	2.081,51		2.277,58	
31/1/2015	TIM	312,00	49,92	361,92		2.639,50	
19/2/2015	TIM.....	5.353,96	856,63	6.210,59		8.850,09	
28/2/2015	TIM.....	5.504,84	880,77	6.385,61		15.235,70	
5/3/2015	ΑΠΟΔ.ΕΙΣΠ.....				10.000,00	5.235,70	2
16/3/2015	ΑΠΟΔ.ΕΙΣΠ.....				15.000,00	-9.764,30	3
18/3/2015	TIM	4.967,14	794,74	5.761,88		-4.002,41	
31/3/2015	TIM	5.724,14	915,86	6.640,00		2.637,59	
	TIM						
31/3/2015		6.027,38	964,38	6.991,76		9.629,35	
	TIM						
21/4/2015		7.879,20	1.260,67	9.139,87		18.769,22	
	TIM						
30/4/2015		7.810,17	1.249,63	9.059,80		27.829,02	
	TIM						
30/4/2015		15.764,54	2.522,33	18.286,87		46.115,88	
19/5/2015	ΑΠΟΔ.ΕΙΣΠ.				15.000,00	31.115,88	4
28/5/2015	/2015	775,86	124,14	900,00		32.015,88	
19/6/2015	ΑΠΟΔ.ΕΙΣΠ.				10.000,00	22.015,88	5
5/10/2015	ΑΠΟΔ.ΕΙΣΠ.				8.500,00	13.515,88	6
30/11/2015	/2015	455,49	72,88	528,37		14.044,25	
17/12/2015	ΑΠΟΔ.ΕΙΣΠ.				7.000,00	7.044,25	7
19/12/2015	/2015	3.828,42	880,54	4.708,96		11.753,21	
23/12/2015	/2015	2.049,96	471,49	2.521,45		14.274,66	
Σύνολο 31/12/2015		68.247,50	11.331,09	79.578,59	75.500,00	14.274,66	
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ 2016				12.351,56		26.626,23	

21/4/2016	ΑΠΟΔ.ΕΙΣΠ.				10.000,00	16.626,23	8
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ 2016				23.779,52		40.405,75	
29/8/2016	ΑΠΟΔ.ΕΙΣΠ.				27.000,00	13.405,75	9
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ 2016				4.826,35		18.232,10	
15/12/2016	ΑΠΟΔ.ΕΙΣΠ.				7.000,00	11.232,10	10
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ 2016				4.515,02		15.747,12	
Σύνολο 31/12/2016				33.120,89	44.000,00	15.747,12	

ΚΑΡΤΕΛΑ Β

Υπόλοιπο 31/12/2015						0,00	
2/11/2016	ΑΠΟΔ. Είσπραξης				10.000,00	-10.000,00	
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ 30/11/2016-31/12/2016				22.295,65		12.295,65	
Σύνολο 31/12/2016				22.295,65	10.000,00	12.295,65	

Ως προς τον τρόπο εξόφλησης των υπό κρίση τιμολογίων του φορολογικού έτους 2015 (ΚΑΡΤΕΛΑ Α ενδείξεις 1-10 στον ανωτέρω πίνακα) σημειώνεται ότι έχουν καταχωρηθεί οι συγκεκριμένες αποδείξεις είσπραξης. Από τα αντίγραφα αυτών διαπιστώνεται ότι δεν συσχετίζονται με το σύνολο των επιταγών που προσκόμισε ο προσφεύγων (σύνολο 161.500,00 ευρώ) συγκεκριμένα σε αυτές αναφέρονται ότι παρελήφθησαν οι παρακάτω επιταγές:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ						
ΑΠΟΔ.ΕΙΣΠΡ . ΕΠΙΤΑΓΩΝ	ΑΡ.ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖ Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙ Α ΛΗΞΗΣ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	ΠΟΣΟ	ΣΧΕΤΙΚΟ ΠΡΟΣΦΥΓ ΗΣ	ΣΧΕΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ ΑΠΟ ΤΡΑΠΕΖΑ
...../2015			23/6/2015	10.000,00	5Δ	ΟΠΙΣΘΟΓΡΑΦΗΘΗΚ Ε ΟΚ ΑΡΧΕΙΟ 3 ΕΓΓΡΑΦΑ 10,
...../2015			26/8/2015	10.000,00	5Ε	ΟΠΙΣΘΟΓΡΑΦΗΘΗΚ Ε ΟΚ ΑΡΧΕΙΟ 3 ΕΓΓΡΑΦΑ 11-14

...../2015	.....	.....	31/7/2015	15.000,00	5Γ	ΟΠΙΣΘΟΓΡΑΦΗΘΗΚ Ε ΟΚ ΑΡΧΕΙΟ 3 ΕΓΓΡΑΦΑ 7-9
...../2015	.....	.....	31/8/2015	15.000,00	5ΣΤ	(1) ΑΡΧΕΙΟ 1 6005/2272
...../2015	.....	.....	31/8/2015	10.000,00	5Β	ΟΠΙΣΘΟΓΡΑΦΗΘΗΚ Ε ΟΚ ΑΡΧΕΙΟ 3 ΕΓΓΡΑΦΑ 4-6
...../2015	.....	.....	30/4/2016	8.500,00	5 ^Α	ΟΠΙΣΘΟΓΡΑΦΗΘΗΚ Ε ΟΚ ΑΡΧΕΙΟ 3 ΕΓΓΡΑΦΑ 1-3
...../2015	.....	.....	22/6/2016	7.000,00	5Λ	ΟΠΙΣΘΟΓΡΑΦΗΘΗΚ Ε ΟΚ ΑΡΧΕΙΟ 3 ΕΓΓΡΑΦΑ 19
...../2016	.....	.....	20/9/2016	10.000,00	5Κ	ΟΠΙΣΘΟΓΡΑΦΗΘΗΚ Ε ΟΚ ΑΡΧΕΙΟ 3 ΕΓΓΡΑΦΑ 16-18
...../2016	.....	.....	31/3/2017	12.000,00	5Θ	(1)
...../2016	.....	.....	18/5/2017	15.000,00	5Ι	(1) ΑΡΧΕΙΟ 1
...../2016	.....	.....	20/4/2017	7.000,00	5Η	(1)
				119.500,00		

Ως αναφέρθηκε για την οπισθογράφιση των ως άνω επιταγών που είχαν εκδοθεί από τρίτη επιχείρηση σε διαταγή του προσφεύγοντος, από την πλευρά του προσφεύγοντος δεν τέθηκε αναλυτικότερη πληροφόρηση για το σύνολο των επιταγών και για τον λόγο αυτό στάλθηκε σχετικό αίτημα στις ανωτέρω τράπεζες.

Στην τελευταία στήλη του πίνακα αναφέρεται η σχετική πληροφόρηση που υφίσταται από την τράπεζα και συγκεκριμένα από τα αντίγραφα των δύο όψεων των επιταγών και από τα παραστατικά εξόφλησης αυτών, (που στάλθηκαν επίσης από την Τράπεζα) διαπιστώνεται ότι οι ως άνω επιταγές είχαν εκδοθεί από τρίτη επιχείρηση (.....) σε διαταγή του προσφεύγοντος και στην συνέχεια οπισθογραφήθηκαν από τον ίδιο και δόθηκαν στην ως άνω εταιρεία, η οποία επίσης στην συνέχεια τις παραχώρησε μέσω οπισθογράφησης σε τρίτο πρόσωπο.

Για τις λοιπές επιταγές με την ένδειξη (1) δεν έχουν σταλεί στοιχεία από τις ανωτέρω τράπεζες (Η δεν απέστειλε διότι οι ως άνω επιταγές εμφανίσθηκαν για πληρωμή μέσω ΔΗΣΣΕ και πληρώθηκαν από άλλες τράπεζες, ενώ η δεν έχει απαντήσει μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της παρούσας Απόφασης) ωστόσο δεδομένου ότι προσκομίσθηκαν αντίγραφα επιταγών, αντίγραφα αποδείξεων είσπραξης του αντισυμβαλλόμενου προμηθευτή στις οποίες αναφέρεται η λήψη των συγκεκριμένων επιταγών ως μέσο πληρωμής των συναλλαγών μεταξύ του προσφεύγοντος και της ως άνω εταιρείας και επίσης στα αναλυτικά καθολικά εμφανίζονται καταχωρημένες οι συγκεκριμένες αποδείξεις και δεδομένου ότι δεν διαπιστώθηκαν από την πλευρά του ελέγχου ότι υφίσταται θέμα εικονικότητας των συναλλαγών, λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να διαπιστωθεί η εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων και οι εν λόγω επιταγές.

Λαμβάνοντας υπόψη την συνολική εικόνα (υπόλοιπο από το έτος 2014, συναλλαγές 2015 και 2016),

ΚΑΡΤΕΛΑ Α

		ΧΡΕΩΣΗ			ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
		ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΚΔΟΘΗΚΑΝ	
Υπόλοιπο 31/12/2014						10.196,07
Σύνολο 31/12/2015		68.247,50	11.331,09	79.578,59	75.500,00	14.274,66
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ 2016				12.351,56		26.626,22
21/4/2016	ΑΠΟΔ.ΕΙΣΠ.				10.000,00	16.626,22
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ 2016				23.779,52		40.405,74
29/8/2016	ΑΠΟΔ.ΕΙΣΠ.				27.000,00	13.405,74
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ 2016				4.826,35		18.232,09
15/12/2016	ΑΠΟΔ.ΕΙΣΠ.				7.000,00	11.232,09
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ 2016				4.515,02		15.747,11
Σύνολο 31/12/2016				45.472,45	44.000,00	15.747,11

ΚΑΡΤΕΛΑ Β

Υπόλοιπο 31/12/2015					0,00	
2/11/2016	ΑΠΟΔ. Είσπραξης				10.000,00	-10.000,00
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ 30/11/2016-31/12/2016				22.295,65		12.295,65
Σύνολο 31/12/2016				22.295,65	10.000,00	12.295,65

Και δεδομένου ότι:

-για την αποπληρωμή των υπό κρίση τιμολογίων φορολογικού έτους 2015 δίνονταν μόνο οι ως άνω επιταγές τρίτου (αντίγραφα αποδείξεων είσπραξης επιταγών μέχρι το με αριθμ...../2016),

-από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν διαπιστώθηκε ότι οι εν λόγω επιταγές που λήφθηκαν από τον αντισυμβαλλόμενο προμηθευτή και καλύπτουν το υπόλοιπο του 2014 και τα τιμολόγια του 2015 είναι καταχωρημένες στα λογιστικά του βιβλία και έχουν εξοφληθεί μέσω τραπεζής,

-από την πλευρά του ελέγχου δεν διαπιστώθηκε εικονικότητα των συναλλαγών,

Συνάγεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 και 23 του ν.4172/2103 ως προς την εξόφληση της δαπάνης με την χρήση τραπεζικού μέσου και συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ως προς την λογιστική διαφορά που αντιστοιχεί στα ως άνω τιμολόγια (.....-/.....-/2015 σελ.11 οικείας έκθεσης ελέγχου και όπως αναλυτικά αναφέρθηκαν ανωτέρω σελ.21 Παρούσας Απόφασης) εκδοθέντα από την ως εταιρεία συνολικού ποσού **60.180,77 ευρώ** βασίμως προβάλλονται και γίνονται αποδεκτοί.

Ως προς την εταιρεία «.....»

Ο προσφεύγων έλαβε για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2015, τα παρακάτω τιμολόγια:

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
.....	21/12/2015	9.995,00	2.298,85	12.294,00
.....	30/12/2015	10.000,00	2.300,00	12.300,00
		19.995,00	4.598,85	24.594,00

Τα ανωτέρω τιμολόγια ισχυρίζεται ότι εξοφλήθηκαν μέσω οπισθογράφησης των παρακάτω δίγραμμων επιταγών οι οποίες είχαν εκδοθεί σε διαταγή του προσφεύγοντος:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ.ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΣΧΕΤΙΚΟ
.....		25/6/2015	20.000,00	.....	9B
.....		26/7/2016	20.000,00	.....	9Γ (ΑΡΧΕΙΟ 3 ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΕΓΓΡΑΦΑ 24-26)
.....		23/8/2016	16.000,00	.....	9Α(ΑΡΧΕΙΟ 3 ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΕΓΓΡΑΦΑ 20-23)
.....		23/8/2016	20.000,00	.....	9Γ (ΑΡΧΕΙΟ 3 ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΕΓΓΡΑΦΑ 27-29)
ΣΥΝΟΛΟ			76.000,00		

Για την επιταγή δεν απεστάλη από την τράπεζα σχετική πληροφόρηση για τις λοιπές

επιταγές, από την στάλθηκαν αντίγραφα των δύο όψεων των επιταγών από τα οποία διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων είχε οπισθογραφήσει τις ως άνω επιταγές, και επίσης στην πίσω όψη αυτών εμφανίζεται και η εταιρεία να έχει οπισθογραφήσει τις εν λόγω επιταγές . Ωστόσο από το προσκομισθέν αναλυτικό καθολικό του προμηθευτή δεν εμφανίζεται καμία καταχωρημένη απόδειξη είσπραξης των ως άνω επιταγών ως εκ τούτου από τα ανωτέρω στοιχεία δεν αποδεικνύεται ότι οι εν λόγω επιταγές έχουν δοθεί προς εξόφληση των συγκεκριμένων τιμολογίων. Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εξόφλησης των ως άνω τιμολογίων και συγκεκριμένα περί εξόφλησης μέσω των ανωτέρω επιταγών απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Ως προς την εταιρεία «.....»

Ο προσφεύγων έλαβε για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2015, από την ως άνω εταιρεία το με αριθμ...../2015 τιμολόγιο καθαρής αξίας 20.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το εν λόγω τιμολόγιο εξοφλήθηκε και συγκεκριμένα εξοφλήθηκε μέσω οπισθογράφησης της παρακάτω δίγραμμης επιταγής η οποία είχε εκδοθεί σε διαταγή του:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ.ΕΠΙΤ ΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΗ ΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΣΧΕΤΙΚΟ
.....		26/3/2016	20.000,00	.....	8 (ΑΡΧΕΙΟ 2 ΕΓΓΡΑΦΑ ΤΡΑΠΕΖΑΣ 1-3)

Ωστόσο από την πληροφόρηση που στάλθηκε από την τράπεζα Πειραιώς η εν λόγω επιταγή ακυρώθηκε και δεν χρησιμοποιήθηκε για την αποπληρωμή του ανωτέρου τιμολογίου. Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Γ)Ως προς τις λογιστικές διαφορές που αφορούν σε δαπάνες ποσού οι οποίες δεν προσκομίσθηκαν δικαιολογητικά εξόφλησης (ανάλυση αυτών πίνακας 11 οικείας έκθεσης ελέγχου)

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται την εσφαλμένη μη αναγνώριση από τον έλεγχο των παρακάτω δαπανών και αναφέρει ότι δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά εξόφλησης καθώς οι συγκεκριμένες δαπάνες δεν εξοφλήθηκαν και προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών του προσκομίζει με την υπό κρίση προσφυγή και με το συμπληρωματικό υπόμνημα βεβαιώσεις των παρακάτω προμηθευτών και πιστωτών, περί μη ολικής εξόφλησης των κάτωθι ποσών:

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	Συνολική αξία
11	30/9/2015	.....	2.000,00	260,00	2.260,00
29	22/12/2015	.....	20.000,00	4.600,00	24.600,00
30	31/12/2015	.....	15.000,00	3.450,00	18.450,00
			35.000,00	8.050,00	43.050,00
					
1	25/1/2015	.....	18.550,00	2.968,00	21.518,00
					
2	30/1/2015	.....	26.450,00	4.232,00	30.682,00

3	10/2/2015	..... ..... .....	7.942,00	1.270,72	9.212,72
4	12/2/2015	..... ..... .....	23.100,00	3.696,00	26.796,00
5	25/2/2015	..... ..... .....	11.800,00	1.888,00	13.688,00
6	7/3/2015	..... ..... .....	2.289,30	366,29	2.655,59
22	20/9/2015	..... ..... .....	50.000,00	8.000,00	58.000,00
			140.131,30	22.421,01	162.552,31
70	27/9/2015	.....	3.100,00	496,00	3.596,00
97	27/9/2015	.....	6.900,00	1.104,00	8.004,00
			10.000,00	1.600,00	11.600,00
473	28/12/2015	.....	7.363,97	1.693,71	9.057,68
474	29/12/2015	.....	5.224,29	1.201,59	6.425,88
			12.588,26	2.895,30	15.483,56

Ωστόσο πέραν των προσκομισθεισών βεβαιώσεων/δηλώσεων περί μη εξόφλησης οφειλών για υπηρεσίες και αγαθά που είχαν παρασχεθεί/παρασχεθεί από το 2015, δεν προσκομίσθηκε κανένα άλλο δικαιολογητικό από το οποίο είτε να προκύπτει ότι υφίσταται συμφωνία σταδιακής αποπληρωμής των ως άνω υποχρεώσεων, είτε να προκύπτει ότι οι συγκεκριμένοι πιστωτές έχουν ασκήσει σχετικά ένδικο μέσα διεκδίκησης των ως άνω απαιτήσεών τους.

Δεδομένου ότι δεν διαπιστώνεται να υφίσταται καμία από τις ανωτέρω περιπτώσεις σύμφωνα με τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής τα ως άνω ποσά έχουν εξοφληθεί και δεδομένου ότι δεν διαπιστώθηκε εξόφληση με τραπεζικό μέσο, συνάγεται ότι η εξόφληση πραγματοποιήθηκε με μετρητά και ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις ανωτέρω δαπάνες.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω με την παρούσα Απόφαση το τελικώς φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα έχει ως εξής:

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	561.667,50	561.667,50	561.667,50
ΔΑΠΑΝΕΣ	508.065,49	508.065,49	508.065,49
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	53.602,01	53.602,01	53.602,01
ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	49,99	49,99	49,99
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ/ΔΕΔ		369.173,33	308.992,56
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	53.652,00	422.825,33	362.644,56

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **09.12.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**, **ΑΦΜ**, ως εξής:

α) την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση της υπ' αριθμόν/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, και της υπ' αριθμόν/2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015) της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου

β) την απόρριψη αυτής και την επικύρωση της υπ' αριθμόν/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, και της υπ' αριθμόν/2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 55 2δ του Ν. 4174/2013 – άρθρου 79 ν. 4472/2017) της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου

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

Φορολογικό έτος 2015

Εισόδημα

	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	0,00		0,00		0,00		0,00
Τόκοι-Μερίσματα	1,80		1,80		1,80		0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα- προσαύξηση							0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	53.652,00		422.825,33		362.644,56		308.992,56
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	7.818,24		7.818,24		7.818,24		0,00
Συνολικό εισόδημα	61.472,04	0,00	430.645,37	0,00	370.464,60	0,00	308.992,56
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο	61.472,04	0,00	430.645,37	0,00	370.464,60	0,00	308.992,56
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Άθροισμα	61.472,04	0,00	430.645,37	0,00	370.464,60	0,00	308.992,56
Εκπτώσεις εισοδήματος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	61.472,04	0,00	430.645,37	0,00	370.464,60	0,00	308.992,56

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΥΗΣ								
	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)		ΕΛΕΓΧΟΥ (2)		ΔΕΔ (3)		ΔΙΑΦΟΡΑ (3)-(1)	
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	61.472,04	0,00	430.645,37	0,00	370.464,60	0,00	308.992,56	0,00
ΑΥΤΟΤΕΛ.ΦΟΡΟΛΟ.ΠΟΣΑ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΤΕΛΩΝ ΦΟΡΟΛ.ΠΟΣΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	61.472,04	0,00	430.645,37	0,00	370.464,60	0,00	308.992,56	0,00
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	9.256,67	0,00	9.256,67	0,00	9.256,67	0,00		
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΡΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	61.472,04	0,00	430.645,37	0,00	370.464,60	0,00	308.992,56	0,00
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	4,00%	0%	6,00%	0,00%	6,00%	0,00%		
ΕΙΣΦΟΡΑ	2.458,88	0,00	25.838,72	0,00	22.227,88	0,00	19.768,99	0,00
ΕΙΣΦΟΡΑ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.458,88	0,00	25.838,72	0,00	22.227,88	0,00	19.768,99	0,00
	2.458,88		25.838,72		22.227,88		19.768,99	

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2015 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ							
	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	(1)
A. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας							
Εισόδημα	61.472,04	0,00	430.645,37	0,00	370.464,60	0,00	308.992,56
Φόρος κλίμακας	15.925,44	0,00	137.752,64	0,00	117.892,99	0,00	101.967,55
Μείωση φόρου	1.720,01	0,00	1.720,01	0,00	1.720,01	0,00	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος που αναλογεί	14.205,43	0,00	136.032,63	0,00	116.172,98	0,00	101.967,55
B. Μείον							0,00
1.φορος που παρακρατήθηκε από							0,00
α. Τόκους -μερίσματα- δικαιώματα	0,25	0,00	0,25	0,00	0,25	0,00	0,00
β. επιχειρηματική δραστηριότητα	14.714,93	0,00	14.714,93	0,00	14.714,93	0,00	0,00
γ. Μισθωτή εργασία-συντάξεις	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2.φορος που προκαταβλήθηκε							0,00
α. Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ. έτος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ε. αλλοδαπής προέλευσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου	-509,75	0,00	121.317,45	0,00	101.457,80	0,00	101.967,55
Γ. Πλέον							0,00

1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2.Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου			0,00		0,00		0,00
Πρόσθετο ΟΓΑ χαρτοσήμου			0,00		0,00		0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.458,88	0,00	25.838,72	0,00	22.227,88	0,00	19.768,99
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	0,00	650,00	0,00	650,00	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013		0,00	60.913,60	0,00	50.983,78	0,00	50.983,78
Γενικό Σύνολο	2.599,13	0,00	208.719,77	0,00	175.319,46	0,00	172.720,32
Διαφορά συμψηφισμού	0,00		0,00		0,00		0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	2.599,13		208.719,77		175.319,46		172.720,33
πιστωτικό ποσό για επιστροφή	0,00						0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή	0,00		0,00		0,00		
Τελικό Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	2.599,13		208.719,77		175.319,46		172.720,33

(τροποποίηση της υπ' αριθμόν/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015)

ΦΠΑ

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	12.800,00
Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4174/2013	3.840,00
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	16.640,00

(Ως η υπ' αριθμ...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015)

Πρόστιμο άρθρου (άρθρο 55 2δ του Ν. 4174/2013 – άρθρου 79 ν. 4472/2017) ποσού 6.400,00 ευρώ

(ως η υπ' αριθμ./2021 Πράξη Επιβολή Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 55 2δ του Ν. 4174/2013 – άρθρου 79 ν. 4472/2017) της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015)

ΚΦΔ-ΕΛΠ

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 2.500,00 €

(τροποποίηση της υπ' αριθμ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015) της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015,)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Γ.ΣΚΟΥΡΑ

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