



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/04/2023

Αριθμός απόφασης: 987

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

### 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

**3.** Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης 04/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ΕΙ 2023 ενδικοφανή προσφυγή του ....., με ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., οδός ....., αριθ. ....., ασκούντος ατομική επιχείρηση, κατά: α) της υπ' αριθ. .... /05.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, β) της υπ' αριθ. .... /05.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, γ) της υπ' αριθ. .... /05.12.2022 οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7§§3&5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup>

ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και δ) της υπ' αριθ. ....../05.12.2022 οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 79§1 του ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Την από 05.01.2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ΕΙ 2023 ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ ....., ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας την παροχή υπηρεσιών που παρέχονται από γεωπόνους και άλλους ειδικούς στα θέματα αγροτικής οικονομίας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- I. Με την υπ' αριθ. ....../05-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 4.769,78 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 2.384,89 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 598,00 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή 7.752,67 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ΚΦΔ.
- II. Με την υπ' αριθ. ....../05-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 3.438,50 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 1.719,25 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή 5.157,75 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ΚΦΔ.
- III. Με την υπ' αριθ. ....../05-12-2022 πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7§3&5 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **2.400,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 περ. ή παρ. 1 του ν.4174/2013. Το εν λόγω πρόστιμο επιβλήθηκε διότι ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2015 υπέπεσε στην εξής παράβαση: έλαβε τέσσερα (4) εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», με κύρια δραστηριότητα «.....», συνολικής καθαρής αξίας 14.950,00 ευρώ, ως κάτωθι:

| A/A    | ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ | ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΙ ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ | ΦΠΑ      |
|--------|-----------------|----------------------------|-------------|----------|
| 1      | ΤΠΥ             | ..../07-09-2015            | 6.000,00    | 1.380,00 |
| 2      | ΤΠΥ             | ..../08-12-2015            | 2.275,00    | 523,25   |
| 3      | ΤΠΥ             | ..../03-12-2015            | 3.000,00    | 690,00   |
| 4      | ΤΠΥ             | ..../14-12-2015            | 3.675,00    | 845,25   |
| ΣΥΝΟΛΟ |                 |                            | 14.950,00   | 3.438,50 |

Για τα με α/α 2, 3 και 4 παραστατικά έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 4 περ.

β' ν.4337/2015 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 5 του ίδιου νόμου, σύμφωνα με τις οποίες καταργούνται οι διατάξεις του άρθρου 55 του ν.4174/2013 για παραβάσεις φοροδιαφυγής και δεν επιβάλλονται τα προβλεπόμενα πρόστιμα από τις διατάξεις του άρθρου 55§2 του ν.4174/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 7§3 του ν.4337/2015, από την ημερομηνία ισχύος του ν.4337/2015, ήτοι από 17-10-2015 και εφεξής. Συνεπώς, δεν εκδίδεται πρόστιμο για τη λήψη των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων. Για το με α/α 1 παραστατικό (ΤΠΥ ...../07-09-2015) επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 το οποίο επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. β της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι: 6.000,00 €X 40% = 2.400,00 ευρώ. Πραγματοποιήθηκε δε σύγκριση μεταξύ των προβλεπόμενων προστίμων βάσει του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 και της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 για την επιβολή του ευμενέστερου μεταξύ των δύο, βάσει των διατάξεων της Ε. 2042/2022 και κατόπιν σύγκρισης το τελικό επιβληθέν πρόστιμο που επιβλήθηκε ήταν του ποσού των 2.400,00 ευρώ.

- IV. Με την υπ' αριθ. ....../05-12-2022 πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017 του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 690,00 ευρώ. Ειδικότερα, το εν λόγω πρόστιμο επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διότι για το με α/α 1 παραστατικό του ως άνω πίνακα (ΤΠΥ ...../07-09-2015), που αφορά ληφθέν εικονικό φορολογικό στοιχείο μέχρι 16-10-2015, επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017, ίσο με 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι: 1.380,00 €X 50% = 690,00 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης 05/12/2022 εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & ν. 4987/2022 και προσδιορισμού προστίμου άρθρου 79§1 του ν.4472/2017 του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθ. 1210720/2/9874 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ΕΛ.ΚΕ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. .... ΕΞ/2021 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με επισυναπτόμενο τον με αριθ. υπόθεσης ...../286777/21 φάκελο υπόθεσης (αριθ. πρωτ. ....../02-11-2021 εισερχ. Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ), και εκδόθηκε η με αριθ. ....../05-11-2021 εντολή μερικού ελέγχου για την περίοδο από 01/01/2015-31/12/2015. Στη συνέχεια λόγω μεταφοράς της ελεγκτικής αρμοδιότητας της ανωτέρω επιχείρησης στο 4<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η ανωτέρω εντολή επανεκδόθηκε με τον αριθμό ...../2/9874/2022.

Σύμφωνα με το ως άνω Πληροφοριακό Δελτίο, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε στη χρήση 2015 τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 14.950,00 ευρώ, από την επιχείρηση με την επωνυμία «..... ANΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με ΑΦΜ ..... και έδρα στην Αθήνα, οδός ....., αριθ. .... Ειδικότερα, από τον έλεγχο - έρευνα που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην παραπάνω εκδότρια επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «.....», αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που αυτή εξέδωσε για το φορολογικό έτος 2015 είναι εικονικά. Συγκεκριμένα η ανωτέρω οντότητα στο φορολογικό έτος 2015 εξέδωσε: α) για το χρονικό διάστημα από 01/01/2015-16/10/2015 πεντακόσια σαράντα τέσσερα (544) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.253.158,24 ευρώ πλέον ΦΠΑ 518.226,58 ευρώ, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 8 του ν.4308/2014 και των άρθρων 7§3&5 και 8 του ν.4337/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν και β) για το χρονικό διάστημα από

17/10/2015-31/12/2015 εννιακόσια πενήντα εννιά (959) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.439.850,18 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.021.165,55 ευρώ, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 8 του ν.4308/2014, των άρθρων 55Α και 66 του ν.4987/2022 και της ΠΟΛ.1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν. Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία κρίθηκε ότι αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, ενώ με τις πράξεις της επιχείρησης το Δημόσιο ζημιώθηκε από τη μη καταβολή Φόρου Εισοδήματος, ΦΠΑ αλλά και ασφαλιστικών εισφορών τόσο από την ίδια όσο και από τις λήπτριες επιχειρήσεις φορολογικών στοιχείων.

Κατόπιν των ανωτέρω, το 4<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, δυνάμει της υπ' αριθ. ....../2/9874 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του, διενήργησε έλεγχο αποκλειστικά βάσει του υπ' αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. .... ΕΞ 2021 Πληροφοριακού Δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και επικεντρώθηκε στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης η οποία προέκυψε από το ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών. Κατόπιν εξέδωσε και κοινοποίησε νόμιμα στον προσφεύγοντα το με αριθ. ....../2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου - Κλήση σε ακρόαση, με τους συνημμένους σε αυτό Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρων & Προστίμων προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις αντιρρήσεις του εντός προθεσμίας είκοσι ημερών. Σε απάντηση του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων ο προσφεύγων υπέβαλε τις αντιρρήσεις του εγγράφως με ηλεκτρονική αλληλογραφία που έλαβε αριθ. πρωτ. .... ΕΙΣ 28.11.2022, οι οποίες κατόπιν αξιολόγησής τους δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο με συνέπεια την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την εξαφάνιση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και κάθε άλλης συναφούς προγενέστερης ή μεταγενέστερης πράξης ή παράλειψης της Διοίκησης και την έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που κατέβαλε ή θα καταβάλει, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη στοιχειοθέτηση παραβάσεων λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, άλλως, επικουρικός, εικονικότητα αποκλειστικώς ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Για τον χαρακτηρισμό ενός φορολογικού στοιχείου ως «εικονικού», για συναλλαγή ανύπαρκτη (εικονικότητα ως προς την συναλλαγή) ή συναλλαγή με πρόσωπο διάφορο αυτού, που εξέδωσε το φορολογικό στοιχείο (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο) απαραίτητη προϋπόθεση είναι η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων στην επιχείρηση του λήπτη, από τις οποίες και μόνο δύναται να προκύψει εάν αυτός έχει αποκτήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, που αναγράφονται στο φερόμενο ως εικονικό φορολογικό στοιχείο, εάν δηλαδή η συναλλαγή είναι ανύπαρκτη ή υπαρκτή αλλά με άλλο πρόσωπο. Η Φορολογική Αρχή μόνο με συγκεκριμένα και νόμιμα αποδεικτικά στοιχεία μπορεί να αμφισβητήσει την πραγματοποίηση συναλλαγής, για την οποία έχει εκδοθεί νόμιμο παραστατικό υποχρεούμενη να επικαλεσθεί και να αποδείξει συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά, από τα οποία να προκύπτει άμεσα ή μη πραγματοποίηση της συναλλαγής, μη επιτρεπομένης της χρήσεως τεκμηρίων, της συναγωγής συμπερασμάτων και της διεξαγωγής αορίστων υποθέσεων. Επομένως, ο φορολογικός έλεγχος οφείλει να προβεί στην πλέον ουσιώδη και υποχρεωτική ελεγκτική επαλήθευση, ήτοι εάν πράγματι αποκτήθηκαν, περιήλθαν στην κατοχή του λήπτη ή αναλώθηκαν τα αγαθά ή εάν πράγματι ελήφθησαν και χρησιμοποιήθηκαν οι υπηρεσίες, που περιγράφονται στα ελεγχόμενα φορολογικά στοιχεία, από την οποία επαλήθευση και μόνο μπορεί να προκύψει άμεση απόδειξη περί υπάρξεως ή ανυπαρξίας της συναλλαγής. Σε περίπτωση εικονικότητας φορολογικού στοιχείου με εκδότη πρόσωπο το οποίο είναι φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, ήτοι έχει προβεί σε δήλωση ενάρξεως επιτηδεύματος και θεώρηση βιβλίων και στοιχείων Κ.Β.Σ. στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., το βάρος της αποδείξεως για

κάθε επιμέρους φορολογικό στοιχείο εκδόσεως του ως άνω προσώπου φέρει αποκλειστικώς η Φορολογική Αρχή. Αντιστρόφως, προκειμένου ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου να κρίνει εάν ο εκδότης αυτού είναι φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο μπορεί μόνο να ελέγξει εάν αυτός προβεί σε δήλωση ενάρξεως επιτηδεύματος και θεώρηση βιβλίων ή και στοιχείων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Η Φορολογική Αρχή φέρει το αποδεικτικό βάρος της αμφισβητήσεως συναλλαγής, για την οποία εκδόθηκαν νομίμως θεωρημένα φορολογικά στοιχεία. Στοιχεία όπως η κακή λογιστική ή οικονομική κατάσταση της πωλήτριας ή προμηθεύτριας επιχείρησης (εικονικές αγορές ή έλλειψη αγορών για τα πωλούμενα είδη, έλλειψη επαρκούς προσωπικού) είναι χωρίς σημασία για τον λήπτη, αφού, κατά τεκμήριο, δεν είναι δυνατό ούτε γνώση αυτής να έχει ούτε, πολύ περισσότερο, να την ελέγξει. Η εκδότρια επιχείρηση αποτελούσε φορολογικώς υπαρκτή επιχείρηση, επομένως ο ίδιος ως λήπτης ενήργησε όλως καλοπίστως στις επίμαχες συναλλαγές, περαιτέρω έλεγχος ούτε ήταν δυνατός, λόγω των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, ούτε απαιτείται από την οικεία νομοθεσία.

2. Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω παράνομης αντιστροφής του βάρους αποδείξεως, όταν η επιχείρηση του εκδότη αποτελεί συνολοποιημένα υπαρκτή φορολογικώς επιχείρηση.
3. Επικουρικώς, εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη – τεκμήριο καλής πίστης του λήπτη επί λήψεως τιμολογίων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
4. Παράνομη και εσφαλμένη μη αναγνώριση των ποσών των επίμαχων τιμολογίων ως εκπεστέων δαπανών στη φορολογία εισοδήματος και των εκπεστέων εισροών αυτών ως εκπεστέου από τον Φ.Π.Α. εκροών.
5. Επικουρικώς, υποχρεωτική αναδρομική εφαρμογή του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων-μη επιβολή του προστίμου του άρθρου 79 του ν.4472/2017.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζονται τα εξής:

*«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.*

*2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:*

*α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».*

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του ως άνω Κώδικα:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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.»

**Επειδή** στο Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 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 κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

**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 τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1 περ. ε του ν. 4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«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 Φορολογικής Διοίκησης. **Εικονικό είναι** επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους

σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. ορίζονται τα εξής:

«...**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** 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 αντισυμβαλλόμενού 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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

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

«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** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες 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.»



Περαιτέρω στις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, [...]»

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/31-03-2015 της ΓΓΔΕ με θέμα «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό»:

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1β του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν,....».

**Επειδή** η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης, υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και τούτο για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου οι οποίες μπορούν να γίνουν με την συμπαιγνία των μερών. Η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα, η αυστηρότητα αυτή εξασφαλίζει την ορθή εφαρμογή του κεντρικού κανόνα που διέπει το μηχανισμό των εκπτώσεων, σύμφωνα με τον οποίο ο φόρος που εκπίπτει από τον πελάτη θα πρέπει να έχει πληρωθεί από τον προμηθευτή του στο Δημόσιο.

Συνεπώς, το παραστατικό στοιχείο που αφορά σε φορολογητέες εισροές, για να δικαιολογήσει την έκπτωση, θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο. Στις περιπτώσεις επομένως των εικονικών ή πλασματικών τιμολογίων είναι προφανές ότι διενεργείται μια καταδολιευτική σε βάρος του Δημοσίου πράξη, βάσει της οποίας ο λήπτης του στοιχείου θα εκπέσει το φόρο που αναγράφεται στα τιμολόγια, ενώ αντιθέτως ο εκδότης του τιμολογίου δε θα πληρώσει στο Δημόσιο το φόρο που εμφανίζεται στο εν λόγω τιμολόγιο.

**Επειδή**, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστρατηγήσεων. Μέσα στα πλαίσια του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας και της νομολογίας του Δ.Ε.Ε. κινείται και η διάταξη του άρθρου 32 §1 περ. β του Ν. 2859/2000, η οποία αποτελεί κατά κύριο λόγο μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο αντίστοιχης διάταξης που περιέχεται στο άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχ. α της άνω Οδηγίας για το Φ.Π.Α., θεσπίστηκε δε και απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο για άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ ακριβώς για τη διασφάλιση της λειτουργίας του μηχανισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών αυτού και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω αυτού του μηχανισμού. Υπό αυτή την έννοια τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις λεπτομέρειες βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στο φόρο να ενεργεί έκπτωση. (Βλ. C-392/09 σκ.37, C 90/02 σκ. 47, C -95/07 & C-96/07 σκ.6,3,8).

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αριθ. 134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» ορίζεται:

*«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.*

*Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:*

- α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,*
- β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,*
- γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).*

*.....».*

**Επειδή**, σύμφωνα με την Ε. 2042/10.5.2022 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, 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":

**«Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ**

*Εγκύκλιος που αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που επιβάλλονται για 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 σύμφωνα με την υπ' αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας.*

**Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ**

Η παρούσα εγκύκλιος παρέχει διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση των παραβάσεων 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, οι οποίες, σύμφωνα με την υπ'αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 και συνεπώς για τις εν λόγω παραβάσεις, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου.

#### Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η παρούσα εγκύκλιος καταλαμβάνει τις περιπτώσεις φορολογουμένων που έως 16/10/2015 υπέπεσαν στις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.

1. Με την υπ'αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εκδόθηκε επί προδικαστικού ερωτήματος, κρίθηκε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης έχει πεδίο εφαρμογής και επί του κατά περίπτωση προβλεπόμενου διοικητικού προστίμου για την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή.

2. Ειδικότερα, κρίθηκε ότι η παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή σχετίζεται με τη μη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, η εν λόγω παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 περί μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου. Περαιτέρω, μετά την κατάργηση του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν.4174/2013 (με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν.4337/2015), καθώς και την κατάργηση του άρθρου 5 του ν.2523/1997 (με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν.4337/2015), η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013, είναι ευμενέστερη σε σχέση με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015. Συνεπώς, εφόσον είναι ευμενέστερη, εφαρμοστέα κύρωση για την παράβαση αυτή είναι το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε' -ΚΦΔ.

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 έκδοσης 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 προηγηθεί 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.

5. Διευκρινίζεται ότι, τα ανωτέρω αναφερόμενα δε θίγουν τις υποχρεώσεις των ελεγκτικών οργάνων ως προς την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στην περίπτωση διαπίστωσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. διατ. αρθ. 66 παρ. 5 , 55Α και 68 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.).»

**Επειδή** στο άρθρο 79 παρ.1 του ν.4472/2017 ορίζονται τα εξής:

«1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.».

**Επειδή**, 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 ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991).

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ 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, συνεπεία της υπ' αριθ. .... /245585/19.02.2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**», με κύρια δραστηριότητα το ....., με ΑΦΜ ....., για το φορολογικό έτος 2015.

**Επειδή**, από τον ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων (ήτοι 1.503) που εξέδωσε η ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «..... **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**» για το φορολογικό έτος 2015 είναι εικονικά. Συγκεκριμένα η ως άνω επιχείρηση εξέδωσε: α) για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2015-16/10/2015 πεντακόσια σαράντα τέσσερα (544) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.253.158,24 ευρώ πλέον ΦΠΑ 518.226,58 ευρώ, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 8 του ν.4308/2014 και των άρθρων 7§§3&5 και 8 του ν.4337/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν και β) για τη διαχειριστική περίοδο από 17/10/2015-31/12/2015 εννιακόσια πενήντα εννιά (959)

φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **4.439.850,18 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.021.165,55 ευρώ**, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 8 του ν.4308/2014 και των άρθρων 55Α και 66 του ν.4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν. Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Με τις ως πράξεις το Δημόσιο ζημιώθηκε από τη μη καταβολή Φόρου Εισοδήματος, ΦΠΑ αλλά και ασφαλιστικών εισφορών τόσο από την εκδότρια όσο και από τις λήπτριες επιχειρήσεις φορολογικών στοιχείων. Σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 21.09.2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014, ν.4174/2013 και ν.4337/2015 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ανωτέρω οντότητα κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους καθότι διαπιστώθηκε κατά βάση ότι η ως άνω εκδότρια δεν είχε την δυνατότητα να προβεί στις προαναφερθείσες συναλλαγές από την πλευρά της διότι αφενός δεν είχε τις απαιτούμενες εγκαταστάσεις και αφετέρου οι αγορές και δαπάνες της προέρχονταν επίσης από εικονικούς προμηθευτές συγκεκριμένα από τον έλεγχο στον εκδότη διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Η οντότητα «..... **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**» δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθ. ....../22.02.2021 πρόσκληση του ελέγχου για διάθεση λογιστικών αρχείων και δεν προσκόμισε τα βιβλία και τα στοιχεία της.
- Έχει πραγματοποιηθεί αναστολή χρήσης ΑΦΜ για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών της ως άνω οντότητας με την 28.03.2016 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.2859/2000 (ΦΠΑ) του τμήματος Β5 Ερευνών της ΥΕΔΔΕ Αττικής.
- Η ανωτέρω οντότητα έχει υποβάλλει τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. στις οποίες διορθώνει τις αρχικές εκροές από 7.337.308,60 ευρώ σε 497.697,98 ευρώ και αντίστοιχα τις εισροές από 7.285.676,15 ευρώ σε 447.208,38 ευρώ, ενώ στις ΜΥΦ δηλώνονται συνολικά 8.769.936,63 ευρώ στα έσοδα και 703.329,79 ευρώ στα έσοδα. Οι περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που υπέβαλε είναι ανακριβείς τόσο σε σχέση με την αξία των στοιχείων που η ίδια δηλώνει στις ΜΥΦ όσο και με την αξία των στοιχείων που έχει δηλωθεί από τους αντισυμβαλλόμενους στις δηλώσεις τρίτων, τόσο ως προμηθευτής τους όσο και ως πελάτης τους.
- Η ως άνω οντότητα δεν υπέβαλε Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015.
- Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι κύριοι προμηθευτές της ως άνω οντότητας εκδίδουν επίσης εικονικά τιμολόγια στο σύνολό τους.
- Δεν ανταποκρίθηκε σε Προσκλήσεις της Φορολογικής Διοίκησης για διάθεση λογιστικών αρχείων και δεν έχει προσκομίσει τα βιβλία και τα στοιχεία της για τις διαχειριστικές περιόδους 01.01.2016-31.12.2016, 01.01.2018-31.12.2018 και 01.01.2020-31.12.2020.
- Έχουν διαπιστωθεί σε βάρος της ανωτέρω οντότητας παραβάσεις για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων σε διάφορες οντότητες τις διαχειριστικές περιόδους 01.01.2014-31.12.2014 και 01.01.2015-31.12.2015 καθώς και έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων σε μια οντότητα τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2015-31.12.2015.
- Ο εκμισθωτής κ. .... δηλώνει ότι η μίσθωση για το κατάστημα της «..... **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**» στο ισόγειο της οδού ....., αριθ. .... στην Αθήνα ξεκίνησε την 01.09.2014 και η οντότητα αποχώρησε μετά από 5-6 μήνες, δηλαδή το αργότερο το Φεβρουάριο του 2015, δηλαδή μετά το Φεβρουάριο του 2015 δεν είχε κατάστημα λειτουργίας.
- Ο εκμισθωτής κ. .... δηλώνει ότι η μίσθωση για το γραφείο της ως άνω οντότητας στο γραφείο Δ1 της ίδιας διεύθυνσης ξεκίνησε 12.09.2015, ενώ για το γραφείο Α4 την 01.02.2016. Η εν λόγω οντότητα από τον 3/2015 ως τις 12.09.2015 δεν είχε ούτε κατάστημα ούτε γραφείο να μπορεί να λειτουργήσει.

- Η οντότητα «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» δεν υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών ή μεταφοράς έδρας όταν αποχώρησε από το κατάστημα του ισογείου αλλά και γενικώς.
- Όσον αφορά το προσωπικό της ως άνω οντότητας, για το φορολογικό έτος 2015 δηλώνονται 6 εργαζόμενοι από την οντότητα «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», εκ των οποίων οι 4 απασχολούνται ως υπάλληλοι γραφείου, 1 απασχολείται ως καθαρίστρια και 1 απασχολείται ως ανειδίκευτος εργάτης για 7 ημέρες το Δεκέμβρη του 2015.
- Η οντότητα «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» κατά την σύνταξη της με ημερομηνίας θεώρησης 21.09.2021 έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ οφείλει για την ίδια περίοδο το ποσό των 3.899,09 ευρώ σε ασφαλιστικές εισφορές στον ΕΦΚΑ.
- Η «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» διαπιστώθηκε ότι έχει εκδώσει τιμολόγια προς λήπτες που αφορούν υπηρεσίες διανομής φυλλαδίων και κατασκευαστικές εργασίες χωρίς να έχει τους κατάλληλους εργαζόμενους για αυτές τις εργασίες, αλλά και χωρίς να έχει μισθώσει κατάλληλο προσωπικό από άλλη οντότητα.
- Η «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό (μηχανήματα έργων), ο οποίος απαιτείται για την εκτέλεση εργασιών, όπως οι κατασκευαστικές εργασίες, αλλά κι ούτε εκμίσθωσε μηχανήματα από άλλη οντότητα.
- Η οντότητα «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» δεν πραγματοποίησε εισαγωγές, εξαγωγές και διαμετακόμιση για το χρονικό διάστημα από την έναρξη της (24.10.2014) έως και 31.12.2015.
- Η οντότητα «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές παραδόσεις, ενώ δηλώνεται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών αμελητέας αξίας συγκριτικά με τον κύκλο εργασιών που δηλώνονται στις ΜΥΦ για το ελεγχόμενο διάστημα (έτος 2015).
- Από τη συνολική καθαρή αξία αγορών - προμηθειών 703.329,79 ευρώ της «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» ποσό 2.817,56 ευρώ αφορά μη παραγωγικές δαπάνες, ενώ ποσό συνολικής καθαρής αξίας 625.404,13 ευρώ αφορά τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από διάφορες οντότητες για το φορολογικό έτος 2015.
- Από τα 1.652 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 8.769.936,63 ευρώ που δηλώνονται ότι έχουν εκδοθεί από την «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» στις ΜΥΦ του φορολογικού έτους 2015, τα 149 φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 2.076.928,21 ευρώ έχει διαπιστωθεί ότι είναι εικονικά με λήπτη την οντότητα ....., από ετέρους ελέγχους της Φορολογικής Διοίκησης.
- Για το λήπτη ..... με ΑΦΜ ..... της οντότητας «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» διενεργήθηκε έλεγχος και διαπιστώθηκε ότι έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία από την οντότητα «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με ΑΦΜ ..... για συναλλαγές εικονικές στο σύνολό τους. Οι επιταγές που προσκόμισε ο ανωτέρω λήπτης, με τις οποίες υποτίθεται ότι εξοφλεί την προμηθεύτρια «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με ΑΦΜ ....., δεν εμφανίζονται στο σύστημα της Εθνικής Τράπεζας της ..... Επίσης, οι δυο από τους τρεις υπαλλήλους που υπέδειξε ότι απασχολήθηκαν στα έργα τα οποία περιγράφονται στα τιμολόγια με εκδότη την ..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» απάντησαν σε αίτημα που τους απεστάλη και αρνήθηκαν την όποια εργασία με την εν λόγω εταιρεία. Ο τρίτος υπάλληλος δεν ανταποκρίθηκε.

**Επειδή**, μεταξύ των εταιρειών που συναλλάχθηκαν με την ως άνω εκδότρια επιχείρηση «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία κατά το φορολογικό έτος 2015 έλαβε τέσσερα (4) εικονικά, ως προς

το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 14.950,00 ευρώ, ως κάτωθι:

| A/A    | ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ | ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΙ ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ | ΦΠΑ      |
|--------|-----------------|----------------------------|-------------|----------|
| 1      | ΤΠΥ             | ...../07-09-2015           | 6.000,00    | 1.380,00 |
| 2      | ΤΠΥ             | ..../08-12-2015            | 2.275,00    | 523,25   |
| 3      | ΤΠΥ             | ..../03-12-2015            | 3.000,00    | 690,00   |
| 4      | ΤΠΥ             | ...../14-12-2015           | 3.675,00    | 845,25   |
| ΣΥΝΟΛΟ |                 |                            | 14.950,00   | 3.438,50 |

**Επειδή** από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του εκδότη διαπιστώθηκε, ότι δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές οπότε στην περίπτωση αυτή ο λήπτης (εν προκειμένω προσφεύγων) των φορολογικών στοιχείων βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές.

**Επειδή**, στα ανωτέρω τιμολόγια αναφέρονταν ως αιτιολογία «Διανομή διαφημιστικών φυλλαδίων», «Διαφημιστικά φυλλάδια», «εκτυπώσεις Σημειώσεων» και «γραφική ύλη», ωστόσο αφενός ως ανωτέρω αναφέρθηκε η εκδότρια εταιρεία δεν είχε την δυνατότητα να διενεργήσει καμία από τις ανωτέρω συναλλαγές καθώς ούτε αγορές είχε, ούτε διέθετε το κατάλληλο προσωπικό για τις ανωτέρω εργασίες, ούτε και είχε μισθώσει κατάλληλο προσωπικό από άλλη οντότητα προκειμένου να είναι σε θέση να πραγματοποιήσει αυτές τις εργασίες, αφετέρου από την πλευρά του προσφεύγοντος πέραν των ισχυρισμών του ότι η εκδότρια ήταν φορολογικά υπαρκτή επιχείρηση, δεν παρασχέθηκαν στοιχεία ή εξηγήσεις για το πρόσωπο με το οποίο συνεργάστηκε, για το λόγο που θα μπορούσε να εξυπηρετήσει την προώθηση της δραστηριότητάς του ένας τόσο μεγάλο όγκος διαφημιστικών φυλλαδίων, εκτυπώσεων και γραφικής ύλης, ήτοι δεν απέδειξε πως οι ως άνω συναλλαγές σχετίζονται με το αντικείμενο δραστηριότητάς του (παροχή υπηρεσιών γεωπόνου), μόνη η προσκόμιση αντιγράφου επιταγής ..... σε διαταγή «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» ποσού 7.380,00 ευρώ (και χωρίς την οπισθογράφιση αυτής) καθώς και του αποδεικτικού μεταφοράς ποσού 11.008,50 ευρώ σε επίσης τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας, με δεδομένη την συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας, χωρίς να γίνεται αναφορά σε άλλο τρίτο πρόσωπο με το οποίο συναλλάχθηκε, δεν τεκμηριώνουν από την πλευρά του λήπτη προσφεύγοντος την πραγματοποίηση των ως άνω συναλλαγών.

**Επειδή**, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία του προσφεύγοντος (σελίδες 5 και 6), ο έλεγχος τα έκρινε εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνεπώς η λήψη τους είχε ως σκοπό εκ μέρους του προσφεύγοντος την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την αποφυγή των φορολογικών του υποχρεώσεων, ενώ είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του φορολογικού έτους 2015. Κατόπιν των διαπιστωθεισών παραβάσεων περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι στοιχείων εκδοθέντων από συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, ο υπό κρίση έλεγχος αναμόρφωσε τα αποτελέσματα όπως αυτά είχαν προσδιορισθεί με την υποβληθείσα από τον προσφεύγοντα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, με την πρόσθεση της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικού ύψους 14.950,00 ευρώ που

εκδόθηκαν από την ανωτέρω συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση καθώς χαρακτηρίστηκαν ως λογιστικές διαφορές - μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, και επίσης η αξία των εν λόγω στοιχείων δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση και από τις φορολογητέες εκροές στο ΦΠΑ.

Σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις και την πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του Σ.Τ.Ε δεν δύναται να αναγνωρισθεί προς έκπτωση μία δαπάνη, η οποία βασίζεται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθόσον προϋπόθεση της ως άνω αναγνώρισης είναι η δαπάνη να είναι πραγματική και να έχει εκδοθεί για αυτήν το προσήκον νόμιμο φορολογικό στοιχείο.

Ο προσφεύγων τόσο στον έλεγχο όσο και με την υπο κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται την καλή πίστη, την μη επιβολή προστίμου και την δυνατότητα αναγνώρισης των ως άνω δαπανών τόσο στο εισόδημα όσο και στο ΦΠΑ, ωστόσο, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣΤΕ 3336/2015, 722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010). 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 κρίθηκαν εικονικές στο σύνολό τους δεδομένου ότι προέρχονται από συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση. Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς η φορολογική αρχή προέβη στους υπό κρίση καταλογισμούς φόρων και προστίμων και οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου τυγχάνουν απορριπτέοι.

**Επειδή**, πέραν των ανωτέρω ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων και την μη επιβολή του προστίμου του άρθρου 79 του ν.4472/2017. Ωστόσο από την ελεγκτική αρχή έγινε η επιλογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος και συγκεκριμένα:

ως αναφέρθηκε ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2015 υπέπεσε στην παράβαση λήψης τεσσάρων (4) εικονικών, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», ως κάτωθι:

| A/A    | ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ | ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΙ ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ |  | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ | ΦΠΑ      |
|--------|-----------------|----------------------------|--|-------------|----------|
| 1      | ΤΠΥ             | ...../07-09-2015           |  | 6.000,00    | 1.380,00 |
| 2      | ΤΠΥ             | ...../08-12-2015           |  | 2.275,00    | 523,25   |
| 3      | ΤΠΥ             | ...../03-12-2015           |  | 3.000,00    | 690,00   |
| 4      | ΤΠΥ             | ...../14-12-2015           |  | 3.675,00    | 845,25   |
| ΣΥΝΟΛΟ |                 |                            |  | 14.950,00   | 3.438,50 |

Για τα με α/α 2, 3 και 4 παραστατικά έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 4 περ. β' ν.4337/2015 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 5 του ίδιου νόμου, σύμφωνα με τις οποίες καταργούνται οι διατάξεις του άρθρου 55 του ν.4174/2013 για παραβάσεις φοροδιαφυγής και δεν επιβάλλονται τα προβλεπόμενα πρόστιμα από τις διατάξεις του άρθρου 55§2 του ν.4174/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 7§3 του ν.4337/2015, από την ημερομηνία ισχύος του ν.4337/2015, ήτοι από 17-10-2015 και εφεξής. Συνεπώς, δεν εκδίδεται πρόστιμο για τη λήψη των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων. Για το με α/α 1 παραστατικό (ΤΠΥ ...../07-09-2015) επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 το οποίο επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. β της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι: 6.000,00 €X 40% = 2.400,00 ευρώ. Πραγματοποιήθηκε δε σύγκριση μεταξύ των προβλεπόμενων προστίμων βάσει του άρθρου 7



παρ. 3 του ν.4337/2015 και της περ. η΄ της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 για την επιβολή του ευμενέστερου μεταξύ των δύο, βάσει των διατάξεων της Ε. 2042/2022 και κατόπιν σύγκρισης το τελικό επιβληθέν πρόστιμο που επιβλήθηκε ήταν του ποσού των 2.400,00 ευρώ. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώνεται ότι ο έλεγχος προέβη στην εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων ενώ σημειώνεται ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες της Διοίκησης ως προς την επιλογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 3, 4 και 7 του ν.4337/2015 και του άρθρου 54 του ΚΦΔ και δεν αναφέρονται στην μη επιβολή του προστίμου του άρθρου 79 του ν.4472/2017 που αφορά σε πρόστιμο ΦΠΑ, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 05/12/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & ν. 4987/2022 και προσδιορισμού προστίμου άρθρου 79§1 του ν.4472/2017 του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καθώς και στην προαναφερθείσα εκθέση της ΥΕΔΔΕ Αττικής επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 04/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ΕΙ 2023 ενδικοφανή προσφυγή του ....., με ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., οδός ....., αριθ. ...., ασκούντος ατομική επιχείρηση, και την επικύρωση: α) της υπ' αριθ. ..../05.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, β) της υπ' αριθ. ..../05.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, γ) της υπ' αριθ. ..../05.12.2022 οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7§3&5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και δ) της υπ' αριθ. ..../05.12.2022 οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 79§1 του ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

**Φορολογικό έτος 2015**

- **Φορολογία Εισοδήματος**

|  | ΔΗΛΩΣΗΣ | ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ | ΔΙΑΦΟΡΑ |
|--|---------|---------------|---------|
|  | (1)     | (2)           | (2)-(1) |

|  |                |                 |                 |                 |
|--|----------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ<br>ΕΙΣΟΔΗΜΑ                        | Ατομικό        | 59.747,70       | 74.697,70       | 14.950,00       |
|  | της συζύγου    |                 |                 |                 |
| ΦΟΡΟΣ  | Πιστωτικό ποσό | 984,72          |                 |                 |
|  | Χρεωστικό ποσό |                 | 3.785,06        | 4.769,78        |
| Προκαταβολή φόρου                              |                |                 |                 |                 |
| Φόρος που παρακρατήθηκε                        |                |                 |                 |                 |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.                |                |                 |                 |                 |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης                     |                |                 |                 |                 |
| Τέλος επιτηδεύματος                            |                |                 |                 |                 |
| Φόρος πολυτελούς διαβίωσης                     |                |                 |                 |                 |
| Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή |                |                 |                 |                 |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>               |                | <b>1.977,99</b> | <b>9.730,66</b> | <b>7.752,67</b> |

(ως η υπ' αριθ. .... /05-12-2022 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

- **Φ.Π.Α.**

|                                  | ΔΗΛΩΣΗΣ   | ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ   | ΔΙΑΦΟΡΑ         |
|----------------------------------|-----------|-----------------|-----------------|
|                                  | (1)       | (2)             | (2)-(1)         |
| ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ         | 51.607,37 | 51.607,37       |                 |
| ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ        | 15.632,23 | 682,23          | 14.950,00       |
| ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ                     | 11.869,71 | 11.869,71       |                 |
| ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ           | 11.869,71 | 8.431,21        | -3.438,50       |
| ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ               |           |                 |                 |
| ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ               |           | 3.438,50        | 3.438,50        |
| ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ          |           | 1.719,25        | 1.719,25        |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b> |           | <b>5.157,75</b> | <b>5.157,75</b> |

(ως η υπ' αριθ. .... /05-12-2022 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

- **Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου άρθρου 7§§3&5 ν.4337/2015:** **2.400,00 ευρώ**

(ως η υπ' αριθ. .... /05-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

- **Πρόστιμο άρθρου 79 παρ. 1 ν. 4472/2017:** **690,00 ευρώ**

(ως η υπ' αριθ. .... /05-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ  
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών  
Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.