



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

16/05/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

**1728**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 14-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή, του ..... του ....., με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου Πάτρας, οδός ....., αριθ. .... κατά α) της με αριθ. ..../10-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, β) της με αριθ. ..../10-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, γ) του με αριθ. ..../10-12-2021 (Π.Ε.Π. ..../2021) Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του φορολογικού έτους 2015, δ) του με αριθ. ..../10-12-2021 (Π.Ε.Π. ..../2021) Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 του φορολογικού έτους 2015, ε) του με αριθ. ..../10-12-2021 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 79 του ν. 4472/2017 του φορολογικού έτους 2015, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, των οποίων αιτείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τη με αριθ. πρωτ. ....../14-01-2022 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., 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:

α) Με την υπ' αριθ. ....../10-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 183,54 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 45,89 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 229,43 €.

β) Με την υπ' αριθ. ....../10-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, φορολογικού έτους 2015, μειώθηκε για τον προσφεύγοντα το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση σε 672,84 €, ήτοι κατά ποσό 2.426,50 €,

γ) Με την υπ' αριθ. ....../10-12-2021 (Π.Ε.Π. ....../2021) Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο, γιατί δεν υπέβαλε Συγκεντρωτική Κατάσταση Εσόδων Λιανικών Πωλήσεων για τη χρήση 2015, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του ν. 4093/2012 και του άρθρου 14 παρ. 3 του ν. 4174/2013, ύψους 100,00 €.

δ) Με την υπ' αριθ. ....../10-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο, γιατί έλαβε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής συνολικής αξίας 10.550,00 € πλέον αναλογούντος Φ.Π.Α. 2.426,50 €, ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή, ύψους 5.275,00 € (10.550,00 € X 50%).

ε) Με την υπ' αριθ. ....../10-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 79 του ν. 4472/2017, φορολογικού έτους 2015, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο, γιατί έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή, ύψους 1.213,25 € (2.426,50 € X 50%).

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης 10-12-2021 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., και προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3, 4 και 5 του ν. 4337/2015, του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 79 του ν. 4472/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, οι οποίες

συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. ....../28-06-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2015.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Κατόπιν της από 09-06-2021 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92, του ν. 4093/2012 και του ν. 4308/2014 της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών εκδόθηκε η με αριθ. ....../1/2331/28-06-2021 εντολή μερικού ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α., ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων περιόδου 01-01-2015 έως 31-12-2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών και διενεργήθηκε έλεγχος για τον προσφεύγοντα ο οποίος έχει κύρια δραστηριότητα «.....» με έδρα την Πάτρα, οδός ..... αριθ. .... και Α.Φ.Μ.: .....

Από τον ανωτέρω έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία, από την επιχείρηση «..... του .....,» με Α.Φ.Μ. ...., για τη χρήση 2015, συνολικής αξίας 10.550,00 € πλέον Φ.Π.Α. 2.426,50 €, ήτοι συνολικής αξίας 12.976,50 €. Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, έκρινε ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων στη χρήση 2015 από την παραπάνω επιχείρηση είναι και εικονικά και πλαστά και συντάχθηκε το με αριθ. ....../02-11-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων των άρθρων 28 και 62 ν. 4174/2013 μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στα ανωτέρω εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας με τις με αριθ. πρωτ. ....../29-11-2021 έγγραφες απόψεις του, τις οποίες δεν έκανε δεκτές και ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Πραγματοποίηση επίμαχων συναλλαγών και καλοπιστία κατά την λήψη των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων- Εσφαλμένη και αναιτιολόγητη κρίση της φορολογικής διοίκησης περί εικονικότητας. Ο ίδιος εξόφλησε τα επίμαχα τιμολόγια μετρητοίς και προσκόμισε τις αντίστοιχες αποδείξεις είσπραξης στον έλεγχο. Ο εκδότης των τιμολογίων είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο, μιας και η δραστηριότητά του, του επιτρέπει να πραγματοποιήσει τις επίμαχες παροχές. Ο ίδιος δεν γνώριζε ότι τα επίμαχα τιμολόγια δεν είχαν θεωρηθεί από την Δ.Ο.Υ. καθώς έφεραν όλα τα χαρακτηριστικά ενός νόμιμου τιμολογίου. Ακόμη, η επίκληση ότι ο εκδότης των επίμαχων τιμολογίων δεν είχε τις απαραίτητες αγορές και δεν διέθετε το απαραίτητο προσωπικό δεν αποτελούν επαρκή αιτιολογία για τον εις βάρος του καταλογισμό φόρων και προστίμων.
- Ελλιπής και μη νόμιμη αιτιολογία προσβαλλόμενων πράξεων- Παραβίαση της διάταξης του άρθρου 6 παρ. 2 εδαφ. Δ' του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας. Η Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών παρέλειψε τον οποιοδήποτε σχολιασμό επί των ισχυρισμών που προέβαλε με τις με αριθ. πρωτ. .... έγγραφες απόψεις του και επομένως δεν προκύπτει εάν η Φορολογική Διοίκηση αξιολόγησε εν τοις πράγμασι τους ισχυρισμούς του.
- Μη νόμιμη επιβολή προστίμου κατ' άρθρο 7 του ν. 4337/2015, άλλως δε εσφαλμένος και μη νόμιμος υπολογισμός αυτού. Σύμφωνα με την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης θα έπρεπε να εφαρμοστεί η διάταξη του

άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία δεν επιβάλλεται διοικητικό πρόστιμο για την παράβαση της λήψης εικονικών τιμολογίων και επομένως πρέπει να ακυρωθεί η με αριθ. ....../2021 πράξη προστίμου.

- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας. Οι με αριθ. ....../2021 και ....../2021 πράξεις προστίμου πρέπει να ακυρωθούν διότι κρίνονται υπέρογκες αν ληφθεί υπόψη ότι η καθαρή αξία των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων είναι 10.550,00 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 2.426,50 €. Ο ίδιος κατέβαλε τα ανωτέρω ποσά στον εκδότη των επίμαχων τιμολογίων και το Δημόσιο εισέπραξε ήδη (ή όφειλε να εισπράξει) τους αναλογούντες φόρους.

**Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί πραγματοποίησης των συναλλαγών και καλοπιστίας:**

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε μέχρι την 17-10-2015, ορίζεται ότι:

*«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.»*

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

*«...5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμηρία). 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.*

*6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.*

*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.*

*8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:*

*α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,*

*β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και*

*γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.*

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

**Επειδή**, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

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

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.

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

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 55 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν.4174/2013, Α' 170), όπως οι παράγραφοι 1 και 2 αυτού ίσχυαν πριν από την κατάργησή τους με το άρθρο 3§4 περ. α' και β' του ν. 4337/2015 (Α' 129), ορίζονταν, πλην άλλων, τα εξής:

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

δ) η έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων, καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με

οποιοδήποτε 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 ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο και όταν οι αξίες που αναγράφονται στο πρωτότυπο και στο αντίτυπο αυτού, το οποίο χρησιμοποιείται για φορολογικούς σκοπούς είναι διαφορετικές,

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,** όταν αποδίδεται σε 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου 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 απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, 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. ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.( ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

**Επειδή**, όταν η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντα ως λήπτης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣτΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006).

**Επειδή** σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015:

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

**Επειδή**, με την ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την 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 ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

**Επειδή**, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθ. ....../1/2331/28-06-2021 εντολής μερικού ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α., ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων περιόδου 01-01-2015 έως 31-12-2015 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, διενεργήθηκε έλεγχος για τον προσφεύγοντα ο οποίος έχει κύρια δραστηριότητα «.....» με έδρα την ....., οδός ....., αριθ. ... και Α.Φ.Μ.: ..... Ο έλεγχος συνέταξε τη με αριθ. ....../12-07-2021 πρόσκληση- αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθ. 14 του ν. 4174/2013 για την προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων της επιχείρησης για τη χρήση 2015, των φορολογικών στοιχείων εσόδων και εξόδων, των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τη χρήση 2015 και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Ε1 και Ε3 τα οποία ο προσφεύγων προσκόμισε εμπροθέσμως.

**Επειδή**, μεταξύ των προσκομισθέντων ήταν και τέσσερα (4) τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης «..... του ....., συνολικής αξίας 10.550,00 € πλέον Φ.Π.Α. 2.426,50 €, ήτοι συνολικής αξίας 12.976,50 €, τα οποία ο έλεγχος κατέσχεσε με τη με αριθ. ....../01-11-2021 έκθεση κατάσχεσης.

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 09-06-2021 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92, του ν. 4093/2012 και του ν. 4308/2014 της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, ο έλεγχος διαπίστωσε τα κάτωθι:

«1) Η επιχείρηση «..... του ....., με Α.Φ.Μ. .... δεν είχε τις απαραίτητες αγορές.

2) Η επιχείρηση «..... του ....., με Α.Φ.Μ. .... δεν διέθετε το απαραίτητο προσωπικό για την διεκπεραίωση των δραστηριοτήτων της.

3) Η επιχείρηση «..... του ....., με Α.Φ.Μ. .... εξέδωσε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών και όχι τιμολόγια πώλησης αγαθών- δελτία αποστολής.

4) Ο προσφεύγων, δεν προσκόμισε φορολογικά παραστατικά- δικαιολογητικά (δελτία αποστολής- φορτωτικές).

5) Όλα τα ανωτέρω παραστατικά εξοφλήθηκαν από τον προσφεύγοντα με μετρητά και όχι με τραπεζικό μέσο κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

6) Το με αριθμό πράξης θεώρησης ...../27-06-2012 μπλοκ τιμολογίου παροχής υπηρεσιών με φύλλα από 1 έως και 50 θεωρήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Αιγίου τα οποία φέρουν ίχνος θεώρησης ..... Τα φορολογικά στοιχεία με αρίθμηση άνω του 50 δεν έχουν θεωρηθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αιγίου και ως εκ τούτου χαρακτηρίζονται ως πλαστά.»

**Επειδή**, από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, διαπιστώθηκε ότι στην χρήση 2015, ο προσφεύγων έλαβε τέσσερα (4) εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 10.550,00 € (πλέον Φ.Π.Α. 23% ήτοι 2.426,50 €) τα οποία αφορούν αγορές παγίων και τα οποία καταχώρησε στον λογαριασμό παγίων. Τα ως άνω τιμολόγια ο έλεγχος έκρινε ότι αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

**Επειδή**, από τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και των υποβληθέντων φορολογικών δηλώσεων, έντυπο Ε3, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων διενήργησε αποσβέσεις παγίων στοιχείων αξίας 1.035,95 €, συμπεριλαμβανομένων και των αποσβέσεων που προκύπτουν από τα πάγια στοιχεία των ανωτέρω εικονικών τιμολογίων οι οποίες ανέρχονται σε 705,90 €. Ως εκ τούτου ο έλεγχος καταλόγισε το ποσό των 705,90 € ως λογιστική διαφορά.

**Επειδή**, όλα τα παραστατικά αφορούν προμήθειες πάγιου εξοπλισμού (μαδέρια, ηλεκτρονικό αλφάδι (λείξερ), πώληση εργαλείων κατασκευής μπετόν κτλ) για τις οποίες η ατομική επιχείρηση «..... του .....,» εξέδωσε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.

**Επειδή**, από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής συμπεριφοράς της εκδότριας επιχείρησης (δεν εμφανίζει αγορές, δεν απασχόλησε προσωπικό, δεν είχε θεωρήσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πλήθος τιμολογίων κ.λ.π.) ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών έκρινε ότι οι επίμαχες συναλλαγές είναι ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

**Επειδή**, ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι έχει προβεί σε πλήρη εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων και ότι είχε προσκομίσει στον έλεγχο τις αντίστοιχες αποδείξεις, ωστόσο οι εν λόγω πληρωμές δεν δύνανται να εξακριβωθούν, καθ' ότι δεν έχουν πραγματοποιηθεί με τραπεζικό μέσο και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι (ΠΟΛ 1055/2016).

**Επειδή**, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι



περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

**Επειδή**, τα φορολογικά στοιχεία είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία του προσφεύγοντα, ο έλεγχος τα έκρινε εικονικά (μη νόμιμα στοιχεία) και πλαστά, τα οποία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, συνεπώς η λήψη τους είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος, και την έκπτωση του Φ.Π.Α. εισρών από τον Φ.Π.Α. εκρών του φορολογικού έτους 2015.

**Επειδή**, η λήψη και καταχώρηση εικονικών τιμολογίων έχει ως αποτέλεσμα τη μειωμένη απόδοση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α..

**Επειδή**, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά, επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

#### **Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη αιτιολόγησης**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 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 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**, σύμφωνα 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**, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

*«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

**Επειδή**, εξάλλου στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , 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 τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991).*

**Επειδή**, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012, 962/2012, ΣΤΕ 2695/1993).

**Επειδή** από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι τα επίμαχα τιμολόγια είναι εικονικά (μη νόμιμα στοιχεία) και πλαστά, τα οποία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση οι εκθέσεις ελέγχου, αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων όπου αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων δεδομένου ότι στις εκθέσεις ελέγχου που αποτελούν προσάρτημα των πράξεων εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

**Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη νόμιμης επιβολής προστίμου του άρ. 7 του ν. 4337/2015:**

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα

τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Επειδή με τον Ν. 4337/2015 επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον Ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 4 β' του Ν. 4337/2015, καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013.

Επειδή με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 εισήχθησαν και μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και ειδικότερα στο άρθρο 7, παρ. 3 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) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
- β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.
- γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.
- στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.
- ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με τη με Ε. 2042/2022 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία 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», αποφασίστηκε ότι:

«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' ωαρ. 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.**

**3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ που ομοίως καταργήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.4337/2015, καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων αλλά και έκδοση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ.1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, των διατάξεων των περ. β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.**

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

**Επειδή, κατόπιν των ως άνω, για τη παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτών (Ν. 2523/1997, 4174/2013 ή 4337/2015) αλλά και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης των οικείων καταλογιστικών πράξεων, επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο των 2.500 €, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο, ως εκ τούτου η με αρ. ....../10-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 του ν.4337/2015 θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.**

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου (με εξαίρεση την επιβολή προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2015 με τον υπ' αριθμό ...../10-12-2021 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου, βάσει του ανωτέρου σκεπτικού), όπως αυτές καταγράφονται στις από 10-12-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

## **Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 14-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου Πάτρας, οδός ....., αριθ. ..., και την επικύρωση:

Α) Της υπ' αριθ. ..../10-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών,

Β) Της υπ' αριθ. ..../10-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών,

Γ) Του υπ' αριθ. ..../10-12-2021 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του άρθ. 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών,

Δ) Του υπ' αριθ. ..../10-12-2021 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του άρθ. 79 του ν. 4472/2017, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών,

και την τροποποίηση της υπ' αριθμό ...../10-12-2021 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου, του αρ. 7 του ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

**Α) Υπ' αριθ. ..../10-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου**

### **Φορολογικό έτος 2015**

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

Διαφορά φόρου	183,54 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	45,89 €
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>229,43 €</b>

**Β) Υπ' αριθ. ....../10-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου**

**Φορολογικό έτος 2015**

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

<b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ</b>	<b>672,84 €</b>
-----------------------------------	-----------------

**Γ) Υπ' αριθ. ....../10-12-2021 Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου:**

**Φορολογικό έτος 2015**

**Πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013: 100,00 €**

**Δ) Υπ' αριθ. ....../10-12-2021 Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου:**

**Φορολογικό έτος 2015**

**Πρόστιμο του άρθρου 79 του ν. 4472/2017: 1.213,25 €**

**Ε) Υπ' αριθ. ....../10-12-2021 Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου:**

**Φορολογικό έτος 2015**

**Πρόστιμο του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015: 2.500,00 €**

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

**Ακριβές Αντίγραφο  
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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.