ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 29/04/2026

Αριθμός απόφασης: 1801

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 10440 Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **31-12-2025** και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ ..... με έδρα στα ..... οδός ..... αρ. ..... κατά:

Α. Της υπ' αρ. ...../8.12.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Β. Της υπ' αρ. ...../8.12.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικής περιόδου 1.1.2014- 31.12.2014, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Γ. Της υπ' αρ. ...../8.12.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 79 ν.4472/2017 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής
Δ. Της υπ' αρ. ...../8.12.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 54 παρ. 2 περ. ε' ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 1.1.2014- 31.12.2014, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής
7. Τα με αριθμό πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2025/31-12-2025 υποβληθέντα συμπληρωματικά έγγραφα
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 31-12-2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ. ...../8.12.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 101.452,21 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 50.726,11 ευρώ και πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 13.261,28 ευρώ, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 165.439,60 ευρώ
- Με την υπ' αριθ. ...../8.12.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικής περιόδου 1.1.2014- 31.12.2014, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, με την οποία, αφού μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο (προς έκπτωση) ΦΠΑ κατά 3.787,73 ευρώ, καταλογίστηκε στη συνέχεια, σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 90.960,77 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ύψους 45.480,39 ευρώ, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 136.441,16 ευρώ
- Με την υπ' αρ. ...../8.12.2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 79 ν.4472/2017 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ΦΠΑ ύψους 47.376,25 ευρώ για λήψη τριάντα έξι (36) εικονικών φορολογικών στοιχειών, συνολικής καθαρής αξίας 411.950,00 € πλέον εκπιπτόμενου ΦΠΑ 94.752,50€.
- Με την υπ' αρ. ...../8.12.2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 54 παρ. 2 περ. ε' ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 1.1.2014- 31.12.2014, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 2.500 ευρώ ως ευνοϊκότερο από το πρόστιμο του άρθρου 7§3β' του ν.4337/17-10-2015.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται στην από 8.12.2025 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, στην από 8.12.2025 Έκθεση Ελέγχου Διατάξεων ν.4093/2012 και ν.4308/2014, στην από 8.12.2025 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και στην από 8.12.2025 Έκθεση Φορολογικών Κυρώσεων ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση με ημερομηνία έναρξης εργασιών την 05/01/1993, αντικείμενο εργασιών «ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ» με έδρα κατά τα ελεγχόμενα έτη επί της οδού ..... - Τ.Κ. .....

Από τον Προϊστάμενο του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής εκδόθηκε, για τον προσφεύγοντα, η με αριθμό ...../23-10-2023 Εντολή Μερικού Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος , ΦΠΑ , ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για την ελεγχόμενη περίοδο 01.01.2014 – 31.12.2014, κατόπιν της διαβίβασης από την Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής του Δελτίου Πληροφοριών με Αριθ. Πρωτοκ. ...../12-10-2023, με συνημμένα: α) Το με αρ...../20-09-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση Προς Ακρόαση και β) την από 14.06.2023 Έκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας για τον «.....» με Α.Φ.Μ.:.....

Σύμφωνα με το ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών και την από 14.6.2023 Έκθεση Ελέγχου-Επεξεργασίας, από τον έλεγχο που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ Αττικής στην οντότητα «.....», με κύρια δραστηριότητα ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΥΛΙΚΩΝ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΥ, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση αυτή, κατά τα φορολογικά έτη 2014-2020, εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, προς διάφορους λήπτες.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την «.....» ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, η οποία, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών προμηθευτών, έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2014, τριάντα έξι (36) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 411.950,00€, πλέον ΦΠΑ ποσού 94.750,50€.

Μετά την έκδοση της ανωτέρω εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η με αρ. πρωτ. ...../25-04-2025 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων αρχικών ή τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Με το ανωτέρω έγγραφο, κοινοποιήθηκε, επιπλέον, στον προσφεύγοντα, η με αρ. ...../23-10-2023 εντολή ελέγχου.

Επίσης, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθ. πρωτ. ...../28-04-2025 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ν. 4174/13, με το οποίο κλήθηκε, όπως, εντός δέκα (10) ημερών, θέσει στην διάθεση του ελέγχου για την ελεγχόμενη περίοδο 2014, τα λογιστικά αρχεία, τα στοιχεία εσόδων, δαπανών /εξόδων, καθώς και τα αποδεικτικά εξόφλησης αυτών με καθαρή αξία άνω των 500,00€, τυχόν συμβάσεις και συμφωνητικά που έχουν συναφθεί με τρίτους, κ.α.

Ανταποκρινόμενος στο με αρ. πρωτ. ...../28-04-2025 αίτημα παροχής πληροφοριών, ο προσφεύγων προέβη στις κάτωθι ενέργειες:

α) Την 29.05.2025 υπέβαλε το τηρούμενο Βιβλίο Εσόδων Εξόδων της ελεγχόμενης περιόδου 2014 (αντίγραφο), το τηρούμενο Μητρώο Παγίων (αντίγραφο), συμφωνητικά του με τη Δ.Ε.Η. (αντίγραφα), τα φορολογικά στοιχεία εσόδων (Τ.Π.Υ.) που αφορούν την ελεγχόμενη περίοδο (πρωτότυπα), την περιουσιακή του κατάσταση (Ε9) και την από 28.05.2025 Υπεύθυνη Δήλωση Ν. 1599/86 περί γνησιότητας των προσκομιζόμενων στον έλεγχο εγγράφων και δικαιολογητικών.

β) Την 03-07-2025 , ζήτησε και έλαβε παράταση προθεσμίας χορήγησης στοιχείων (αρ. πρωτ. ...../03-07-2025).

γ) Την 23-07-2025 απέστειλε, εν τέλει, email με συνημμένα έγγραφα και δικαιολογητικά (αρ. πρωτ. ...../2025), καθώς και εξηγήσεις επί της υποθέσεως.

Τέλος, στις 31.7.2025 παραδόθηκαν διά της πληρεξουσίου δικηγόρου του, τα τριάντα έξι (36) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης ....., που είχαν κριθεί εικονικά, με την από 14.6.2023 Έκθεση Ελέγχου- Επεξεργασίας της ΥΕΔΔΕ Αττικής και συντάχθηκε η με αρ. πρωτ. ...../31-07-2025 «ΕΚΘΕΣΗ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ-ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ».

Ύστερα, από τα ανωτέρω, από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε για το φορολογικό έτος 2014, από την επεξεργασία των στοιχείων που τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων και ειδικότερα στα συστήματα Taxis και Elenxis, όλων των έγγραφων στοιχείων που τέθηκαν σε γνώση του ελέγχου και κυρίως λαμβάνοντας υπόψη το με αρ.πρωτ. ...../12-10-2023 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ Αττικής και τη συνημμένη σε αυτό , από 14.6.2023 Έκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας για τον ΝΙΦΟΡΟ ΝΙΚΟΛΑΟ του Παναγιώτη, ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία του τριάντα έξι (36) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 506.700,50€ τα οποία κρίνονται από τον έλεγχο εικονικά ως της το σύνολο της συναλλαγής:

ΕΚΔΟΤΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ	ΛΗΠΤΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ	ΧΡΗΣΗ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ 23%	ΣΥΝΟΛΟ
.....	.....	2014	36	411.950,00€	94.750,50€	506.700,50
	ΣΥΝΟΛΟ		36	411.950,00€	94.750,50€	506.700,50€

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις ως άνω δαπάνες – αγορές εμπορευμάτων ως προς τη φορολογία Εισοδήματος και Φ.Π.Α. και προσδιόρισε τα αποτελέσματα ως ακολούθως:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Φορολογητέα αποτελέσματα χρήσης 2014				
		Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Ακαθάριστα έσοδα		692.165,95	692.165,95	0,00
Μείον: Λοιπά έξοδα εξαιρουμένων των τόκων και αποσβέσεων		809.760,50	397.810,50	-411.950,00
Αποτελέσματα προ φόρων τόκων και αποσβέσεων		-117.594,55	294.355,45	411.950,00
Μείον:	Αποσβέσεις	702,92	702,92	0,00
Αποτελέσματα προ φόρου		-118.297,47	293.652,53	411.950,00
Πλέον:	Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	24.384,47	24.384,47	0,00
Φορολογητέο αποτέλεσμα		-93.913,00	318.037,00	411.950,00
Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα από επιχ/κή δραστ/τα		-93.913,00	318.037,00	411.950,00

Φ.Π.Α.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ	01/01/2014-31/12/2014 Δήλωσης	01/01/2014-31/12/2014 Ελέγχου	Διαφορές
ΕΚΡΟΕΣ			
Αξία φορολογητέων εκροών - 23%	692.165,95	692.165,95	0,00
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εκροών	692.165,95	692.165,95	0,00
Φόρος εκροών - 23%	159.198,17	159.198,17	0,00
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εκροών	159.198,17	159.198,17	0,00
ΕΙΣΡΟΕΣ			
Αξία φορολογητέων εισροών - 23%	702,96	702,96	0,00
Δαπάνες γενικά έξοδα	723.926,69	311.976,69	411.950,00
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	724.629,65	312.679,65	411.950,00
Φόρος εισροών - 23%	161,68	161,68	0,00
Δαπάνες γενικά έξοδα (φορολογητέες)	166.499,30	71.750,80	94.748,50
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εισροών	166.660,98	71.912,48	94.748,50
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγουμένης περιόδου	16.454,82	16.454,82	0,00
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών	0,03	0,03	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	183.115,83	88.367,30	94.748,53
Αφαιρούμενα ποσά από το γενικό σύνολο του φόρου εισροών	0,01	0,01	0,00
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	183.115,82	88.367,33	94.748,50
ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ			
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ	159.198,17	159.198,17	0,00
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	183.115,82	88.367,32	94.748,50
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ υπόλοιπο	0,00	70.830,85	70.830,85
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ υπόλοιπο	23.917,65	0,00	23.917,65
ΠΟΣΟ για έκπτωση	23.917,65	20.129,92	3.787,73
ΠΟΣΟ για επιστροφή	0,00	0,00	0,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ υπόλοιπο	0,00	90.960,77	90.960,77

Τέλος, επιβλήθηκε, πρόστιμο ποσού 2.500 ευρώ, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε' – Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), που κρίθηκε ευνοϊκότερο από το προβλεπόμενο στο άρθρο 7§3β' του Ν.4337/17-10-2015 και πρόστιμο ΦΠΑ, για την έκπτωση των παραπάνω ποσών του φόρου εισροών, σύμφωνα με το άρθρο 79 ν.4472/2017, ίσο με το 50% του εκπεσθέντος φόρου, ήτοι: 94.752,50 x 50% = 47.376,25€.

Εν συνέχεια, συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκα στον προσφεύγοντα το υπ' αρ. ..../29-10-2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένους τους οικείους Προσωρινούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ, Προστίμου ΦΠΑ και Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ.

Επί του ως άνω σημειώματος ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε εντός της προβλεπόμενης νόμιμης εικοσαήμερης προθεσμίας και δεν υπέβαλε σχετικό απαντητικό υπόμνημα και ως εκ τούτου, ακολούθως, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, την επιστροφή και δη εντόκως από της καταβολής

του, άλλως από της ασκήσεως της υπό κρίση, κάθε ποσού που κατέβαλε δυνάμει των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παράνομη έκδοση της καταλογιστικής πράξεως της Φορολογικής Αρχής λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου- Αντισυνταγματικότητα της διάταξης της παραγράφου 27 περ. α' του άρθρου 66 του ν.4646/2019.

2. Επικουρικώς, υποχρεωτική αναδρομική εφαρμογή του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων- κατάργηση επιβολής προστίμου για ΦΠΑ, λόγω λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων.

3. Μη στοιχειοθέτηση παραβάσεων λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, άλλως επικουρικώς, εικονικότητα αποκλειστικώς ως προς το πρόσωπο του εκδότη και συνδρομή του στοιχείου της καλής πίστης κατά τη διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών- Αναιτιολόγητες και αναπόδεικτες οι διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής.

Επειδή, με την παράγρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 84 - Μεταβατικές διατάξεις

«.... 4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 του ν.5104/2024:

«Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 (Α' 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Ζ και 70.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της δέκατης παραγράφου του άρθρου 70 του ν.4987/2022:

«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α'85) σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013, όπως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2014 :

«Άρθρο 36 Παραγραφή

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του οικείου φορολογικού έτους.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

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

Επειδή, στην παρ. 27 α του άρθρου 66 Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «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, με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1 περ. ε' του ν.4174/2013, ορίζεται ότι:

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

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος 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 τις διατάξεις της παρ. 1, 3 και 5 του αρθ. 66 του ΚΦΔ 'Εγκλήματα φοροδιαφυγής' ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή 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 Φ.Π.Α. ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.... 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 εταιρεία, 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. [...]»

Επειδή, με τις παράγρ. 1, 2, 4 του άρθρου 79 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι :

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ή Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), του Φόρου Κύκλου Εργασιών, του φόρου ασφαλίστρων 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,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο τον φόρο αυτόν.

2. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

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 Φ.Π.Α. ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

.....

4. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 3, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμέτοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως 3, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμέτοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρισθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, 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 Κώδικα ως ανακριβή. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, οι περιπτώσεις της φοροδιαφυγής, ως λόγος παράτασης της πενταετούς παραγραφής, ορίσθηκαν αρχικά στο άρθρο 55 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, που ίσχυσε μέχρι 30-11-2015 και μετά στο άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 (προσθήκη νέου κεφαλαίου -12ου- στο Ν. 4174/2013, άρθρο 66 παρ. 1 του κεφαλαίου αυτού).

Επειδή, επίσης ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον ν. 4174/2013, μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ίδιου νόμου, για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι:

«1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...]». Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής:

«Η ρύθμιση της παραγράφου 2 κρίνεται επιβεβλημένη, προκειμένου να συνάδει με θεμελιώδεις συνταγματικές αρχές η παράταση της βασικής πενταετούς περιόδου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδίδει πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣΤΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη. Η παράταση αυτή δίδεται όταν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, δηλαδή πληροφορίες που δεν ήταν γνωστές κατά την αρχική πενταετία, ούτε θα μπορούσε ακόμα και αν ήθελε να έχει υπόψη της (ΣΤΕ 2934/2017). Δεδομένου ότι η πενταετής παράταση της προθεσμίας παραγραφής στις περιπτώσεις που το ύψος των φόρων που δεν καταβλήθηκαν είναι μικρότερο των ορίων της αξιόποινης φοροδιαφυγής, μεταβάλει επί τα χείρω την θέση του

φορολογουμένου, η αναδρομική ισχύς της διάταξης δεν μπορεί να καταλάβει χρονικές περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018. **Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018».**

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2057/2023, με θέμα "Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων":

3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: 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.

4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

4.2 Για υποθέσεις που αφορούν στην έκδοση πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση τέτοιων στοιχείων στις χρήσεις 2012 και 2013, καθώς και στο **φορολογικό έτος 2014** και στο διάστημα 1/1 έως και 16/10/2015 του φορολογικού έτους 2015, οι οικείες πράξεις επιβολής προστίμου εκδίδονται ανεξαρτήτως ποσού, κατόπιν σύγκρισης για τη διαπίστωση της ευνοϊκότερης κύρωσης μεταξύ εκείνης που προβλέπεται από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. η΄ της παρ. 1 και της περ. ε΄ της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και εκείνης που ορίζεται στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (σχετ. Εγκ. 2042/2022). **Περαιτέρω, μόνο εφόσον από τον έλεγχο αυτών των φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι το ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή εξέπεσε υπερβαίνει τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ όρια, εκδίδονται, βάσει της διάταξης της περ. α΄ της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν.4646/2019 οι οικείες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στη φορολογία εισοδήματος ή/και Φ.Π.Α. κατά περίπτωση.**».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ. 2δ του ν.4174/2013, όπως ίσχυε πριν την κατάργησή του με το ν.4337/2015 (πριν τις 17.10.20215):

«δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.ΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 8 του ν.4337/2015, οριζόταν ότι:

«8. Η περίπτωση δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 79 του ν.4472/2017:

«Άρθρο 79 Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία

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, με τις διατάξεις του άρθ. 77 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, με την ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), **είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».**

Επειδή, 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 ΣτΕ 116/2013 «..... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 ΠΟΛ. 1071/31-03-2015 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, 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. (στην προκειμένη ωστόσο περίπτωση η έκθεση ελέγχου για τον εκδότη, έχει συνταχθεί από υπάλληλο της ΥΕΔΔΕ), 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 σύμφωνα με το άρθρο 22 «Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» 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 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, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 όπως ίσχυε για τα κρινόμενα έτη:
«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... 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 οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων επικαλείται παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου προς επιβολή φόρου για το φορ. έτος 2014.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η λήψη των επίμαχων τριάντα έξι (36) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνιστά φοροδιαφυγή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4174/2013, καθώς ο προσφεύγων δεν απέδωσε ποσό φόρου εισοδήματος που υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ και ποσό Φ.Π.Α. που υπερβαίνει τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, συνεπώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 περί δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής, λόγω φοροδιαφυγής.
Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου στο φορ. έτος 2014 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων (8.12.2025) πράξεων, καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας από τη λήξη του έτους κατά το οποίο έπρεπε να υποβληθούν οι οικείες φορολογικές δηλώσεις (31.12.2015) και συγκεκριμένα την 31.12.2025.
Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων επικουρικώς επικαλείται την υποχρεωτική αναδρομική εφαρμογή του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων, ήτοι την κατάργηση της επιβολής προστίμου για ΦΠΑ, λόγω λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, η περίπτωση δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι 17.10.2015 και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 του άρθρου 7 του ν.4337/2015.

Συνεπώς, ορθώς επιβλήθηκε στην υπό κρίση περίπτωση πρόστιμο ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2014, ίσο με το 50% του φόρου που δεν απέδωσε ο προσφεύγων, σύμφωνα με το άρθρο 79 του ν.4472/2017 και ως εκ τούτου, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων περαιτέρω επικαλείται ότι οι διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής είναι αναιτιολόγητες και αναπόδεικτες και δεν στοιχειοθετείται η παράβαση λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, άλλως επικουρικώς, εικονικότητα αποκλειστικώς ως προς το πρόσωπο του εκδότη και συνδρομή του στοιχείου της καλής πίστης κατά τη διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, ο έλεγχος του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ έκρινε εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής τα τριάντα έξι (36) φορολογικά στοιχεία που ο προσφεύγων έλαβε από την οντότητα ..... – Α.Φ.Μ. ..... λαμβάνοντας υπ' όψιν του τα δεδομένα του με Αριθ. Πρωτοκ. ...../12-10-2023 Πληροφοριακού Δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και της από 14/06/2023 συνημμένης σε αυτό Έκθεσης ελέγχου – Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων των Νόμων 4093/12 (ΚΦΑΣ), 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), 4987/2022(Κ.Φ.Δ) και ...../2015 και τις ελεγκτικές διαπιστώσεις για την οντότητα ..... – Α.Φ.Μ. ..... και ειδικότερα επειδή διαπιστώθηκε ότι τα εκδοθέντα από πλευράς της φορολογικά στοιχεία δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικές στο σύνολό τους συναλλαγές και συνεπώς όλα κρίθηκαν ΕΙΚΟΝΙΚΑ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Συνεπώς δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιεί τις συναλλαγές που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τις λήπτριες επιχειρήσεις, όπως αυτά δηλώνονται στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) ενώπιων της φορολογικής αρχής για τους κάτωθι κυρίως λόγους:

1. Σύμφωνα με έγγραφο της αρμόδιας υπηρεσίας του ΕΦΚΑ, δεν βρέθηκε απογεγραμμένος εργοδότης με στοιχεία: ..... – Α.Φ.Μ. .....
2. Για τα έτη: 2014 έως και 2020 εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων προς διάφορους λήπτες και ειδικότερα στην ελεγχόμενη χρήση 2014 εξέδωσε διακόσια δέκα επτά (217) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 632.078,07€ πλέον Φ.Π.Α. 145.379,96€,
3. Δεν έχει καθόλου αγορές εμπορευμάτων (από ημεδαπούς προμηθευτές, από ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αλλά ούτε και εισαγωγές αγαθών από τρίτες χώρες), για να μπορεί να πωλεί.
4. Δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ. ..../2022 πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στα ζητηθέντα με αυτή φορολογικά αρχεία για το χρονικό διάστημα: 2014-2020.
5. Δεν έχει υποβάλλει από τη χρήση 2007 έως και το φορολογικό έτος 2020, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και έχει υποβάλλει μηδενική για το φορολογικό έτος 2021.
6. Δεν έχει υποβάλλει από τη χρήση 2008, μέχρι σήμερα, περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.
7. Το αριθ. ..... Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο, που αναφέρεται στο αριθ. πρωτοκ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚ. ...../22-09- ΕΜΠ. Πληροφοριακό Δελτίο που εστάλη από το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και συγκεκριμένα στα τιμολόγια πώλησης ως μεταφορικό μέσο για τη διακίνηση των εμπορευμάτων ΔΕΝ ανήκει στην ελεγχόμενη οντότητα, ούτε στους λήπτες των φορολογικών παραστατικών, αλλά σε τρίτο φυσικό πρόσωπο, άσχετο με τις συναλλαγές της ελεγχόμενης οντότητας, καθώς επίσης το ανωτέρω όχημα, έχει διαγραφή, λόγω απόσυρσης στις 21/12/2012

Επειδή, πέραν των ελεγκτικών ενεργειών και διαπιστώσεων που προκύπτουν από την διαβιβασθείσα Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος διαπίστωσε μεταξύ άλλων τα ακόλουθα σχετικά με την επιχείρηση του προσφεύγοντα

- Ο προσφεύγων δεν διαθέτει φορτηγό για μεταφορά υλικών, ούτε προσκόμισε στον έλεγχο φορολογικό στοιχείο από μεταφορική εταιρεία, που υποδηλώνει αδυναμία απόδειξης μεταφοράς των αγορασθέντων.
- Σχετικά με την επάρκεια και την καταλληλόλητα των αποθηκευτικών χώρων της επιχείρησης σε σχέση με τα διακινούμενα αγαθά όπως αυτά περιγράφονται στα 36 ληφθέντα από τον προσφεύγοντα φορολογικά στοιχεία, διαπιστώθηκε ότι δεν διαθέτει κάποιο αποθηκευτικό χώρο για την αποθήκευση τους, δεδομένου του ότι ο χώρος που αποτελεί την έδρα της ατομικής του επιχείρησης χρησιμοποιείται αποκλειστικά ως χώρος γραφείου (10 τ.μ.).
- Σχετικά με τον τρόπο διακίνησης των αποθεμάτων και έκδοσης των προβλεπόμενων στοιχείων διακίνησης, δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα σχετικά παραστατικά διακίνησης.

Επειδή, ο έλεγχος σχετικά με τα δικαιολογητικά που προσκομίστηκαν καθώς και τα τιμολόγια που σχετίζονται με τα δύο έργα που είχε αναλάβει να εκτελέσει ο προσφεύγων διαπίστωσε τα εξής:

1. Δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο δελτία αποστολής, έγγραφα μεταφοράς ή άλλα δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν ότι τα υλικά καθαρισμού που αναφέρονται στα υπό κρίση 36 τιμολόγια σχετίζονται και μεταφέρθηκαν εξολοκλήρου για να χρησιμοποιηθούν στα ανωτέρω έργα που είχε αναλάβει να εκτελέσει ο προσφεύγων. Επιπλέον στα εν λόγω τιμολόγια δεν αναγράφονται ούτε σχετικά παραστατικά (όπως ο αριθμός του δελτίου αποστολής που σχετίζεται με αυτά) ούτε στοιχεία του μεταφορικού μέσου με το οποίο διενεργήθηκε η μεταφορά.
2. Οι ποσότητες των αγορασθέντων υλικών καθαρισμού είναι ιδιαίτερα μεγάλες, όπως φαίνεται και στην περιγραφή τους στα σώματα των τιμολογίων, για να υποτεθεί ότι χρησιμοποιήθηκαν όλα στα εν λόγω έργα.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95).

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 τα επίδικα τιμολόγια είναι εικονικά.

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, 886/2016 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.

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, όπως ανωτέρω αναφέρεται, η ως άνω εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν διέθετε τις υποδομές, την δυνατότητα και την ειδικότητα για να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων άνω λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, έχει το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ του προσφεύγοντος λήπτη και των φερόμενων ως εκδοτών, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια (ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013).

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι μέρος της συνολικής οφειλής εξοφλήθηκε με τραπεζικά μέσα, ήτοι με επιταγές ποσού 39.765,00€ και 2.000,00 από επιταγή εκδόσεως τρίτης εταιρείας που δεν έγινε αποδεκτή από τον έλεγχο, ενώ το μεγαλύτερο μέρος, ήτοι ποσό 464.982,70 εύρω παραμένει ως σήμερα ανεξόφλητο γεγονός που οφείλεται σε αδυναμία ανταπόκρισης στις οικονομικές του υποχρεώσεις. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει αντίγραφα των σχετικών επιταγών καθώς και τις από 23.1.2015 και 20.12.2019 εξώδικες διαμαρτυρίες – προσκλήσεις του εκδότη των υπό κρίση τιμολογίων.

Ωστόσο η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95). Συνεπώς, η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα μερική εξόφληση ενός μικρού μέρους των επίμαχων τιμολογίων με τραπεζικά μέσα πληρωμής, ενώ το μεγαλύτερο μέρος παραμένει ανεξόφλητο, δεδομένης της εικονικότητας και της συναλλακτικής ανυπαρξίας της ως άνω εκδότριας επιχειρήσης, δεν μπορεί από μόνη της να αποδείξει το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών άλλα ούτε και την καλή πίστη του προσφεύγοντος, ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη ότι πέραν των εξώδικων διαμαρτυριών – προσκλήσεων, δεν προσκομίζεται κάποια

αμετάκλητη δικαστική απόφαση, ούτε στοιχεία ότι ο εκδότης των υπό κρίση τιμολογίων έχει προβεί σε δικαστική διεκδίκηση των φερόμενων ως οφειλόμενων ποσών.

Επειδή,, ο προσφεύγων προσκομίζει και επικαλείται πλήθος στοιχείων που είχαν προσκομιστεί και στον έλεγχο προκειμένου να αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκαν τα από τον ίδιο αναληφθέντα έργα για τη ΔΕΗ ΑΕ και τον ΑΔΜΗΕ ΑΕ στις περιοχές ..... ωστόσο δεν προσκομίζει δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών μεταξύ της επιχείρησής του και της επιχείρησης του ....., για τις οποίες εκδόθηκαν τα επίμαχα 36 τιμολόγια που κρίθηκαν ως εικονικά και δεν δικαιολογεί με κάποιον τρόπο ότι πράγματι, τα υλικά που φέρεται να αποκτήθηκαν από την επιχείρηση του χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση των συγκεκριμένων αναληφθέντων έργων ούτε την υπερβολική ποσότητα υλικών καθαρισμού που, κατά τους ισχυρισμούς του, χρησιμοποιήθηκαν στα έργα αυτά. Εντούτοις, ουδέν αποδεικτικό μέσο προσκομίζει που θα μπορούσε, ενδεχομένως, να υποδηλώνει την ύπαρξη καλής πίστης εκ μέρους του, παρά μόνο υποστηρίζει αορίστως ότι ευλόγως θεωρούσε ότι συναλλασσόταν με υπαρκτή επιχείρηση.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε, ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση προσφυγή τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης. Αντίθετα, ο έλεγχος απέδειξε πλήρως ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια που φαίνεται να παρασχέθηκαν από την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι εικονικά με την έννοια ότι δεν πραγματοποιήθηκαν μεταξύ του προσφεύγοντος και της ως άνω εκδότριας, καθώς όπως αποδείχθηκε η τελευταία δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις κρινόμενες συναλλαγές.

Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων στο σύνολο της συναλλαγής , όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων, είναι αβάσιμος.

Επειδή, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτή ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013).

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

Επειδή, ο κακόπιστος λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του (άρθρο 22 ν. 4172/2013, ΠΟΛ. 1071/2015,

ΝΣΚ 170/2014), ενώ το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, δεν μπορεί να ασκηθεί με βάση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ακόμα και αν αυτά είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι πρόκειται για μη νόμιμα τιμολόγια (άρθρο 32§1 περ. β' ν. 2859/2000, ήδη άρθρο 37§1 περ. β' ν. 5144/2024).

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

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος τη συνταγματικότητας των νομοθετικών διατάξεων , σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο. Ως εκ τούτου, αλυσιτελώς προβάλλεται ενώπιον της αρμόδιας διοικητικής αρχής, οποιοσδήποτε λόγος περί αντισυνταγματικότητας διάταξης νόμου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **31-12-2025** και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ ..... και την **επικύρωση** των:

Α. υπ' αρ. ..../8.12.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Β. υπ' αρ. ...../8.12.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικής περιόδου 1.1.2014- 31.12.2014, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Γ. υπ' αρ. ...../8.12.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 79 ν.4472/2017 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Δ. υπ' αρ. …./8.12.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 54 παρ. 2 περ. ε' ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 1.1.2014- 31.12.2014, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

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

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης …./2025) φορ. έτους 2014

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	101.452,21	101.452,21
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022	50.726,11	50.726,11
Διαφορά Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης	13.261,28	13.261,28
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	**165.439,60**	**165.439,60**

Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης …../2025) φορ. περιόδου 01/01/2014 -31/12/2014

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	90.960,77	90.960,77
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4987/2022	45.480,39	45.480,39
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	**136.441,16**	**136.441,16**
Διαφορά (Μείωση) Υπολοίπου φόρου προς έκπτωση	3.787,73	3.787,73

Πρόστιμο (Αριθ. Πράξης …../2025) φορ. περιόδου 01/01/2014 -31/12/2014

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Πρόστιμο αρ. 79 ν.4472/2017	47.376,25	47.376,25

Πρόστιμο (Αριθ. Πράξης …../2025) φορ. έτους 2014

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Πρόστιμο αρ. 54 παρ. 2 περ. ε' ν.4174/2013	2.500,00	2.500,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.