



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

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

**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8-10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313 - 332241

**E-Mail** : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 19/5/2022

Αριθμός απόφασης: 1276

## 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 αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27/1/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ**:..., κατά της α) της με αριθ. ... - **29/12/2021** οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015, β) της με αριθ. ... - **29/12/2021** οριστικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2015, και γ) της με αριθ. ... - **29/12/2021** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρθ. 79 του Ν.4472/2017 φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πολυγύρου, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Πολυγύρου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27/1/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την

επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:....**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. ... - **29/12/2021** οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πολυγύρου, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρίας με κύριο αντικείμενο δραστηριότητας τις κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων, διαφορά κύριου φόρου 5.574,46€, πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 2.787,23€ δη σύνολο φόρου **8.361,69€**, κατόπιν προσθήκης ως λογιστικής διαφοράς στα φορολογητέα κέρδη της ποσού 56.175,00€, ήτοι της καθαρής αξίας εννέα (9) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του ...με ΑΦΜ:....
- Με τη με αριθ. ... - **29/12/2021** οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πολυγύρου, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ 12.920,25€ και πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 3.876,08€ δη σύνολο φόρου **16.796,33€**, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο των εκροών της του ΦΠΑ ποσού 12.920,25€ των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Με τη με αριθ. ... - **29/12/2021** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρθ. 79 του Ν.4472/2017 φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πολυγύρου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **6.460,13€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των προαναφερθέντων εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ.2δ του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εκπέστηκε.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ Πολυγύρου βάσει των από **29/12/2021** εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ελέγχου προστίμου άρθρου 79 παρ.1 του Ν.4472/2017 σε εκτέλεση της με αριθ. .../2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσαν η από **26/11/2021** έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 ΕΛΠ και Ν.4174/2013 ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης και οι από **26/11/2021** πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος Ν.2238/1994 & Ν.4172/2013 & Ν.4174/2013, και ΦΠΑ Ν.2859/2000 και Ν.4174/2013 της ίδιας ελεγκτικής υπηρεσίας για την προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις οποίες η προσφεύγουσα έλαβε τα προαναφερθέντα εννέα (9) φορολογικά παραστατικά συνολικής, από τον ... με **ΑΦΜ:....**

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Πολυγύρου, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης.
2. Μη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Καλοπιστία της ως

λήπτριας των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

3. Κατάργηση προστίμου του αρθ 55 παρ. 2γ του Ν.4174/2013 και του αρθ. 7 παρ.3β του Ν.4337/2015, λόγω εφαρμογής των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του αρθ. 3 παρ.4 του Ν.4337/2015, που δεν προβλέπουν πλέον πρόστιμο για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

### **Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

**Επειδή**, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), που ορίζει ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος... 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».

**Επειδή**, με το άρθρο 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. ».

**Επειδή**, με το άρθρο 5 παρ. 1 και 2 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 .., ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ... ».

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, η ΔΟΥ Πολυγύρου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων και τη σύνταξη των οικείων εκθέσεων ελέγχου, στις **8/12/2021** επέδωσε στο διαχειριστή της προσφεύγουσας ... το με αρ. **.../2021** Σημείωμα Διαπιστώσεων με συνημμένες τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού προστίμου εισοδήματος και ΦΠΑ και προστίμου του άρθρου 79 παρ. 1 του Ν. 4472/2017 για το φορ. έτος 2015, με το οποίο κλήθηκε η προσφεύγουσα, εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της επίδοσης, να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις,

προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Ωστόσο δεν υπήρξε καμία ανταπόκριση από την προσφεύγουσα και η προθεσμία παρήλθε άπρακτη.

**Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.**

### **Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, με το άρθρο 55 παρ. 1 του ν.4174/2013, υπό την αρχική του μορφή: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α)..., β)..., γ)..., δ)...., 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 Φορολογική 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 [...]».

Σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 4<sup>α</sup> ν.4337/2015, το οποίο κατά το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «4.α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται».

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 9 ν.4337/2015, όπως αυτή τροποποιήθηκε αρχικά με την παρ. 3 του άρθρου 51 του ν.4342/2015 και αντικαταστάθηκε στη συνέχεια, από τότε που ίσχυσε, με την παρ. 1 του άρθρου 22 της από 24/12/2015 Π.Ν.Π. που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν.4366/2016: «9. Η ισχύς των περ. α΄ και β΄ της παρ. 2 και της περ. Α΄ της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 01-02-2016».

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν.4366/2016: «Με την προτεινόμενη ρύθμιση παρατείνεται η προθεσμία της έναρξης ισχύος της κατάργησης της παρ. 1 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α΄ 170), προκειμένου να παρασχεθεί επαρκής χρόνος για να γίνουν οι απαραίτητες προσαρμογές των λοιπών διατάξεων του Ν.4174/2013, συνεπεία της κατάργησης της ανωτέρω διάταξης, προς αποφυγή νομοθετικών κενών».

**Επειδή**, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013(ΚΦΔ), όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α΄ 129/17.10.2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «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 συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1142/2016, με την οποία κοινοποιήθηκαν για ενημέρωση και ομοιόμορφη εφαρμογή, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις του άρθρου 66 (Εγκλήματα Φοροδιαφυγής) του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε ως νέο άρθρο στον ΚΦΔ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4337/2015: «6. Ως προς την έννοια δε της φοροδιαφυγής στον ΚΦΔ, μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου

55 του ΚΦΔ (σχετ. οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 3 και της παρ. 9 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και αντικαταστάθηκαν μεταγενεστέρως), ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ, για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής».

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι στις περιπτώσεις που μετά την 01/02/2016 ανακύπτει το ζήτημα της φοροδιαφυγής στο πλαίσιο του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ως προς το σκέλος της έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου ή προστίμων για την έννοια της λαμβάνονται υπόψη τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ). Εξ αντιδιαστολής, για το χρονικό διάστημα από 17/10/2015 έως 01/02/2016 η έννοια της φοροδιαφυγής δίνεται από τη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 1 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

**Επειδή**, στο άρθρο 5 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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. ... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

**Επειδή**, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, κατ' αρχήν, η φορολογική αρχή να 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 βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου 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, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). Τέλος, είναι αυτονόητο ότι, στην περίπτωση που αποδεικνύεται η μη πραγματοποίηση της

επίμαχης συναλλαγής, δεν τίθεται καν ζήτημα καλής πίστης του λήπτη, ανεξαρτήτως του αν ο εκδότης ήταν πρόσωπο φορολογικώς ή συναλλακτικώς ανύπαρκτο (βλ. ΣΤΕ 1404/2015, 505-6/2012).

**Επειδή**, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. .... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

**Επειδή**, με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

**Επειδή**, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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 εμπειριστατωμένα 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 το άρθρο 34 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

**Επειδή**, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

**Επειδή**, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**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, ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, συνταχθείσας από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων 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 εν λόγω έκθεσης, 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 περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, βάσει της από **26/11/2021** έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 ΕΛΠ και Ν.4174/2013 ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης με τη με αριθ. ...- **02/12/2021** πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 7 §3&5 ν. 4337/2015 φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πολυγύρου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **22.740,00€**, λόγω λήψης εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες καθαρής αξίας 56.175,00€ πλέον ΦΠΑ 12.920,25€ συνολικής αξίας 69.095,25€, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του ...με **ΑΦΜ:.....**

**Επειδή**, κατά της με αριθ. ...- **02/12/2021** πράξης επιβολής προστίμου αρθ. 7 §3&5 ν. 4337/2015 φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πολυγύρου, ασκήθηκε από την προσφεύγουσα η με αριθ. πρωτ. ...- **07/01/2022** ενδικοφανής προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. **1040 – 4/5/2022** απόφαση της Υπηρεσίας μας. Η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι τα επίμαχα εκδοθέντα τιμολόγια που κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής από την φορολογική αρχή, αφορούσαν πραγματικές συναλλαγές και ως εκ τούτου δεν ετίθετο ζήτημα καλοπιστίας.

Συνεπώς, το ζήτημα της διάπραξης της παράβασης του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015, ήτοι της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους στο φορ. έτος 2015, έχει ήδη κριθεί από την Υπηρεσία μας με την προαναφερθείσα με αριθ. **1040 – 4/5/2022** απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ- Υποδ/σης Θεσσαλονίκης.

**Επειδή**, περαιτέρω, από την προσφεύγουσα δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός που να αφορά τον



προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος, του ΦΠΑ και του προστίμου ΦΠΑ της υπό κρίση φορολογικής περιόδου.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας μη στοιχειοθέτησης της εικονικότητας, αντιστροφής του βάρους της απόδειξης και καλοπιστίας της ως λήπτριας των εικονικών φορολογικών στοιχείων, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

#### Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

**Επειδή**, κατά της προαναφερόμενης με αριθ. ...- **02/12/2021** πράξης επιβολής προστίμου αρθ. 7 §3&5 ν. 4337/2015 φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πολυγύρου, ασκήθηκε από την προσφεύγουσα η με αριθ. πρωτ. ...- **07/01/2022** ενδικοφανής προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. **1040 – 4/5/2022** απόφαση της Υπηρεσίας μας και έγινε μερικώς αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί κατάργησης προστίμου του αρθ 55 παρ. 2γ του Ν.4174/2013 και του αρθ. 7 παρ.3β του Ν.4337/2015, λόγω εφαρμογής των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του αρθ. 3 παρ.4 του Ν.4337/2015. Συγκεκριμένα, τροποποιήθηκε η με αριθ. ...- **02/12/2021** πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 7 §3&5 ν. 4337/2015 φορ. έτους 2015 και αντί του προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 2.500,00€ βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 ως ευμενέστερων. Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσβάλλεται πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2γ του Ν.4174/2013.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... - **27/1/2022** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:....**

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

- Η με αριθ. ... - **29/12/2021** οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015

	<b>Ποσό</b>
Φόρος Εισοδήματος	5.574,46
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	2.787,23
<b>Καταλογιζόμενο ποσό</b>	<b>8.361,69</b>

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου και προστίμου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013

- Η με αριθ. ... - **29/12/2021** οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2015

	<b>Ποσό</b>
ΦΠΑ	12.920,25
Πρόστιμο άρθρου 58α ΚΦΔ	3.876,08

<b>Καταλογιζόμενο ποσό</b>	<b>16.796,33</b>
----------------------------	------------------

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου και προστίμου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013

- Η με αριθ. ... - **29/12/2021** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρθ. 79 του Ν.4472/2017 φορ. έτους 2015

	<b>Ποσό</b>
<b>Πρόστιμο ΦΠΑ αρ. 79 του Ν.4472/2017</b>	<b>6.460,13</b>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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 με υποχρέωση.