



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24-5-2022

Αριθμός απόφασης: 1347

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27/1/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στην, Τ.Κ., κατά της με αριθμό/28-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014, της με αριθμό/28-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014, της με αριθμό/28-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014, της με αριθμό

...../28-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της με αριθμό/28-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014, της με αριθμό/28-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015, της με αριθμό/28-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015, της με αριθμό/28-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 και της με αριθμό/28-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κοζάνης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 27/1/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/28-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **13.672,00 €** διότι :

Α) Έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 19.800,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 4.554,00 €, από την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ, κατά παράβαση των άρθρων 1 και 2§3 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2013. Ποσό καταλογισμού : $19.800,00 \times 40\% = 7.920,00 \text{ €}$

Β) Έλαβε δύο (2) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 28.760,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 6.614,80 €, από την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 2§3 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του Ν.4337/2013. Ποσό καταλογισμού : $28.760,00 \times 20\% = 5.752,00 \text{ €}$

2. Με την με αριθμό/28-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας Φ.Π.Α. που εξέπεσε ή δεν απέδωσε με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, ήτοι συνολικό ποσό $4.554,00 \times 50\% = 2.277,00 \text{ €}$.

3. Με την με αριθμό/28-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **200,00 €** (100,00 X 2) λόγω ανακριβούς υποβολής περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων 1/7/2014 -30/9/2014 και 1/10/2014 -31/12/2014 από τις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013.
4. Με την με αριθμό/28-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 21.569,05 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ύψους 10.784,53 €, ήτοι συνολικό ποσό **32.353,58 €**.
5. Με την με αριθμό/28-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 9.592,31 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 ύψους 4.796,15 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **14.388,46 €**.
6. Με την με αριθμό/28-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **3.200,00 €** (8.000,00 X 40%) διότι έλαβε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό του, καθαρής αξίας 8.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.840,00 €, από την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 15 παρ.2 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2013
7. Με την με αριθμό/28-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας Φ.Π.Α. που εξέπεσε ή δεν απέδωσε με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, ήτοι συνολικό ποσό $1.840,00 \times 50\% = 920,00 \text{ €}$.
8. Με την με αριθμό/28-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **100,00 €** λόγω ανακριβούς υποβολής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 -31/3/2015 από την οποία δεν υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013.
9. Με την με αριθμό/28-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 4.387,73 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 ύψους 2.193,86 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **6.581,59 €**.

Δυνάμει της με αρ. .../0/4541/10-2-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας εταιρίας, με κύρια δραστηριότητα «Κατασκευή άλλων έργων πολιτικού μηχανικού Π.Δ.Κ.Α.», ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./28-1-2020 (αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ./31-1-2020) πληροφοριακό δελτίο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης με συνημμένη την από 19/12/2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν.4093/2012, Ν.4093/2013 και Ν.4174/2013, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «..... - ΑΦΜ» εξέδωσε μεγάλο αριθμό εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Μία εκ των συναλλασσόμενων με την παραπάνω επιχείρηση ήταν η επιχείρηση της προσφεύγουσας τα φορολογικά έτη 2014 και 2015.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και κατόπιν επεξεργασίας των βιβλίων και στοιχείων που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρία έλαβε από την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ» στο φορολογικό έτος 2014 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 19.800,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 4.554,00 € και δύο (2) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 28.760,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 6.614,80 € και στο φορολογικό έτος 2015 ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό του, καθαρής αξίας 8.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.840,00 €, από την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ». Για τις ως άνω παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθμό .../8-12-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 επί του οποίου η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη κατάθεσε στη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης τα με αρ.πρωτ. &/22-12-2021 υπομνήματα με τις απόψεις της επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου και διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι :

- Όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν υποκύψει στην πενταετή παραγραφή.
- Διενέργεια πραγματικών συναλλαγών, μη εικονικότητα των τιμολογίων και καταβολή των χρημάτων της αξίας των τιμολογίων από την εταιρία.
- Παράνομη η μετακύληση των τιμολογίων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας. Ακυρότητα της με αριθμό/2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και παράνομη η με αριθμό/2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.
- Παράνομη αντιστροφή του βάρους απόδειξης

- Άκυρο το πρόστιμο ΦΠΑ διότι οι δηλώσεις έχουν υποβληθεί κανονικά για το έτος 2014 και σε κάθε περίπτωση το πρόστιμο ΦΠΑ έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Ως προς το αίτημα ακύρωσης των με αριθμό/28-12-2021 και/28-12-2021 πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

Επειδή στην παρ. 1 του άρθρου 54 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) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου», ενώ στην παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου «2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1...».

Επειδή στο άρθρο 58^Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας», όπως προστέθηκε με την [παρ. 8 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015](#) (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) και σύμφωνα με την [παρ. 1 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015](#), οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του ως άνω νόμου και αφορούν υποθέσεις από 1/1/2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1/1/2014 οι διατάξεις των [άρθρων 58](#) και [59 του Ν. 4174/2013](#), εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο, ορίζεται: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατά την εξέταση, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: ... 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα».

Επειδή περαιτέρω στην ΠΟΛ.1252/20.11.2015 ορίζεται ότι:

“2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α')

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και

περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α΄ της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α΄ της παρ. 2 του άρθρου 54). [...]

10. Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α)

Με το άρθρο 58Α θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Στις παραγράφους 1, 3 και 4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης.

Το άρθρο 58Α, ως ειδικότερο, αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 58 (άρθρο 62 παρ. 7), για παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι το άρθρο 58Α αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων:

- εκπρόθεσμης υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ, ή
- μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (π.χ. δηλώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - παραδόσεων), ή
- μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α, αλλά το άρθρο 54, ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα.

Στην περίπτωση όμως που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου παράβαση μη υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ έχει εφαρμογή τόσο η παράγραφος 2 του άρθρου 58Α όσο και η παράγραφος 2 του άρθρου 54, και κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62 σύμφωνα με την οποία δεν σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο μεταξύ αυτών. Αναλυτικότερα με το άρθρο 58Α προβλέπονται τα εξής: ...

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 58 Α προβλέπεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, επιβάλλεται πρόστιμο που ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 προβλέπεται επίσης ότι σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση. Επειδή όμως, όπως ήδη αναφέρθηκε, για την παράβαση της μη υποβολής δήλωσης έχει εφαρμογή και το διαδικαστικό πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 54 υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο κάθε φορά πρόστιμο, βάσει της παραγράφου 6 του άρθρου 62.

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α΄ και παρ. 2 περ. α΄ του Κ.Φ.Δ. επιβάλλεται στις περιπτώσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης

από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, ενώ δεν προβλέπεται η επιβολή του προστίμου αυτού στην περίπτωση ανακριβούς δήλωσης από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και ως εκ τούτου μη νόμιμα επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 για την ανακρίβεια των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων 1/7/2014 -30/9/2014 και 1/10/2014 -31/12/2014 και της φορολογικής περιόδου 1/1/2015 - 31/3/2015. Ως εκ τούτου, οι με αριθμό/28-12-2021 και/28-12-2021 πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης θα πρέπει να ακυρωθούν, ελλείψει σχετικής νομοθετικής διάταξης.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου με αριθμό/28-12-2021 και/28-12-2021 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, γίνεται δεκτή, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις εν λόγω πράξεις.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου και προστίμου

Επειδή στην παρ. 1 του αρ. 36 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με την [παρ. 7 του άρθρου 46 του Ν.4223/2013](#) (ΦΕΚ Α 287/31-12-2013) και σύμφωνα με την [παρ. 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου](#) ισχύουν από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 31/12/2013 και μετά, ορίζεται : «*Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.*

3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

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

Επειδή στο άρθρο 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Ν.4174/2013 ορίζεται : «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχός. ...»

Επειδή ως προς την «φοροδιαφυγή» στο άρθρο 55 παρ.1 του ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά την περίοδο 1/1/2014 – 01/02/2016, ορίζεται το εξής:

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, φορολογική αρχή. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του αρ. 68 του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), ως ίσχυε κατά τα φορολογικά έτη 2014 -2017 : «2. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους. ...».

Επειδή στο άρθρο 38 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται :

«2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο, β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. [...] 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου».

Επειδή, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ.5, αλλά και του προϊσχύοντος άρθρου 55 παρ. 2 του Ν.4174/2013, αδίκημα φοροδιαφυγής. Περαιτέρω, η διάταξη της περίπτωσης α' της [παρ.27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019](#) τυγχάνει εφαρμογής σε προγενέστερα έτη, ήτοι εν προκειμένω στο φορολογικό έτος 2014, ως ευνοϊκότερη διάταξη, καθώς μειώνει το χρόνο παραγραφής λόγω φοροδιαφυγής από τα είκοσι στα δέκα έτη. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα, απόρροια της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.4646/2019 και καταλαμβάνει το φορολογικό έτος 2014, με βάση τα προαναφερόμενα και για τη συγκεκριμένη αιτία.

Επειδή περαιτέρω, ο χρόνος παραγραφής για το φορολογικό έτος 2015 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των σχετικών προσβαλλόμενων πράξεων του οικείου έτους, διότι η προθεσμία υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του φορολογικού έτους 2015 έληξε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013, στις 30/6/2016 το νωρίτερο, πριν από οποιαδήποτε χορηγηθείσα παράταση, ενώ η τελευταία δήλωση ΦΠΑ του ίδιου έτους έληξε στις 31/1/2016, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 38 του Ν. 2859/00. Συνεπώς νόμιμα και εντός του χρόνου παραγραφής, ήτοι εντός πενταετίας, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 του Ν.4174/2013, εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

Ως προς την εικονικότητα των επίμαχων στοιχείων και τον ισχυρισμό περί παράνομης αντιστροφής του βάρους απόδειξης

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε', ως ίσχυε έως την 01/02/2016 (καταργήθηκε με την περίπτωση α' της [παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015](#)), δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογικής Διοίκησης. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα*

φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».

Επειδή στο Ν.4308/2013 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή exchρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστάσεων που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 19/12/2019 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενος στις διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότηρια των στοιχείων. Συγκεκριμένα η εκδότηρια επιχείρηση :

- ✓ Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο αγορών και πωλήσεων εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως και λήψεως της.
- ✓ Δε διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό, ο οποίος ήταν απαραίτητος για την πώληση των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της.
- Από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι η εκδότηρια επιχείρηση τα επίμαχα έτη στερείτο έδρας. Η εκδότηρια επιχείρηση δεν διέθετε υποκαταστήματα.

- ✓ Τέλος, από την έρευνα-έλεγχο δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο η αποθήκευση των εμπορευμάτων σε άλλο χώρο, ούτε και από άλλο στοιχείο (φορολογικό, κλπ) αποδεικνύεται η αποθήκευση τους σε αποθηκευτικούς χώρους τρίτων.
- Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι ουδεμία αγορά εμπορευμάτων πραγματοποιήθηκε από την εκδότρια επιχείρηση, η οποία προέβη σε λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων και έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων σε μη υπόχρεους σε τήρηση λογιστικών αρχείων, που αφορούσαν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.
- ✓ Δεν ασκεί ενδοκοινοτικές συναλλαγές, όπως προκύπτει από την εφαρμογή Μητρώου του TAXIS, αλλά ούτε έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή και παραδόσεις.
- ✓ Δεν είχε εισαγωγές/αγορές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- ✓ Δεν διαθέτει μεταφορικά μέσα. Στα περισσότερα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε δεν αναγράφεται μεταφορικό μέσο, ενώ τα μεταφορικά μέσα που φαίνεται να χρησιμοποιούνται είτε δεν έχουν τη δυνατότητα μεταφοράς τόσο μεγάλων όγκων, είτε βρίσκονται σε ακινησία, είτε πραγματοποιούν αλληπάλληλα δρομολόγια εντός της ίδιας ημέρας.
- ✓ Δεν τήρησε τις φορολογικές της υποχρεώσεις, που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία, από ενάρξεως 26.03.2013 έως και την ολοκλήρωση του ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.Θ..
- ✓ Υπάρχουν συναλλαγές οι οποίες δεν δηλώθηκαν από τους αντισυμβαλλόμενους στις συγκεντρωτικές καταστάσεις.
- ✓ Από την κίνηση του λογαριασμού του στην τράπεζαμε ημερομηνία ανοίγματος 27-03-2013, ήτοι την επομένη της έναρξης δραστηριότητάς του, την ίδια ημερομηνία στο ίδιο κατάστημα της τράπεζας φαίνεται να διενεργούνται διαδοχικές καταθέσεις μετρητών από την ίδια εκάστοτε επιχείρηση «πελάτη» του με ενδιαμέσηση ανάληψη του ποσού που κάθε φορά κατατίθεται από τον ίδιο τον εκδότη, προκειμένου να καλυφθεί η επόμενη πληρωμή του για τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε. Επίσης, διαπιστώνεται η πίστωση ποσών από «πελάτες» του εκδότη, το μεγαλύτερο μέρος των οποίων γίνεται ανάληψη ή μεταφορά σε λογαριασμό τρίτου ατόμου, άσχετου με την εν λόγω συναλλαγή. Επιπροσθέτως, ποσά που πιστώνονται στον εν λόγω λογαριασμό του εκδότη στη συνέχεια μετατρέπονται σε τραπεζικές επιταγές που μεταβιβάζονται σε τρίτα πρόσωπα για τα οποία, από τον διεξαχθέντα έλεγχο, δεν απορρέει καμία οικονομική απαίτηση από τον ελεγχόμενο. Επιπλέον, στον λογαριασμό του εκδότη πιστώνονται ποσά που αφορούν ΦΠΑ τιμολογίων εκδόσεώς του σε πελάτες του.
- ✓ Επίσης, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε σχετικά με τις ταχυδρομικές επιταγές μέσω ΕΛΤΑ, διαπιστώθηκε ότι εκδίδονταν πάνω από μία επιταγή την ημέρα, για το ίδιο τιμολόγιο και εισπράττονταν την ίδια στιγμή από τον προμηθευτή. Συγκεκριμένα, στις περιπτώσεις που το τιμολόγιο ήταν αξίας άνω των 6.000 ευρώ η ταχυδρομική επιταγή ήταν πάνω της μίας, καθώς, όπως πληροφορήθηκε ο έλεγχος από τα ΕΛΤΑ, η εξόφληση της επιταγής με μετρητά γινόταν μόνο αν αυτή

δεν υπερέβαινε τις 6.000 ευρώ.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό ώστε να προβεί στην πώληση τόσο μεγάλου όγκου εμπορευμάτων και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης όσον αφορά στις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τον εκδότη των επίμαχων τιμολογίων διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα :

- Στο επίμαχο ΤΔΑ ../21-6-2014 αναγράφεται ως αριθμός αυτοκινήτου Ωστόσο προσκομίστηκε η Φορτωτική Νο..../15-07-2014 Εκδότης: με Α.Φ.Μ.:....., αριθμός αυτοκινήτου ΦΔΧ, η οποία καταχωρήθηκε στο βιβλίο εξόδων. Σε αυτή περιγράφεται η μεταφορά με είδος εμπορεύματος ΡΑΦΙΑ 10.000 κιλών από τις εγκαταστάσεις του στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης. Το Τιμολόγιο Δελτίο αποστολής εκδόθηκε με ημερομηνία 21-06-2014 και η φορτωτική στις 15-07-2014. Από τον διαχειριστή της προσφεύγουσας δεν δόθηκε πειστική απάντηση.
- Στο με αριθμό Νο ../15-11-2014 για το οποίο είχε εκδοθεί την ίδια ημέρα το Δελτίο Αποστολής Νο ../15-11-2014 δεν αναγράφεται μεταφορικό μέσο.
- Η προσφεύγουσα φέρεται να απέκτησε ράφια από τον μεγάλης αξίας -10 τόνους αξίας 11.760,00€, στις 21/06/2014 και πούλησε, με το υπ' αριθμ. ../15-06-2017 Τιμολόγιο, σε πολύ μικρότερη αξία, 6 τόνους αξίας 900,00€ στον – Α.Φ.Μ.:....., στου οποίου, σύμφωνα με την έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., τον τραπεζικό λογαριασμό διαπιστώθηκε ότι μεταφέρονταν χρηματικά ποσά από τον τραπεζικό λογαριασμό του
- Η προσφεύγουσα φέρεται να αγόρασε από τον ανταλλακτικά, τα οποία, όπως η ίδια ισχυρίστηκε στον έλεγχο, τοποθετήθηκαν στο με αρ. κυκλοφορίας Φ.Ι.Χ. ιδιοκτησίας της, το οποίο πούλησε στις 02/09/2019. Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν την τοποθέτηση των ανταλλακτικών στο ανωτέρω επαγγελματικό όχημα, όπως Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών από εξειδικευμένο επαγγελματία.
- Η προσφεύγουσα φέρεται να προμηθεύτηκε όλα τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα εκδοθέντα τιμολόγια από την επιχείρηση του εκδότη της οποίας όμως το αντικείμενο δεν συνάδει με το είδος των πωληθέντων αγαθών. Η εκδότρια επιχείρηση δεν διαθέτει ΚΑΔ που να αναφέρεται στην πώληση ανταλλακτικών ή μερών φορτηγών, εξαρτημάτων γενικά μηχανημάτων, εμπορευμάτων κ.τ.λ.
- Ως προς τις εξοφλήσεις των επίμαχων τιμολογίων διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα :

Ο διαχειριστής της προσφεύγουσας, βρισκόμενος σε πόλη που δεν εδράζει η προσφεύγουσα εταιρία, την ίδια ημέρα καταθέτει στον λογαριασμό του δύο φορές χρηματικά ποσά 6.500,00€ και 7.000,00€, με μετρητά, σε διαφορετικά τραπεζικά καταστήματα, της Ιωνίας και της Λήτης κάθε φορά, καθότι γίνεται και η ανάληψη των ποσών την ίδια ημέρα .

Στο αποδεικτικό κατάθεσης χρηματικού ποσού των 10.000,00€ στον τραπεζικό λογαριασμό του εκδότη των φορολογικών στοιχείων,, που έγινε για λογαριασμό της προσφεύγουσας, αναγράφεται το όνομα του – Α.Φ.Μ.:....., στον τραπεζικό λογαριασμό του οποίου διαπιστώθηκε, κατόπιν έρευνας που πραγματοποιήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ότι μεταφέρονταν χρηματικά ποσά από τον τραπεζικό λογαριασμό του Ο δεν εμφανίζεται ως προμηθευτής του και ως εκ τούτου δεν απορρέει καμία οικονομική απαίτηση από τον προς τον

Προσκομίστηκαν στον έλεγχο και κατασχέθηκαν σαράντα έξι (46) φωτοαντίγραφα συναλλαγματικών αξίας 420,00€ έκαστη, με ημερομηνίες λήξης μηνιαίως κάθε εικοστή πέμπτη (25^η) ημέρα του μήνα κατά τους μήνες από Ιούνιο του έτους 2014 έως και Δεκέμβριο του έτους 2015 και από Φεβρουάριο του έτους 2016 έως και τον μήνα Απρίλιο του έτους 2018, συνολικής αξίας όλων 19.320,00€. Συγκεκριμένα, κατόπιν συναντήσεως τους στην πόλη της Θεσσαλονίκης, ο εκδότης εξέδιδε μία συναλλαγματική αξίας 420,00€ με αποδέκτη τον κ., διαχειριστή της προσφεύγουσας, ο οποίος την αποδεχόταν την ίδια ημέρα και είχε την υποχρέωση να την πληρώσει την ίδια ημέρα, καθότι έληγε την ίδια ημέρα. Οι συναλλαγματικές δεν συσχετίζονταν, ούτε συνδέονταν με κάποιο αποδεικτικό κατάθεσης. Συνεπώς, δεν υποδηλώνονταν με κανέναν τρόπο ο τραπεζικός τρόπος πληρωμής. Οι συναλλαγματικές συντάχθηκαν με προχειρότητα για λόγους δήθεν αληθοφάνειας των συναλλαγών και μόνο και δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές.

Με βάση τα ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι : α) η συναλλαγή για την αγορά ενός μηχανήματος έργου-φορτωτή (διαβολάκι) (σχετ. ΤΔΑ .../16-4-2014) πραγματοποιήθηκε, αλλά με πρόσωπο διαφορετικό του εκδότη του τιμολόγιου. Δεν αποδείχθηκε καλή πίστη της λήπτριας. β) Οι συναλλαγές που αφορούν σε αγορές ανταλλακτικών αυτοκινήτων και εξαρτημάτων εκσκαφών (σχετ. ΤΔΑ .../19-6-2014, ΤΠ./15-11-2014 & ΤΠ../5-3-2015) δεν πραγματοποιήθηκαν. γ) Η συναλλαγή που αφορά στην αγορά ραφιών (σχετ. ΤΔΑ ../21-6-2014) πραγματοποιήθηκε, αλλά με πρόσωπο διαφορετικό από το αναγραφόμενο στο τιμολόγιο. Δεν αποδείχθηκε καλή πίστη της λήπτριας.

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 προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπίερασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή αφού έλαβε υπόψη :

- την από 19-12-2019 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων των Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) &

4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης,

- το περιεχόμενο των ληφθέντων τιμολογίων εκδόσεως της επιχείρησης «..... - ΑΦΜ» τα οποία έχουν κατασχεθεί από τη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.(σχετική έκθεση κατάσχεσης υπ' αριθμ. ../27-01-2021),
- τις μεταφορές των αγαθών, που αγοράστηκαν με βάση τα επίμαχα τιμολόγια, στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης,
- τον τρόπο καταχώρισης των επίμαχων τιμολογίων στο τηρούμενο βιβλίο,
- τον τρόπο εξόφλησης των συναλλαγών,

απέδειξε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, διότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα στοιχεία αυτά. Ο προσφεύγων δεν καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Αντίθετα, τόσο η από 19/12/2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, τα πορίσματα της οποίας υιοθετήθηκαν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, όσο και οι από 28/12/2021 εκθέσεις ελέγχου προστίμων, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον τρίτο τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό.

Επειδή στην παράγραφο 1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013, της οποίας το τελευταίο εδάφιο προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν.4328/2015 (ΦΕΚ Α' 51/14-5-2015) και σύμφωνα με την παρ. 7 του ιδίου άρθρου ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2014 και 2015, ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 ν. 4172/2013:

«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.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου».

Επειδή με την ΠΟΛ/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι:

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). ...

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

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα [ΠΟΛ. 1071/2015](#) εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

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

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

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

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση, η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την [ΠΟΛ. 1007/2015](#) Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν **αθροιστικά** τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο

έκπτωσης τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

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

Επειδή, περαιτέρω με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο...».

Επειδή, με το 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,...».

Επειδή με βάση τις ως άνω διατάξεις, ο έλεγχος ορθώς προέβη στην αφαίρεση του συνόλου των εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις εκπιπτόμενες δαπάνες των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, οι οποίες προστέθηκαν ως λογιστική διαφορά στα κέρδη των οικείων ετών, καθώς αυτά δεν πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 του Ν.4172/2013. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγουσας ότι παρανόμως ο έλεγχος μετέφερε το ποσό των επίμαχων τιμολογίων στα κέρδη της επιχείρησης ως πάγια τυγχάνει απορριπτέος ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι, για τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως, αφενός, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας και, αφετέρου, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του εν λόγω δικαιώματος πρέπει να χρησιμοποιούνται εκ των υστέρων από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων και, σε επίπεδο

εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο (βλ. υποθέσεις C-324/11, σκέψη 26, C-277/14, σκέψη 28 και C-101/16 σκέψη 39). Όσον αφορά τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, ο οποίος σχετίζεται με την τήρηση τυπικών απαιτήσεων ή προϋποθέσεων, το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238 έως 24 αυτής. (βλ. Υπόθεση C-101/16 σκέψη 40).

Επειδή, για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου (ΣτΕ 483/2012 και ΣτΕ 1030/2014). Στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος ορθώς προέβη στον προσδιορισμό του φόρου των ελεγχόμενων φορολογικών ετών μη αναγνωρίζοντας τις επίμαχες εικονικές δαπάνες, διότι η προσφεύγουσα δεν κατείχε νόμιμα τιμολόγια, ενώ δεν απέδειξε την καλοπιστία της ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Επομένως, ο ισχυρισμός περί παράνομης έκδοσης της με αριθμό/2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία 27/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, ως ακολούθως :

1) την **ακύρωση** :

A) της με αριθμό της με αριθμό/28-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014 και

B) της με αριθμό/28-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

2) την **επικύρωση** :

α) της με αριθμό/28-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014,

β) της με αριθμό/28-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014,

γ) της με αριθμό/28-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,

δ) της με αριθμό/28-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014,

ε) της με αριθμό/28-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015,

στ) της με αριθμό/28-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 και

ζ) της με αριθμό/28-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1) Η με αριθμό/28-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
13.672,00 €	13.672,00 €

2) Η με αριθμό/28-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
2.277,00 €	2.277,00 €

3) Η με αριθμό/28-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
200,00 €	0,00 €

4) Η με αριθμό/28-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
---------------	---------------------------

32.353,58 €	32.353,58 €
--------------------	--------------------

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

5) Η με αριθμό/28-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
14.388,46 €	14.388,46 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

6) Η με αριθμό/28-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2013φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
3.200,00 €	3.200,00 €

7) Η με αριθμό/28-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
920,00 €	920,00 €

8) Η με αριθμό/28-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
100,00 €	0,00 €

9) Η με αριθμό/28-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
6.581,59 €	6.581,59 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.

