



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1104

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

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8-10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-332246

**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 **12/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **Α.Φ.Μ.** ....., που εδρεύει στη συμβολή των οδών .....αρ. ... και ..... στη ....., κατά : της με αριθμό ..../**2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, της με αριθμ. ..../**2021** οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της με αριθμ. ....//2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της με αριθμ. ...//2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 Ν. 4337/2015 για το φορολογικό έτος 2014 και της με αριθμ. ...//2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 Ν. 4337/2015 για το φορολογικό έτος 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

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

Επί της από 12/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **Α.Φ.Μ.** ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ....//29-11-2021 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., δυνάμει της οποίας προσδιορίστηκε ζημία της προσφεύγουσας στο ποσό των 60,81 ευρώ αντί της δηλωθείσης ποσού 1.808,60 ευρώ, λόγω της λήψης δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 1.747,79 ευρώ πλέον ΦΠΑ.

Με την με αριθμό ...//29-11-2021 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., δυνάμει της οποίας προσδιορίστηκε ζημία της προσφεύγουσας στο ποσό των 9.212,59 ευρώ αντί της δηλωθείσης ποσού 12.532,26 ευρώ λόγω της λήψης δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 1.571,88 ευρώ πλέον ΦΠΑ.

Με την με αριθμό ....//29-11-2021 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., δυνάμει της οποίας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 1.026,82 ευρώ, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 513,41 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.540,23** ευρώ, λόγω της λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 221,11 ευρώ πλέον ΦΠΑ.

Με την με αριθμ. ....//29-11-2021 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **174,78** ευρώ, διότι έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 § 5 του Κ.Φ.Δ., η λήψη των οποίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού

έτους, παραβαίνοντας τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του ιδίου νόμου και του άρθρου 2 παρ.3 του ΚΦΑΣ ή 5 των ΕΛΠ.

Με την με αριθμ. .../29-11-2021 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού **135,72** ευρώ, διότι έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 § 5 του Κ.Φ.Δ., η λήψη των οποίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, παραβαίνοντας τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του ιδίου νόμου και του άρθρου 2 παρ.3 του ΚΦΑΣ ή 5 των Ε.Λ.Π.

Δυνάμει της με αρ. ..../05-07-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με κύρια δραστηριότητα «Μεσιτικά Γραφεία Ακινήτων», ως προς την φορολογία εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. ..../22-06-2021 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Αττικής (αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. .... /30-6-2021) με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. .... το με ημερομηνία θεώρησης 17-6-2021 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής / Υποδιεύθυνση Β', με συνημμένα το με αριθμ. ..../26-5-2011 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και τη με ημερομηνία θεώρησης 4-11-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ – ΕΛΠ & Ν. 4174/2013 της ΥΕΔΔΕ Αττικής, που αφορά την εταιρεία με την επωνυμία «.....». Σύμφωνα με την οποία η ως άνω επιχείρηση κατά τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είχαν συναλλαγές και έλαβαν εικονικά τιμολόγια είναι και η προσφεύγουσα.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. .... και κατόπιν επεξεργασίας των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από την ανωτέρω εκδότρια επιχείρηση προέκυψε ότι, η προσφεύγουσα έλαβε από την επιχείρηση «.....», στη χρήση 2014, δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.747,79 ευρώ πλέον ΦΠΑ, στη χρήση 2015, δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.571,88 ευρώ πλέον ΦΠΑ και στη χρήση 2016, δύο (2) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 221,11 ευρώ πλέον ΦΠΑ., τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθώς από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις προέκυψε ότι η οντότητα που παρείχε τις υπηρεσίες στους πελάτες ήταν η .....με ΑΦΜ ..... και όχι η «.....».

Ο έλεγχος κοινοποίησε την 21-10-2021 στην προσφεύγουσα, το με αριθμ. ..../19-10-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Προστίμου/Φόρου Εισοδήματος Φορολογικών Ετών 2014, 2015 και 2016 καθώς και τους Προσωρινούς Προσδιορισμούς Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015, φορολογικών

ετών 2014 και 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., προκειμένου να λάβει γνώση για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, τάσσοντάς της προθεσμία είκοσι (20) ημερών προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013. Κατόπιν τούτου, η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αριθμ. πρωτ. ..../10-11-2021 σημείωμα – απόψεις, περί αμφισβήτησης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, διατυπώνοντας τις απόψεις της επί του σημειώματος διαπιστώσεων και των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου, οι οποίες ελήφθησαν υπόψη και αντικρούστηκαν από τον έλεγχο. Εν συνεχεία, συνετάχθησαν οι με ημερομηνία θεώρησης 29-11-2021 Εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΚΦΑΣ – ΕΛΠ – ΚΦΔ & Ν.4337/2015 και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους :

**Ανύπαρκτες άλλως αβάσιμες παραβάσεις – έλλειψη νομίμου βάσεως των οριστικών προσδιορισμών – έλλειψη αιτιολογίας-παραγραφή.**

**Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας για ανύπαρκτες άλλως αβάσιμες παραβάσεις και έλλειψη αιτιολογίας.**

**Επειδή**, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε', ως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2014 (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 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 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**, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013 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 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 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 την παρ. 8 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012): «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

**Επειδή** στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : “Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]”

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιοσδήποτε 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** 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 Δ.Ο.Υ., 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 εχώρησε 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 περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

**Επειδή**, 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. (ΣτΕ 1404/2015).

**Επειδή** σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

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

**Επειδή**, στο 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 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 εμπειριστатωμένα 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 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**, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη*».

**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**, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

**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 στο συμπέρασμα 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,** στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην από 4-11-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ – ΕΛΠ & Ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ...., το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως από τη Δ.Ο.Υ. ...., σύμφωνα με την οποία:

*«...Από το 2010 και έκτοτε η ..... είναι ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση, επειδή δεν είχε τον εξοπλισμό, την υποδομή (προσωπικό, έξοδα, πάγια) για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις των αντισυμβαλλομένων πελατών*

προμηθευτών. Μετά την έναρξη λειτουργίας της ..... την 5/11/2009, η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων δεν είχε τη δυνατότητα να ασκεί οποιαδήποτε επιχειρηματική δραστηριότητα και να παρέχει οποιαδήποτε υπηρεσία στους πελάτες της με συνέπεια τα φορολογικά στοιχεία που φέρονται να εκδόθηκαν από αυτήν, όπως αυτά δηλώθηκαν από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, να είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς τη συναλλαγή, ήτοι για το έτος 2015, 770 φορολογικά στοιχεία με καθαρή αξία 57.391,24 και ΦΠΑ 13.773,90 ευρώ. Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ και εμφανίζουν ανύπαρκτες και ουδέποτε πραγματοποιηθείσες από την ελεγχόμενη οντότητα, συναλλαγές (Υπηρεσίες Τηλεγραμματείας), για τους παρακάτω λόγους:

1. Η ελεγχόμενη οντότητα από ενάρξεως (2003) δεν έχει υποβάλλει Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος.
2. Από ενάρξεως δεν έχει υποβάλλει περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ.
3. Δεν ανταποκρίθηκε σε δύο προσκλήσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. .... για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, τα οποία δε προσκομίστηκαν στον έλεγχο.
4. Από το 2008 και έκτοτε δεν υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών.
5. Με βάση τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων αντισυμβαλλομένων διαπιστώνεται αναντιστοιχία πωλήσεων και εξόδων της ελεγχόμενης. Δηλώνεται με μικρά ποσά έως καθόλου ποσά από πωλήσεις τρίτων, σε σχέση με τα έσοδα της. Συγκεκριμένα για το 2014 δηλώνονται πωλήσεις από τρίτους, δηλαδή έξοδα για την ελεγχόμενη 0,00€ και έξοδα από τρίτους, δηλαδή πωλήσεις για την ελεγχόμενη 72.011,76€, για το 2015 δηλώνονται πωλήσεις από τρίτους, δηλαδή έξοδα για την ελεγχόμενη 207,84€ και έξοδα από τρίτους, δηλαδή πωλήσεις για την ελεγχόμενη 57.391,24€ και για το 2016 δηλώνονται πωλήσεις από τρίτους, δηλαδή έξοδα για την ελεγχόμενη 142,80€ και έξοδα από τρίτους, δηλαδή πωλήσεις για την ελεγχόμενη 5.760,76€
6. Η ελεγχόμενη οντότητα δε διαθέτει προσωπικό κατά την ελεγχόμενη χρονική περίοδο.
7. Η ελεγχόμενη οντότητα δε διαθέτει πάγιο εξοπλισμό. Το γεγονός αυτό προκύπτει έπειτα από επιτόπιο έλεγχο στη δηλωθείσα έδρα αφού, αφενός μεν όλοι οι Η/Υ και όλα τα ηλεκτρονικά μέσα αποθήκευσης που εντοπίστηκαν εκεί, κατασχέθηκαν από την οντότητα ....., αφετέρου δε, δεν διαπιστώθηκε άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας της ..... Επίσης δεν προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών καμία συναλλαγή της ελεγχόμενης που να αφορά πώληση παγίων.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν προκύπτει ότι η οντότητα που παρείχε τις υπηρεσίες τηλεγραμματείας προς τους συγκεκριμένους πελάτες ήταν η ..... και όχι η ελεγχόμενη, γεγονός που αποδεικνύεται από τα κάτωθι:

- 1) Από το 2010 έως την ημέρα του ελέγχου, η οντότητα ..... απασχολεί προσωπικό και πραγματοποιεί δαπάνες προς επίτευξη του σκοπού της και τιμολογεί τους πελάτες της.
- 2) Διαθέτει πάγιο εξοπλισμό και οργανωμένη επαγγελματική εγκατάσταση που βρίσκονται στην

οδό .....

- 3) Στο χώρο των γραφείων επί της οδού ....., όπου βρίσκεται η έδρα τόσο της ..... όσο και της ..... κατασχέθηκαν όλοι οι Η/Υ καθώς και όλα τα ηλεκτρονικά μέσα αποθήκευσης που εντοπίστηκαν. Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων αρχείων προκύπτει ότι, στο πελατολόγιο της ..... ΟΝΕ περιλαμβάνονται πελάτες που τιμολογούνται από την ..... Για τους πελάτες αυτούς εντοπίστηκαν στοιχεία που αποδεικνύουν την χρέωση των παρεχόμενων υπηρεσιών τηλεγραμματοεπικοινωνίας ανά μήνα. Επίσης εντοπίστηκαν αρχεία excel τα οποία περιέχουν δεδομένα εισπράξεων και πληρωμών της οντότητας για τα έτη 2014 και 2015. Από τη σύγκριση μεταξύ των δεδομένων των εισπράξεων και των ακαθαρίστων εσόδων της οντότητας διαπιστώνονται σημαντικές αποκλίσεις, με μεγαλύτερες τις εισπράξεις από τα έσοδα. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι μεταξύ των εισπράξεων, περιέχονται και εισπράξεις πελατών που τιμολογήθηκαν από την ..... Αποδεικνύεται ότι η οντότητα που το διάστημα εκείνο δραστηριοποιούνταν στην διεύθυνση ..... και παρείχε υπηρεσίες τηλεγραμματοεπικοινωνίας, κατάγραφε σε ενιαίο αρχείο τις συνολικές της εισπράξεις άσχετα αν ένα μέρος αυτών προέρχονταν από άλλη οντότητα.

Από το έτος 2009 έως την ημέρα του ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ...., η παροχή υπηρεσιών τηλεγραμματοεπικοινωνίας προς τους φερόμενους πελάτες της ..... δεν πραγματοποιείται από την ελεγχόμενη, αλλά όπως αποδείχθηκε παραπάνω, η παροχή πραγματοποιείται εξ' ολοκλήρου από την εταιρεία ..... προκειμένου να μειώσει τα συνολικά ακαθάριστα έσοδά της και κατ' επέκταση να μη αποδώσει τους φόρους εισοδήματος και ΦΠΑ που της αναλογούν, τιμολογεί ένα ποσοστό των παρεχόμενων υπηρεσιών σε πελάτες της υπό την επωνυμία της ελεγχόμενης οντότητας ..... ακολουθώντας την τακτική της μη υποβολής δηλώσεων, με την σειρά της, δεν αποδίδει τους αναλογούντες φόρους εισοδήματος και ΦΠΑ, ζημιώνοντας ισόποσα το Ελληνικό Δημόσιο...»

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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** εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολοντί έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν το αληθές των επίμαχων συναλλαγών.

**Επειδή,** η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η από 4-11-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ...., οι απόψεις της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. ...., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις

που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

**Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί έλλειψης νομικής βάσης των επίμαχων καταλογιστικών φόρων και προστίμων.**

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « 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.....**».

**Επειδή** σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « 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, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

**Επειδή**, στην παράγραφο 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 ορίζονταν ότι: «.....γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου... Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ μειώνεται ως εξής: ... ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου...».

**Επειδή**, στη διάταξη του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (Α'129), ο οποίος κατατέθηκε στις 12-10-2015 και δημοσιεύθηκε στην ΕτΚ και άρχισε να ισχύει από 17-10-2015 (άρθρο 23 αυτού), ορίσθηκαν τα εξής: «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) ... 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. ... 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α`170). 6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α`179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος...».**

**Επειδή, με την περ. δ΄ της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, ο οποίος άρχισε να ισχύει από 17-10-2015 (άρθρο 23 αυτού), για τις παραβάσεις λήψης εικονικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη, οι οποίες διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013, προβλέπεται η επιβολή προστίμου ίσου με ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας του στοιχείου, στην περίπτωση δε 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.**

**Επειδή, δυνάμει του άρθρου 3 παρ. 4β του Ν.4337/2015 καταργήθηκε η διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 από 17.10.2015.**

**Επειδή** στην κρινόμενη περίπτωση τα επίδικα πρόστιμα επιβλήθηκαν ορθώς και νομίμως και παρά τα όλα όσα αβασίμως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα κατά τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 σύμφωνα με την ισχύουσα διάταξη της περίπτωσης ε΄ της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 δεδομένου ότι η λήψη των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος των οικείων φορολογικών ετών 2014 και 2015, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., ενώ για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2016 δεν επιβλήθηκε πρόστιμο για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, λόγω της κατάργησης των διοικητικών κυρώσεων για τα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

**Επειδή, από τη διάταξη του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου 8 του Ν. 4337/2015, προκύπτει ότι δεν υποβάλλεται μηνυτήρια αναφορά για το λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, πράγμα διαφορετικό από την επιβολή προστίμου για τη διοικητική παράβαση της λήψης του εικονικού φορολογικού στοιχείου που προβλέπεται από τις διατάξεις που αμέσως παραπάνω αναλυτικά εκτέθηκαν.**

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η κατάργηση του αξιοποιήσιμου της λήψης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, καθιστά ακυρωτέες τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου λόγω έλλειψης νομίμου βάσεως δέον σύμφωνα με τα ανωτέρω διαλαμβανόμενα να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Άλλωστε, η με αριθμ. 1556/2021 απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης που επικαλείται η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της, δεν εκφέρει οιαδήποτε κρίση για υπόθεση ομοειδή με την κρινόμενη, πολλώ δε μάλλον με την απόφαση αυτή απορρίπτεται η με αυτήν κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή για λόγους τυπικούς ως απαραδέκτως ασκηθείσα παρά τα όσα όλα αντίθετα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα περί δικαίωσης του φορολογούμενου και ακύρωσης του σχετικού ελέγχου.

### **Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής.**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ.3 του Ν. 4174/26-7-2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 46 παρ.5-7 του Ν. 4223/31-12-2013: *«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**, με την παρ.27α του άρ.66 του Ν. 4646/12-12- 2019 τροποποιήθηκε η ως άνω διάταξη ως εξής: *«27. α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του [άρθρου 36](#) του ν. [4174/2013](#), όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος 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**, σύμφωνα με το άρθρο 66 του Ν. 4174/2013 *«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α)..... β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, 2.[...]*

*3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α)...., β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.*

4. Επιβάλλεται κάθειρξη αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.0) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας, ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 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».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η λήψη εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων, αποτελεί σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, αδίκημα φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν. 4646/2019 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.1β &3 του ίδιου νόμου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **12/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **Α.Φ.Μ.** .....

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

1. Η με αριθμό ...../29-11-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ | ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|-----------|---------------|---------------|-----------------------------|--------------------------|
|           |               |               |                             |                          |

|              |                  |               |               |                  |
|--------------|------------------|---------------|---------------|------------------|
| Ζημία χρήσης | <b>1.808,60€</b> | <b>60,81€</b> | <b>60,81€</b> | <b>1.747,79€</b> |
|--------------|------------------|---------------|---------------|------------------|

2. Η με αριθμό **..../29-11-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ    | ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ     | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ     | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|--------------|-------------------|-------------------|-----------------------------|--------------------------|
| Ζημία χρήσης | <b>12.532,26€</b> | <b>9.212,59 €</b> | <b>9.212,59 €</b>           | <b>3.319,67€</b>         |

3. Η με αριθμό **..../29-11-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ         | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ    | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|-------------------|------------------|-----------------------------|
| Ποσό καταλογισμού | <b>1.540,23€</b> | <b>1.540,23€</b>            |

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

4. Η με αριθμό **..../29-11-2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ         | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ  | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|-------------------|----------------|-----------------------------|
| Ποσό καταλογισμού | <b>174,78€</b> | <b>174,78€</b>              |

5. Η με αριθμό **..../29-11-2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....,

| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ         | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ  | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|-------------------|----------------|-----------------------------|
| Ποσό καταλογισμού | <b>135,72€</b> | <b>135,72€</b>              |

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**α/α ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ**

**Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.