



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΥΠΟΔ/ΝΣΗ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604526  
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 26/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1969

### 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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020](#) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. 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».

4. Την από 26/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ..... ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ, με διακριτικό τίτλο «..... ΑΕ», ΑΦΜ ....., έδρα στα ..... του Δήμου Κορίνθου και αντικείμενο εργασιών «....., ΜΕ ΥΠΑΓΩΓΗ ΣΕ ΦΠΑ», λοιπές δραστηριότητες «.....» ΚΑΙ «.....», κατά των με αριθ.:

α) ...../20-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,

β) ...../20-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους

2015,

γ) ...../20-12-2021, Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων αρθ.7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 χρήσης 2015,

δ) ...../20-12-2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθ.79 παρ. 1 του ν. 4472/2017 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

7. Την εισήγηση της ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από 26/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ..... ΑΕ, με 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:

Λόγω λήψης δέκα πέντε (15) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 123.565,00 € πλέον ΦΠΑ 28.419,95 € κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 περ. ε' του Κ.Φ.Δ., κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π:

- Με την με αρ. ....../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ποσού 81.716,41 € οι οποίες μείωσαν ισόποσα τη φορολογική ζημία χρήσης.

-Με την με αρ. ....../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 28.419,95 € πλέον προστίμου αρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. ύψους 14.209,97 €, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 42.629,92 €.

- Με την με αριθ. ....../2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν.4337/2015, χρήσης 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή ύψους 49.426,00 € (123.565,00 €X 40%).

-Με την με αρ. ....../2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ.79 παρ. 1 του ν. 4472/2017 φορολογικού έτους 2015 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ΦΠΑ ποσού 14.209,97 € (28.419,95 €X 50%).

Τα ως άνω επιβληθέντα πρόστιμα και φόροι προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης

στοιχείων δυνάμει της υπ' αρ. ..../**2021** εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ ...../29-09-2021 Δελτίο Πληροφοριών, με το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια ΔΟΥ ΚΟΡΙΝΘΟΥ (αρ. πρωτ. ΔΟΥ ΚΟΡΙΝΘΟΥ ...../05-10-20) η σχετική έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4174/2013», αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση ..... του ..... ΑΦΜ ....., ..... Κορινθίας και αντικείμενο δραστηριότητας «.....».

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της ΥΕΔΔΕ προέκυψε ότι ο ελεγχόμενος ..... για τη χρήση 2015 εξέδωσε τριακόσια ογδόντα ένα (381) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ως άνω είναι και η ..... ΑΕ, η οποία έλαβε στη χρήση του 2015 δεκαπέντε (15) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 123.565,00 € πλέον ΦΠΑ 28.419,95 €, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 περ. ε' του Κ.Φ.Δ., κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π. Τα εν λόγω τιμολόγια απεικονίζονται παρακάτω:

|    | Α/Α   | ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ    | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)   | ΦΠΑ (€)          | ΣΥΝ. ΑΞΙΑ(€)      | ΕΙΔΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ  |
|----|-------|---------------|-------------------|------------------|-------------------|-------------------|
| 1  | ..... | 15/1/2015     | 5.565,00          | 1.279,95         | 6.844,95          | ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ    |
| 2  | ..... | 2/2/2015      | 46.200,00         | 10.626,00        | 56.826,00         | ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ |
| 3  | ..... | 2/6/2015      | 15.900,00         | 3.657,00         | 19.557,00         | ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ    |
| 4  | ..... | 5/6/2015      | 4.420,00          | 1.016,60         | 5.436,60          | ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ |
| 5  | ..... | 10/6/2015     | 4.420,00          | 1.016,60         | 5.436,60          | ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ |
| 6  | ..... | 12/6/2015     | 4.420,00          | 1.016,60         | 5.436,60          | ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ |
| 7  | ..... | 17/6/2015     | 4.420,00          | 1.016,60         | 5.436,60          | ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ |
| 8  | ..... | 19/6/2015     | 4.420,00          | 1.016,60         | 5.436,60          | ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ |
| 9  | ..... | 22/6/2015     | 4.800,00          | 1.104,00         | 5.904,00          | ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ    |
| 10 | ..... | 23/6/2015     | 4.420,00          | 1.016,60         | 5.436,60          | ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ |
| 11 | ..... | 26/6/2015     | 4.420,00          | 1.016,60         | 5.436,60          | ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ |
| 12 | ..... | 30/6/2015     | 6.900,00          | 1.587,00         | 8.487,00          | ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ    |
| 13 | ..... | 30/6/2015     | 4.420,00          | 1.016,60         | 5.436,60          | ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ |
| 14 | ..... | 4/7/2015      | 4.420,00          | 1.016,60         | 5.436,60          | ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ |
| 15 | ..... | 6/7/2015      | 4.420,00          | 1.016,60         | 5.436,60          | ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ |
|    |       | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> | <b>123.565,00</b> | <b>28.419,95</b> | <b>151.984,95</b> |                   |

Εν συνεχεία δυνάμει της υπ' αρ. ..../**2021** εντολής ελέγχου διενεργήθηκε από τη ΔΟΥ ΚΟΡΙΝΘΟΥ έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων Εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, επιδόθηκε το υπ' αριθ. ..../**16-11-2021** Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι Προσωρινές Πράξεις προσδιορισμού φόρων και προστίμων και με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκαν οι από 20/12/2021 σχετικές Εκθέσεις ελέγχου και εκδόθηκαν οι ως άνω

προσβαλλόμενες πράξεις, με τη διαπίστωση ότι τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως Λιακάκου Νικολάου είναι εικονικά στο σύνολό τους κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 περ. ε' του Κ.Φ.Δ..

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

**α) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των εν θέματι καταλογιστικών πράξεων, λόγω μη τήρησης του συνταγματικώς και νομοθετικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.**

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι δεν της δόθηκε η δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τον προσωρινό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης κατ' άρθρο 28 του ν. 4174/2021, εφόσον το Σημείωμα Διαπιστώσεων αναρτήθηκε ηλεκτρονικά στις 17/11/2021, η νόμιμη κοινοποίησή του θεωρείται πως συντελέστηκε στις 26/11/2021 σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 6 του ν. 4174/2013, επομένως η νόμιμη προθεσμία υποβολής των απόψεών του ήταν η 17/12/2021. Αναιτιολόγητα συνεπώς το έγγραφο σημείωμα των απόψεων της εταιρείας θεωρήθηκε ότι υποβάλλεται εκπρόθεσμα την 17<sup>η</sup>/12/2021.

**β) Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας – Παράνομη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.**

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται μεταξύ άλλων ότι «.....η εταιρεία που συνεργαστήκαμε ήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτό νομικό πρόσωπο, αφού κατείχε ΑΦΜ κατά το φορολογικό έτος 2015, συνεπώς προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή φέρει το πλήρες βάρος της απόδειξης» Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται σχετική νομολογία ΣτΕ (3172/2013, 566/2010, 1653/2006, 1219/2005) και αποφάσεις της φορολογικής διοίκησης και συγκεκριμένα:

- «όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται (εν όλω ή εν μέρει), είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με το φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή του δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας (ΣτΕ 116/2013)».....

.....«κατά τους διενεργούμενους εφεξής ελέγχους θα πρέπει ενόψη και της απόφασης αυτής (ΣτΕ 1553/20030) να δίδεται όλως ιδιαιτέρως αυξημένη προσοχή κατά την τεκμηρίωση των τυχόν καταλογιζόμενων παραβάσεων, ανάλογα βεβαίως πάντα με τα εκάστοτε πραγματικά δεδομένα κάθε υπόθεσης (ΠΟΛ 1087/2005)».....

«...με βάση τα ανωτέρω εκτεθέντα καθίσταται σαφές ότι και στην προκειμένη περίπτωση η ελεγκτική αρχή φέρει το σχετικό βάρος για την απόδειξη της εικονικότητας των υπό κρίση

συναλλαγών, ενώ περαιτέρω, η απόδειξη θα πρέπει να λάβει χώρα επί τη βάση αδιαμφισβήτητων στοιχείων και όχι με τεκμαρτό τρόπο βάσει ΠΟΛ 1087/2005 και τη σχετική πάγια νομολογία».

Ως προς την εικονικότητα των επίμαχων στοιχείων ισχυρίζεται μεταξύ άλλων ότι παρασχέθηκαν από τον εκδότη συγκεκριμένες εργασίες, που προκύπτουν από την αιτιολογία των τιμολογίων και ότι για τις συγκεκριμένες εργασίες, η εταιρεία είχε ενταχθεί στο πρόγραμμα .....-2020, χάριν του οποίου έχουν διενεργηθεί ειδικές αυτοψίες σε τρία διαφορετικά στάδια εκτέλεσης εργασιών και έχουν συνταχθεί σχετικές πιστοποιήσεις αποπεράτωσης εργασιών, από ανεξάρτητους μηχανικούς του Υπουργείου Παραγωγικής Ανασυγκρότησης Περιβάλλοντος & Ενέργειας και επισυνάπτει φωτογραφίες από τον περιβάλλοντα εξωτερικό χώρο της εταιρείας, όπου κατά τους ισχυρισμούς φαίνονται σχάρες και κανάλια, όπως αυτά περιγράφονται στο κρινόμενο με αρ. ....-/02-02-2015 εκδόσεως ..... En κατακλείδι ισχυρίζεται ότι «ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τα προσκομισθέντα ως άνω στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται πλήρως η εκτέλεση των συγκεκριμένων εργασιών αλλά ούτε απέδειξε το γεγονός ότι **οι περιγραφόμενες στα εκδοθέντα από τον ..... υπηρεσίες δεν παρασχέθηκαν πράγματι από εκείνον**».

**γ) Αναφορικά με τον τρόπο εξόφλησης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων**

Ισχυρίζεται ότι:

«1. Το υπ' αρ. ....-/15-01-2015 ΤΔΑ και το υπ' αρ. ....-/02-02-2015 ΤΠΥ, ποσών 6.844,95 € και 56.836,00 € αντίστοιχα, τα οποία εξοφλήθηκαν με τις υπ' αρ. ....-/16-02-2015 και ....-/04-02-2015 αποδείξεις είσπραξης ....., συμφωνήθηκε με τον εκδότη να γίνει με μετρητά και εκείνος να προβεί στην προσκόμιση σχετικής κατάθεσης ως εξοφλητική απόδειξη που θα επέιχε θέση αποδεικτικού της σχετικής πληρωμής».

2. Αναφορικά με τις πληρωμές που διενεργήθηκαν με μετρητά, ήτοι τις υπ' αρ. ....-/13-07-2015, ....-/13-07-2015 και ....-/19-07-2015 εκδοθείσες αποδείξεις πληρωμής ποσών 36.000,00 €, 11.100,00 € και 7.291,15 € αντίστοιχα, συνάγεται ότι ως δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28/06/2015 έως 19/07/2015 έχουν εφαρμογή οι **διατάξεις περί τραπεζικής αργίας**.

3. Αναφορικά με την υπ' αρ. .... τραπεζική επιταγή Συνεταιριστικής Τράπεζας ....., δεν κρίνεται απαραίτητο να αναλυθεί καθώς πρόκειται για τραπεζικό μέσο πληρωμής που ως τέτοιο πρέπει να εξαιρεθεί από τα τεκμήρια της φερόμενης εικονικότητας των υπό κρίση συναλλαγών.

4. Όσον αφορά τα λοιπά φορολογικά παραστατικά που δεν έχουν ακόμα εξοφληθεί, συνολικού ποσού 21.922,84 €, είναι ποσό το οποίο μέχρι και σήμερα τελεί σε πίστωση του λογαριασμού 50.98.0608. Επομένως για τα φορολογικά παραστατικά που αθροίζουν το υπόλοιπο των 21.922,84 €, ήτοι τα με αρ. ....-/30-06-2015, ....-/30-06/2015, ....-/04-07-2015 και ....-/06-07-2015 φορολογικά στοιχεία εκδόσεως ....., ποσών 8.487,00 €, 5.436,60 €, 5.436,60 € και 5.436,60 € αντίστοιχα, **δεν υφίσταται ο χαρακτηρισμός της εικονικότητας καθώς δεν έχουν**

πληρωθεί».

**δ) Πλήρωση της προϋπόθεσης της καλοπιστίας του λήπτη των φορολογικών στοιχείων.**

Ισχυρίζεται μεταξύ άλλων ότι « η εταιρεία μας είχε την εύλογη πεποίθηση, από τα έγγραφα που προσκομίστηκαν σε αυτήν (διασταύρωση ΑΦΜ, θεώρηση στοιχείων κλπ) ότι πρόκειται περί σοβαρής και αξιόπιστης επιχείρησης.....

Εκ των ως άνω αναφερομένων συνάγεται ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές, εξοφλήθηκαν δε είτε με τραπεζικά μέσα είτε με μετρητά λόγω τραπεζικής αργίας.....

Δια των παραστατικών αυτών η εταιρεία εξυπηρέτησε πραγματικές της ανάγκες, οι οποίες αποδεικνύονται με πλήθος αποδεικτικών εγγράφων.....»

**ε) Έλλειψη σαφούς, ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολόγησης:**

Αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι:

«.....Στην προκειμένη περίπτωση η ελεγκτική αρχή δεν αιτιολογεί την κρίση της. Ειδικότερα, καίτοι συμπεραίνει ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι πραγματικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καταλήγει αυθαίρετα ότι είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή, χωρίς όμως να τεκμηριώνει το λόγο αλλά αρκούμενη σε μια αόριστη εξήγηση ότι δεν πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές αφενός γιατί ο εκδότης δεν είχε τη δυνατότητα και την ικανότητα να παρέχει τις υπηρεσίες αφετέρου διότι από τον επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε δεν εξακριβώθηκαν οι περιγραφόμενες εργασίες και τα υλικά, όπως αυτά περιγράφονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία.

**στ) Αναδρομική εφαρμογή της Αρχής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης, αναφορικά με τους καταλογισθέντες φόρους και με τα επιβληθέντα σε βάρος της εταιρείας πρόστιμα για αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων – Απόφαση ΣτΕ 2319/2021.**

**Σχετικά με τον 1ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παράβασης του ουσιώδους τύπου**

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:**

**1.** Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

**3.** Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:  
α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.....

**6.** Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή

νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της.

**Επειδή**, σύμφωνα με την Πολ.1125/2014 «Καθορισμός λεπτομερειών εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 5 του ν. 4174/2013 (Α' 170), για την ηλεκτρονική κοινοποίηση πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης», ορίζεται ότι:

#### **Άρθρο 3 Διαδικασία Κοινοποίησης**

Η προς κοινοποίηση πράξη, με τα κατά Νόμο με αυτήν συγκοινοποιούμενα, ή η απόφαση, ή η ατομική ειδοποίηση ή ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του [άρθρου 28](#) του Ν. [4174/2013](#) αναρτάται στο «Λογαριασμό» του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet, στην επιλογή «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση – e-Κοινοποιήσεις». Ο φορολογούμενος ειδοποιείται ηλεκτρονικά με μήνυμα που αποστέλλεται στη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Η πράξη και τα συγκοινοποιούμενα με αυτή, η απόφαση και η ειδοποίηση θεωρούνται νομίμως κοινοποιηθείσες μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση και την κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική ειδοποίηση, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, **εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής του κοινοποιούμενου εγγράφου.**

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθ. 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.
2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη

διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρ. 62 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή

β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

**Επειδή** εν προκειμένω, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ εξέδωσε το με αριθ...../16-11-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρου 28 του Ν.4174/2013 μετά των συνημμένων πράξεων, το οποίο αναρτήθηκε στις 17/11/2021 στο λογαριασμό της προσφεύγουσας στο σύστημα TAXISnet, **αναγνώστηκε την ίδια ημέρα, άρα η κοινοποίησή του συντελέστηκε στις 17/11/2021**, κατά τα ανωτέρω οριζόμενα για την ηλεκτρονική κοινοποίηση. Στην προκειμένη περίπτωση δηλαδή η κοινοποίηση έγινε σε προγενέστερο χρόνο από την παρέλευση του δεκαήμερου από την ανάρτηση, λόγω του ότι **προέκυψε προγενέστερος χρόνος παραλαβής** (η ημερομηνία ανάγνωσης του μηνύματος ήτοι η 17<sup>η</sup>/11/2021).

Συνεπώς, προκύπτει ότι η ως άνω, βάσει άρθρου 28 του ΚΦΔ προθεσμία, παρήλθε στις 07/12/2021 και ότι ο ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα.

#### **Σχετικά με τον 2ο ισχυρισμό (β' μέρος) περί Παράνομης αντιστροφής του βάρους της απόδειξης**

**Επειδή**, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ721/2014, 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

**Επειδή,** περαιτέρω με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, «Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, 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 προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες», ο ως άνω ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα.

**Σχετικά με τον 3° ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί του τρόπου εξόφλησης των επίμαχων**

## φορολογικών στοιχείων

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- 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**, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,
- 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**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/2014 «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013», διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι:

1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.
2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.....

**Επειδή** η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεση των προαναφερόμενων ελέγχων:

1) Αντίγραφα των δεκαπέντε (15) επίμαχων φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν από τον Λιακάκο Νικόλαο, όπως αποτυπώνονται παρακάτω με την αιτιολογία τους:

| A/A | Παραστατικό | Ημερομηνία | ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΣΤΑ<br>ΤΗΡΟΥΜΕΝΑ<br>ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ<br>– ΛΟΓ. | Αιτιολογία                                                                                             | ΚΑΘΑΡΗ<br>ΑΞΙΑ € | ΦΠΑ €     |
|-----|-------------|------------|-----------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|-----------|
| 1   | ΤΔΑ .....   | 15-01-2015 | ΠΑΠΟ –<br>ΛΟΓ.11.02.3005                                  | ΚΑΛΩΔΙΑ                                                                                                | 5.565,00         | 1.279,95  |
| 2   | ΤΠΥ .....   | 02-02-2015 | ΠΑΠΟ –<br>ΛΟΓ.11.02.3005                                  | ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΔΙΚΤΥΟΥ ΟΜΒΡΙΩΝ ΣΤΟ<br>ΔΑΠΕΔΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΑ – ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ<br>.....                                | 46.200,00        | 10.626,00 |
| 3   | ΤΔΑ .....   | 02-06-2015 | ΔΑΠΑΝΗ –<br>62.07.0023                                    | ΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΟ ΓΙΑ ΑΝΟΞΕΙΔΩΤΑ<br>.....                                                                    | 15.900,00        | 3.657,00  |
| 4   | ΤΠΥ .....   | 05-06-2015 | ΔΑΠΑΝΗ –<br>62.07.0002                                    | ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΙ ΔΕΞΑΜΕΝΩΝ<br>ΕΣΩΤΕΡΙΚΑ – ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΣΤΑΦΥΛΟΔΟΧΟΥ<br>ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΣ ΣΤΑΦΥΛΟΔΟΧΟΥ | 4.420,00         | 1.016,60  |
| 5   | ΤΠΥ .....   | 10-06-2015 | ΔΑΠΑΝΗ –<br>62.07.0002                                    | ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΙ ΔΕΞΑΜΕΝΩΝ<br>ΕΣΩΤΕΡΙΚΑ – ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΣΤΑΦΥΛΟΔΟΧΟΥ<br>ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΣ ΣΤΑΦΥΛΟΔΟΧΟΥ | 4.420,00         | 1.016,60  |
| 6   | ΤΠΥ .....   | 12-06-2015 | ΔΑΠΑΝΗ –<br>62.07.0002                                    | ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΙ ΔΕΞΑΜΕΝΩΝ<br>ΕΣΩΤΕΡΙΚΑ – ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΣΤΑΦΥΛΟΔΟΧΟΥ<br>ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΣ ΣΤΑΦΥΛΟΔΟΧΟΥ | 4.420,00         | 1.016,60  |
| 7   | ΤΠΥ .....   | 17-06-2015 | ΔΑΠΑΝΗ –<br>62.07.0002                                    | ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΙ ΔΕΞΑΜΕΝΩΝ<br>ΕΣΩΤΕΡΙΚΑ – ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΣΤΑΦΥΛΟΔΟΧΟΥ<br>ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΣ ΣΤΑΦΥΛΟΔΟΧΟΥ | 4.420,00         | 1.016,60  |
| 8   | ΤΠΥ .....   | 19-06-2015 | ΔΑΠΑΝΗ –<br>62.07.0002                                    | ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΙ ΔΕΞΑΜΕΝΩΝ<br>ΕΣΩΤΕΡΙΚΑ – ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΣΤΑΦΥΛΟΔΟΧΟΥ<br>ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΣ ΣΤΑΦΥΛΟΔΟΧΟΥ | 4.420,00         | 1.016,60  |
| 9   | ΤΔΑ ....    | 22-06-2015 | ΔΑΠΑΝΗ –<br>62.07.0023                                    | ΣΩΛΗΝΑ ΣΠΙΡΑΛ ..... ΔΙΑΦΑΝΗΣ 63MM                                                                      | 4.800,00         | 1.104,00  |
| 10  | ΤΠΥ ....    | 23-06-2015 | ΔΑΠΑΝΗ –<br>62.07.0002                                    | ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΙ ΔΕΞΑΜΕΝΩΝ<br>ΕΣΩΤΕΡΙΚΑ – ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΣΤΑΦΥΛΟΔΟΧΟΥ<br>ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΣ ΣΤΑΦΥΛΟΔΟΧΟΥ | 4.420,00         | 1.016,60  |
| 11  | ΤΠΥ .....   | 26-06-2015 | ΔΑΠΑΝΗ –<br>62.07.0002                                    | ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΙ ΔΕΞΑΜΕΝΩΝ<br>ΕΣΩΤΕΡΙΚΑ – ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΣΤΑΦΥΛΟΔΟΧΟΥ<br>ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΣ ΣΤΑΦΥΛΟΔΟΧΟΥ | 4.420,00         | 1.016,60  |
| 12  | ΤΔΑ .....   | 30-06-2015 | ΔΑΠΑΝΗ –<br>62.07.0023                                    | ΣΩΛΗΝΑ ΣΠΙΡΑΛ ..... ΔΙΑΦΑΝΗΣ 50MM                                                                      | 6.900,00         | 1.587,00  |
| 13  | ΤΠΥ .....   | 30-06-2015 | ΔΑΠΑΝΗ –<br>62.07.0002                                    | ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΙ ΔΕΞΑΜΕΝΩΝ<br>ΕΣΩΤΕΡΙΚΑ – ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΣΤΑΦΥΛΟΔΟΧΟΥ                                | 4.420,00         | 1.016,60  |

|               |          |            |                     |                                                                                                  |                   |                  |
|---------------|----------|------------|---------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|------------------|
|               |          |            |                     | ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΣ ΣΤΑΦΥΛΟΔΟΧΟΥ                                                                      |                   |                  |
| 14            | ΤΠΥ .... | 04-07-2015 | ΔΑΠΑΝΗ – 62.07.0002 | ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΙ ΔΕΞΑΜΕΝΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΑ – ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΣΤΑΦΥΛΟΔΟΧΟΥ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΣ ΣΤΑΦΥΛΟΔΟΧΟΥ | 4.420,00          | 1.016,60         |
| 15            | ΤΠΥ .... | 06-07-2015 | ΔΑΠΑΝΗ – 62.07.0002 | ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΙ ΔΕΞΑΜΕΝΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΑ – ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΣΤΑΦΥΛΟΔΟΧΟΥ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΣ ΣΤΑΦΥΛΟΔΟΧΟΥ | 4.420,00          | 1.016,60         |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> |          |            |                     |                                                                                                  | <b>123.565,00</b> | <b>28.419,95</b> |

Το ΤΔΑ ..... και ΤΠΥ ..... αφορούν κατασκευή δικτύου ομβρίων και καλώδια συνολικού ποσού 51.765,00 € πλέον ΦΠΑ 11.905,95 €, δαπάνη καταχωρημένη στα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, στο λογαριασμό 11.02.3005. Τα υπόλοιπα ΤΔΑ και ΤΠΥ αφορούν δαπάνες συνολικού ποσού 71.800,00 € πλέον ΦΠΑ 16.514,00 €, καταχωρημένες στο λογαριασμό 62.07.0023 & το λογαριασμό 62.07.0002:

|               | ΠΑΓΙΑ<br>ΛΟΓ.11.02.3005 | ΔΑΠΑΝΕΣ<br>ΛΟΓ.62.07.0023<br>ΛΟΓ.62.07.0002 | ΣΥΝΟΛΟ            |
|---------------|-------------------------|---------------------------------------------|-------------------|
| ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ   | 51.765,00               | 71.800,00                                   | <b>123.565,00</b> |
| ΦΠΑ           | 11.905,95               | 16.514,00                                   | <b>28.419,95</b>  |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> | <b>63.670,95</b>        | <b>88.314,00</b>                            | <b>151.984,95</b> |

2) Αντίγραφο της από 30/11/2015 υπ' αριθ. .... τραπεζικής επιταγής της Συνεταιριστικής Τράπεζας ..... συνολικής αξίας 12.000,00 € και τη σχετική απόδειξη πληρωμής ...../21-07-2015.

3) Αντίγραφα τριών (3) αποδείξεων πληρωμής εκδόσεως «..... ΑΒΕΕ», συνολικού ποσού 54.391,15 €, για το οποίο προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι εξοφλήθηκε μετρητοίς από 13/07/2015 έως 19/07/2015 κατ' εφαρμογή των διατάξεων περί τραπεζικής αργίας:

| Α/Α απόδειξης πληρωμής | ΗΜ/ΝΙΑ        | ΠΟΣΟ (€)         | ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ |
|------------------------|---------------|------------------|------------|
| .....                  | 19/7/2015     | 7.291,15         |            |
| .....                  | 13/7/2015     | 36.000,00        |            |
| .....                  | 13/7/2015     | 11.100,00        |            |
|                        | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> | <b>54.391,15</b> |            |

4) Αντίγραφα δύο (2) αποδείξεων είσπραξης εκδόσεως ..... συνολικού ποσού 63.670,96 €, για το οποίο προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι εξοφλήθηκε με ισόποσες τραπεζικές καταθέσεις:

| Α/Α απόδειξης είσπραξης | ΗΜ/ΝΙΑ        | ΠΟΣΟ (€)         | ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ       |
|-------------------------|---------------|------------------|------------------|
| ....                    | 16/2/2015     | 6.844,96         | ΕΞΟΦΛ. ΤΔΑ ..... |
| ....                    | 4/2/2015      | 56.826,00        | ΕΞΟΦΛ. ΤΠΥ ....  |
|                         | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> | <b>63.670,96</b> |                  |

Για την εξόφληση των ως άνω ποσών προσκομίστηκαν αντίγραφα δύο (2) αποδεικτικών κατάθεσης

στον υπ' αριθμό ..... τραπεζικό λογαριασμό του ..... στην .....  
Για τα δύο αυτά ποσά συνολικής αξίας 63.670,96 €, αναφέρεται από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ότι:  
«φέρεται να έχουν καταβληθεί 63.670,95 € στον τραπεζικό λογαριασμό ..... της  
....., για τα οποία η τράπεζα μας γνωστοποίησε ότι οι συναλλαγές δεν έχουν  
πραγματοποιηθεί». Συγκεκριμένα η τράπεζα απάντησε πως κατά το έτος 2015 δεν έχει  
πραγματοποιηθεί απολύτως καμία κίνηση στον λόγω λογαριασμό.

Σύμφωνα δε με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας για τα πλαστά τραπεζικά παραστατικά: «τα  
σχετικά ποσά, συμφωνήθηκε με τον εκδότη ..... να γίνει εξόφληση με μετρητά κι  
εκείνος να προβεί στην προσκόμιση σχετικής κατάθεσης ως εξοφλητική απόδειξη που θα επέιχε  
θέση αποδεικτικού της σχετικής πληρωμής».

Για τα υπόλοιπα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία συνολικού ποσού 21.922,84 €, η προσφεύγουσα  
ισχυρίστηκε ότι είναι ανεξόφλητα.

5) Αντίγραφο ιδιωτικού συμφωνητικού συνταχθέντος στις 08/01/2015 μεταξύ της  
προσφεύγουσας και του ..... , σχετικά με τις εργασίες που περιγράφονται στο  
τιμολόγιο υπ' αριθ. .... /02-02-2015, συνοδευόμενο από Σημείωμα για πληρωμή του φόρου από  
εισόδημα εργοληπτών.

6) Γενικό ημερολόγιο (συναλλαγών με ..... ) και Αναλυτικό καθολικό της κίνησης του  
λογαριασμού .....

7) το μητρώο παγίων χρήσης 2015, στο οποίο είναι καταχωρημένο το ΤΔΑ .... /15-01-2015  
καθαρής αξίας 5.565,00 €, με αποσβέσεις χρήσης 204,05 € και το ΤΠΥ .... /02-02-2015 καθ.  
αξίας 46.200,00 €, με αποσβέσεις χρήσης 1.540,00 €, ήτοι συνολικές αποσβέσεις 1.744.05 €.

**Επειδή**, βάσει των ως άνω προκύπτει ότι για την εξόφληση του TIM ..... και του ΤΠΥ ..... συνολικής  
μετά ΦΠΑ αξίας 6.844,95 € και 56.826,00 € αντίστοιχα, προσκομίστηκαν αποδεικτικά  
καταθέσεων τραπεζής ..... τα οποία δεν αναγνωρίζονται από την τράπεζα και δεν  
αναφέρονται σε πραγματοποιηθείσες συναλλαγές.

Στο φάκελο της υπόθεσης δεν συμπεριλαμβάνεται αντίγραφο της δεύτερης όψης της υπ' αριθμόν  
..... τραπεζικής επιταγής της Συνεταιριστικής Τράπεζας ..... , όπου τίθενται οι  
υπογραφές των τυχόν οπισθογράφων κατά την παράδοσή τους.

Όσον αφορά το ανεξόφλητο από το έτος 2015 υπόλοιπο του λογαριασμού προμηθευτή «.....  
.....» συνολικού ποσού 21.922,84 € και δεδομένου ότι οι εμπορικές απαιτήσεις υπόκεινται  
σε πενταετή παραγραφή βάσει του άρθρου 250 του Αστικού Κώδικα, δεν έχει προσκομιστεί στον  
έλεγχο κανένα στοιχείο για κάποια ενδεχόμενη μεταξύ τους συμφωνία περί του χρόνου εξόφλησης  
ή στοιχείο που θα αποδείκνυε τη μη διαγραφή του εν λόγω υπολοίπου από τα βιβλία του  
προμηθευτή (η διαγραφή του υπολοίπου από τον προμηθευτή συνεπάγεται κέρδος στην  
κατάσταση αποτελεσμάτων για τον πελάτη, βάσει παρ. 9 άρθρου 25 των ΕΛΠ) και γενικά κανένα

στοιχείο και καμία απάντηση για το πώς η προσφεύγουσα προτίθεται να διαχειριστεί το χρονίζον υπόλοιπο του προμηθευτή.

**Επειδή**, κατόπιν τούτων κρίνεται ότι δεν αποδείχθηκε από την προσφεύγουσα ότι η εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων εκδόσεως ..... , έχει πραγματοποιηθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιολογίων.

**Σχετικά με τον 2° ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης περί εικονικότητας, τον 4° ισχυρισμό περί πλήρωσης των προϋποθέσεων της καλοπιστίας του λήπτη & τον 5° ισχυρισμό περί έλλειψης σαφούς, ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας**

**Επειδή** με τις διατάξεις της παρ. 5 του αρθ.66 ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

*Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής*

5.....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..... Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.

**Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ, 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 απόφαση αριθμό 972/2020 του Σ.τ.Ε.(Τμήμα Β), κρίθηκε ότι:

6. Επειδή, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, η συναλλαγή, για την οποία είχαν εκδοθεί τα επίμαχα τιμολόγια ήταν υπαρκτή, γεγονός που ουδέποτε αμφισβητήθηκε και από την φορολογική αρχή. .... Το σύνολο, εξάλλου, του τιμήματος εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικών επιταγών, εκδόσεως της Εμπορικής Τράπεζας, Με τα δεδομένα αυτά, προκύπτει ότι κατ' αρχήν συνέτρεχε καλή πίστη στο πρόσωπο της αναιρεσεύουσας εταιρείας ως προς το πρόσωπο του αλλοδαπού εκδότη των εκδοθέντων για τη συγκεκριμένη συναλλαγή τιμολογίων, με συνέπεια να μη στοιχειοθετείται η αποδοθείσα στην αναιρεσεύουσα παράβαση υπό την ισχύ των διατάξεων του ν. 2523/1977. [Πρβλ. και τη μεταγενέστερη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ υποπερ. ββ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170), κατά την οποία, ανεξαρτήτως αν θα μπορούσε να εφαρμοσθεί στην προκειμένη περίπτωση ως περιέχουσα ευνοϊκότερη ρύθμιση έναντι των διατάξεων του ν.2523/1977, «Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ... εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη.

**Επειδή** στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ διαβιβάστηκε με το αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ...../2021 Δελτίο Πληροφοριών η σχετική έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν. 4174/2013, αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση ..... , ΑΦΜ .....

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της ΥΕΔΔΕ προέκυψε ότι ο ελεγχόμενος ..... για τη χρήση 2015 εξέδωσε τριακόσια ογδόντα ένα (381) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, δεδομένου ότι ήταν ουσιαστικά και συναλλακτικά ανύπαρκτος, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις εμφανιζόμενες από τους πελάτες της παρεχόμενες υπηρεσίες και πωλήσεις εμπορευμάτων, αφού υπήρχε ουσιαστική ανυπαρξία αγορών, ανυπαρξία προσωπικού ως προς τη δυνατότητα παροχής οποιασδήποτε υπηρεσίας, δε διέθετε τον απαιτούμενο για την εκτέλεση των εργασιών μηχανολογικό εξοπλισμό, δε διέθεσε τα λογιστικά της αρχεία στον έλεγχο και εξέδιδε εικονικά φορολογικά στοιχεία, με σκοπό να διευκολύνει τις λήπτριες επιχειρήσεις να αλλοιώνουν τα οικονομικά δεδομένα των βιβλίων τους.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ως άνω είναι και η ..... ΑΕ, η οποία έλαβε στη χρήση του 2015 δεκαπέντε (15) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 123.565,00 € πλέον ΦΠΑ 28.419,95 €, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 περ. ε' του Κ.Φ.Δ., κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου

13 του ίδιου νόμου και του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π.

Η Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ διενέργησε φορολογικό έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων Εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων δυνάμει της υπ' αρ. .... /2021 εντολής ελέγχου φορολογικού έτους 2015 και εξέδωσε τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

**Επειδή**, από τη σχετική έκθεση ελέγχου και την έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της ΔΟΥ ΚΟΡΙΝΘΟΥ προκύπτει μεταξύ άλλων ότι:

- Ο εκδότης του ανωτέρω τιμολογίου ..... δεν είχε τη δυνατότητα και την ικανότητα να παρέχει τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα τιμολόγια, για τους λόγους που αναφέρθηκαν ανωτέρω στις διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ Πάτρας.

- Ως προς τον τρόπο εξόφλησης:

«..... και φέρεται η εξόφληση του μεγαλύτερου πλήθους εξ' αυτών να έγινε με την καταβολή μετρητών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 παρ .β που ορίζει ότι κάθε δαπάνη που αφορά την αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων ευρώ (500,00), η τμηματική ή ολική εξόφληση πρέπει να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής (ΠΟΛ 1158/2016).

Ειδικότερα φέρεται να έχουν καταβληθεί 63.670,95 ευρώ με κατάθεση στον λογαριασμό με αριθμό ..... της ..... για τα οποία η τράπεζα μας γνωστοποίησε ότι οι συναλλαγές δεν έχουν πραγματοποιηθεί, 12.000,00 μέσω τραπεζικής επιταγής και για το υπόλοιπο ποσό δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά εξόφλησης».

- Ο έλεγχος δεν αμφισβητεί την ύπαρξη των πλακιδίων, των κλίσεων δαπέδων και των καναλιών ομβρίων (ΤΠΥ ...../02-02-2015), αλλά την πραγματοποίηση της συναλλαγής μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, άλλωστε από τον επιτόπιο έλεγχο θα ήταν αδύνατο να διαπιστωθεί με βεβαιότητα ο χρόνος τοποθέτησης.

- Όσον αφορά την από 30/11/2021 πραγματογνωμοσύνη (σχετικό 10) που υπογράφεται από μηχανολόγο-μηχανικό «υπεύθυνο επίβλεψης επιχείρησης» (με οριστική διακοπή εργασιών στις 24/05/2021), σχετικά με το χρόνο εκτέλεσης των επίμαχων εργασιών, δεν αποδεικνύεται με βεβαιότητα ο χρόνος εκτέλεσης αυτών.

Επιπλέον, από τον από 22/04/2015 «Διοικητικό και Επιτόπιο Δειγματοληπτικό Έλεγχο Δαπανών» (σχετικό 9) που διενεργήθηκε από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης & Τροφίμων, λόγω ένταξης της προσφεύγουσας στο πρόγραμμα επιδότησης ..... και κατόπιν του 2<sup>ου</sup> αιτήματός πληρωμής της, όπου προκύπτει ότι ο έλεγχος είχε ευρήματα (περικοπή ποσού Δ.Δ 2.490 ευρώ, σύνολο μείωσης συμπεριλαμβανομένης της ποινής 4.980 ευρώ), λόγω αποκλίσεων ή προβλημάτων στην πρόοδο του έργου.

**Επειδή**, από τα ανωτέρω δε δύναται να τεθεί θέμα καλοπιστίας της προσφεύγουσας κατά τη λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως

**Επειδή**, το γεγονός της «φορολογικής ύπαρξης» του εκδότη (έναρξη στο Μητρώο της ΔΟΥ και θεώρηση στοιχείων) , δεν αρκεί από μόνο του για να θεμελιώσει τη συναλλακτική του δυνατότητα, όταν από τα υπόλοιπα στοιχεία (έλλειψη υποδομής, εγκαταστάσεων, αποθεμάτων, απασχολούμενου προσωπικού, μηχανολογικού εξοπλισμού κ.λ.π.) συνάγεται συναλλακτική και ουσιαστική ανυπαρξία αυτού και αδυναμία συνακόλουθα πραγματοποίησης των σχετικών συναλλαγών. Το δε «βάρος» της απόδειξης της πραγματοποίησης των συναλλαγών αυτών, φέρει ο λήπτης των στοιχείων.

**Επειδή** κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί πραγματοποίησης των κρινόμενων συναλλαγών δεν ευσταθούν και τυγχάνουν απορριπτέοι καθότι αναπόδεικτοι.

**Σχετικά με τον 6° ισχυρισμό περί αναδρομικής εφαρμογής της Αρχής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης, αναφορικά με τα επιβληθέντα σε βάρος της εταιρείας πρόστιμα για αποδοχή εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων, σε ποσοστό 40% της καθαρής**

**Επειδή**, σύμφωνα με τη με αρ. ....../2021 απόφαση του Ανωτάτου Ακυρωτικού Δικαστηρίου:

«13. Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή κολαζόταν, υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997, το μεν ως διοικητική, με πρόστιμο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' αυτού (προκειμένου για στοιχεία αξίας άνω του τιθέμενου με αυτό ελάχιστου ορίου, όπως εν προκειμένω, βλ. έκθεση ελέγχου), το δε ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 19 του ίδιου νόμου. Ακολούθως, ο

νομοθέτης προέβλεψε, με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013, τον κολασμό της εν λόγω παράβασης ως διοικητικής, με (μειωμένο σε σχέση με εκείνο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997) πρόστιμο αποσκοπώντας στον εξορθολογισμό των προστίμων και τη βελτίωση της εισπραξιμότητας αυτών, ενώ επιφυλάχθηκε να αξιολογήσει τις (τότε υφιστάμενες) ποινικές διατάξεις (βλ. ομιλία εισηγητή σχεδίου νόμου καθώς και ομιλία Υφυπουργού Οικονομικών στη συνεδρίαση Γ/25-7-2013 της Βουλής). Οι διοικητικές παραβάσεις της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, σύμφωνα με τα άρθρα 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 είναι συγκρίσιμες/ανάλογες, όπως επιβεβαιώνεται άλλωστε από τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 (μετέπειτα 72) παρ. 30, 32, 34 και 48 του ν. 4174/2013 (πρβλ. και ΣτΕ 2734/2020). Παράλληλα, ο νομοθέτης προέβλεψε στο

άρθρο 54 (παρ. 1 περ. η΄ σε συνδυασμό με παρ. 2 περ. ε΄, προστεθείσα με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 9 του ν. 4254/2014) του ν. 4174/2013 κατ’ αποκοπήν πρόστιμο για τη διαδικαστική παράβαση της μη συμμόρφωσης προς τις απορρέουσες από το άρθρο 13 του ίδιου νόμου υποχρεώσεις τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως τέτοια νοείται ασφαλώς και η περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή. Στη συνέχεια, με τις διατάξεις του ν. 4337/2015, δίχως οι τελευταίες να συνοδεύονται από θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου σχετικών ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, η αυτή, μη μεταβληθείσα κατά τα στοιχεία που τη συγκροτούν, περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή 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].

15. Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, 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 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. 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 (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, περαιτέρω, με την Ε 2042/2022 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα**

πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατόπιν έκδοσης της υπ' αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας», προβλέπεται ότι:

#### 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 του ν. 4174/2013 περί μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου. Περαιτέρω, μετά την κατάργηση του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015), καθώς και την κατάργηση του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015), η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013, είναι ευμενέστερη σε σχέση με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015. Συνεπώς, εφόσον είναι ευμενέστερη, εφαρμοστέα κύρωση για την παράβαση αυτή είναι το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε' -ΚΦΔ.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 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 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 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.

**Επειδή** σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ως άνω άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, «οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/ 2013 (Α'170)».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. η' και παρ. 2 περ, ε' του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α).... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α).. ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1.»

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση για τη διαπιστωθείσα παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη, για τη χρήση 2010 επιβλήθηκαν πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 7 παρ.3 περ. β' του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

**Επειδή** εν προκειμένω η προσφεύγουσα οντότητα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει επικουρικώς την αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης ως προς την επιβολή και το ύψος του προστίμου επικαλούμενη την ως άνω πρόσφατη νομολογία. (ΣΤΕ 2319/2021).

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

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ. ....../26-01-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ..... ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ, ΑΦΜ ....., ήτοι την αποδοχή ως προς το μέρος της ευνοϊκότερης διάταξης ως προς την επιβολή και το ύψος του προστίμου ν. 4337/2015 και απόρριψή της κατά τα λοιπά μέρη.

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

**Φορολογικό έτος 2015**

Υπ' αρ...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

Σύνολο φόρου για καταβολή: διαφορά μηδέν €

Ζημιά χρήσης 177.707,88 €

Ζημιά μετά τη φορολογική αναμόρφωση 243.629,81 €

Υπ' αρ...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ.

Σύνολο φόρου για καταβολή: **42.629,92 €**

Υπ' αρ. .... /20-12-2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.79 παρ. 1 ν. 4472/2017

Σύνολο προστίμου: **14.209,97 €.**

Υπ' αρ. .... /2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015.

**Σύνολο προστίμου: 2.500,00 €.**

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών  
**ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

**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.