



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1363

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604576  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ, 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

**3.** Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή των:

A. της εταιρίας με την επωνυμία .....με έδρα ..... και

B. του ....., ως ομόρρυθμοι μέλους και διαχειριστή της ως άνω εταιρίας, κατοίκου ....., κατά των:

α) με αριθμό ..... Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/04/2016 - 31/12/2016, του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

β) με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/04/2016 - 31/12/2016, του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

γ) με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/04/2016 -31/12/2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από ..... έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής των:

A. της εταιρίας με την επωνυμία ..... και

B. του ....., ως ομόρρυθμοι μέλους και διαχειριστή της ως άνω εταιρίας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ..... Πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 του ν.4472/2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία πρόστιμο ύψους **27.357,38 €** διότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εννέα (9) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 228.560,00 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 66 παρ.5 και αρ.13 του Κ.Φ.Δ. και του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π. ( $54.714,76 * 50\% = 27.357,38$ )

Με την με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/04/2016 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 54.501,57 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 27.250,79 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **81.752,36 €**.

Με την με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/04/2016 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 66.282,40 € πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 33.141,20 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **99.423,60 €**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από ..... εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αριθμό ..... εντολής ελέγχου, φορολογικού έτους 2016.

Αιτία ελέγχου της προσφεύγουσας, η οποία έχει ως κύρια δραστηριότητα τις ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΚΤΙΡΙΩΝ ΓΙΑ ΚΑΤΟΙΚΙΕΣ ΚΑΙ ΜΗ αποτέλεσε το με αριθμό Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ ..... δελτίο πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων των Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και η με αριθμό πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. .... έκθεση ελέγχου των Κ.Φ.Δ., Ε.Λ.Π. και ν.4337/2015.

Σύμφωνα με το ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο και την συνημμένη έκθεση ελέγχου για την επιχείρηση ....., διαπιστώθηκε ότι αυτή εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας με προφανή φορολογικά οφέλη για τους λήπτες αυτών. Η ωφέλεια δε

αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο δημόσιο.

Ειδικότερα από τη σχετική έκθεση προκύπτει ότι η οντότητα ..... με Α.Φ.Μ. ....και έδρα ..... κατά το φορολογικό έτος 2016 εξέδωσε τρεις χιλιάδες ενενήντα (3.090) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 30.894.337,89€.

Ανάμεσα στους λήπτες των ανωτέρω εικονικών στοιχείων, συγκαταλέγεται και η προσφεύγουσα εταιρία, καθώς κατά το διάστημα από 01/04/2016 έως 31/12/2016 έλαβε εννέα (9) εικονικά ως προς το σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 228.560,00 € πλέον ΦΠΑ ποσού 54.854,40 €, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών προμηθευτών.

Σύμφωνα με την από ..... Έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων των Ε.Λ.Π. και του Κ.Φ.Δ. για την επιχείρηση .....

« .... Ο έλεγχος αναζήτησε την ελεγχόμενη οντότητα στην δηλωθείσα έδρα .....όπου δεν εντοπίστηκε να λειτουργεί. Επίσης μετέβη στην δηλωθείσα αποθήκη στη διεύθυνση ....., όπου και εκεί δεν εντοπίστηκε να λειτουργεί (σχετική εντολή .....). Στην συνέχεια ο έλεγχος αναζήτησε τον πρόεδρο και διευθύνοντα σύμβουλο ..... στην διεύθυνση κατοικίας του ..... και επειδή ο ανωτέρω απουσίαζε επέδωσε (θυροκόλλησε) την με αρ. .... πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων (βιβλία και εκδοθέντα - ληφθέντα φορολογικά στοιχεία) για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη. Η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και συντάχθηκε σχετική έκθεση ελέγχου ως την μη διάθεση των λογιστικών αρχείων στον έλεγχο (Σ.Δ.Ε. 2595/20).

Ο έλεγχος αναζήτησε εκ νέου τον πρόεδρο και διευθύνοντα σύμβουλο .....στην διεύθυνση κατοικίας του ..... και επειδή ο ανωτέρω απουσίαζε επέδωσε (θυροκόλλησε) την με αρ. .... νέα πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων (βιβλία και εκδοθέντα - ληφθέντα φορολογικά στοιχεία) για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη. Η ελεγχόμενη οντότητα και πάλι δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και συντάχθηκε σχετική έκθεση ελέγχου ως την μη διάθεση των λογιστικών αρχείων στον έλεγχο (Σ.Δ.Ε. 2718/20).

Επίσης, ο έλεγχος με το υπ. αριθμό Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ ..... έγγραφό του προς τον ΕΦΚΑ ζήτησε μεταξύ άλλων να μας γνωρίσει αν η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει απογραφεί ως εργοδότης και σε θετική περίπτωση το προσωπικό που απασχόλησε και τις ειδικότητές του για τα ελεγχόμενα έτη καθώς και αν έχουν καταβληθεί ή όχι οι ασφαλιστικές εισφορές.

Ο ΕΦΚΑ στο με αριθμό πρωτοκόλλου ..... απαντητικό έγγραφό του ως προς την ελεγχόμενη οντότητα, μας γνώρισε ότι έχει απογραφεί ως εργοδότης, υποβάλλει ΑΠΔ ηλεκτρονικά από 09/2016 έως 05/2018 χωρίς καταβολή εισφορών και μας επισύναψε κατάσταση απασχολούμενων και την ειδικότητα τους.

Από την ανωτέρω απάντηση προκύπτει ανυπαρξία ουσιαστικά προσωπικού καθόσον πέραν της μη καταβολής των εισφορών στο σύνολο τους οι ώρες απασχόλησης ανά ελεγχόμενο έτος είναι ελάχιστες σε σχέση με τον όγκο των δηλωθέντων εργασιών.

Ειδικότερα

το έτος 2016 με σύνολο καθαρών εσόδων 30.894.337,89€ φέρεται να απασχολεί τρεις μόνο εργαζόμενους με σύνολο ακαθάριστων αποδοχών 7.275,94€ και 244 ημέρες απασχόλησης

.....

Από την εκτύπωση του profile της ελεγχόμενης οντότητας από το μηχανογραφικό σύστημα elexkis προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα έχει δηλώσει για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2016 μικρής αξίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ειδικότερα από την Βουλγαρία 46.376,00 για τις οποίες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν υπάρχει αντίστοιχη δήλωση ενδοκοινοτικών παραδόσεων από την Βουλγαρία.

Επίσης, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι ως προς τις αγορές-δαπάνες της ελεγχόμενης οντότητας:

A) Ως και ανωτέρω αναφέρεται η ελεγχόμενη οντότητα ως προς τα ελεγχόμενα έτη δεν έχει εισαγωγές από τρίτες χώρες.

B) Έχει ελάχιστες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις στο έτος 2016 συνολικής αξίας 46.376,00€ ως προκύπτει από τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε.

Γ) Ως προς τις αγορές - δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας και από τις καταστάσεις εξόδων της ελεγχόμενης αλλά και από τις καταστάσεις εσόδων των αντισυμβαλλόμενων προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα έχει δηλώσει αγορές - δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας συνολικής καθαρής αξίας 1.248.639,55 € ενώ οι αντισυμβαλλόμενοι έχουν δηλώσει ως πελάτη την ελεγχόμενη οντότητα με συνολική καθαρή αξία 327.893,14€».

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής μέσω του Taxis Net, ανάρτησε για την προσφεύγουσα ηλεκτρονικά, τη με αρ. πρωτ. .... Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 κ 72 παρ. 18 του ν.4174/2013 (Α' 170), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018 (Α' 5), καθώς και το με αρ. πρωτ 2ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ..... Έγγραφο Αίτημα - Πρόσκληση, προκειμένου να προσκομίσει τα ηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία).

Η προσφεύγουσα συστάθηκε στις ..... με την επωνυμία ..... Κατά την κρίσιμη περίοδο του φορολογικού έτους 2016 διαχειρίστρια ήταν η κ. .... με Α.Φ.Μ....., η οποία ήταν και ομόρρυθμος εταίρος με ποσοστό 80%.

Μετά τον θάνατό της στις 13/07/2021, ομόρρυθμος εταίρος με ποσοστό 80% και διαχειριστής της προσφεύγουσας εταιρίας ανέλαβε ο κ. ....

Μετά την ανταπόκριση της προσφεύγουσας στην ανωτέρω πρόσκληση, κρίθηκε σκόπιμη η κατάσχεση των στοιχείων που έχει λάβει κατά την φορολογική περίοδο 1/4/2016 - 31/12/2016 από την επιχείρηση «..... και τα οποία ήταν καταχωρημένα στα βιβλία της, προκειμένου να διασφαλιστεί η αποδεικτική αξία αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.3 και 4 του αρ.24 και της παρ.6 του αρ.25, κατά περίπτωση, του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύουν. Για τον σκοπό αυτό, συντάχθηκε η με αρ. πρωτ. .... έκθεση κατάσχεσης. Τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία περιγράφονται στον κάτωθι πίνακα:

A/A	ΕΠΩΝΥΜΙΑ - Δ/ΝΣΗ -ΑΦΜ	ΑΡ. ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ 23%	ΣΥΝΟΛΟ
1	.....	.....	.....	.....	13.740,00	3.297,60	17.037,60
2	.....	.....	.....	.....	33.200,00	7.968,00	41.168,00
3	.....	.....	.....	.....	16.000,00	3.840,00	19.840,00

4	.....	.....	.....	.....	21.600,00	5.184,00	26.784,00
5	.....	.....	.....	.....	61.200,00	14.688,00	75.888,00
6	.....	.....	.....	.....	10.260,00	2.462,40	12.722,40
7	.....	.....	.....	.....	22.950,00	5.508,00	28.458,00
8	.....	.....	.....	.....	27.810,00	6.674,40	34.484,40
9	.....	.....	.....	.....	21.800,00	5.232,00	27.032,00
	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>				<b>228.560,00</b>	<b>54.854,40</b>	<b>283.414,40</b>

Ο έλεγχος του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής διαπίστωσε για την προσφεύγουσα:

«1. Για όσες από τις προαναφερόμενες παρασχεθείσες υπηρεσίες έχουν εκδοθεί Τ.Π.Υ., δεν αναφέρεται επ' αυτών εάν η τιμολόγηση αφορά μόνο υπηρεσίες ή εμπεριέχονται και υλικά. Δεν έχουν προσκομισθεί στον έλεγχο ιδιαίτερα τιμολόγια για τις αγορές των υλικών .

2. Η εκδότρια εταιρεία «.....» ενώ δηλώνει ως κύρια δραστηριότητα την **ΣΥΝΑΡΜΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ ΠΡΟΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΜΕΝΩΝ ΚΑΤΑΣΚΕΥΩΝ** στα Τ.Π.Υ. που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα δηλώνει τις παρακάτω υπηρεσίες που δεν συνάδουν με την δραστηριότητά της:

- Υπηρεσίες τεχνικών συμβούλων για την επίβλεψη των έργων πολιτικών μηχανικών και τη σύσταση των σχεδίων όπως κατασκευές.... Στη νέα προβλήτα πετρελαιοειδών , σχέδια γενικής διάταξης τομής κατά πλάτος ... σχέδια ναυτιλιακού εξοπλισμού, σχέδια κυκλοφορίας βάσει σύμβασης 1 ΟΚΤΩΒΡΙΟΥ 2016.
- Σχεδιασμός και υπηρεσίες ..... για τη μελέτη κατασκευή του δικτύου ΠΡΟΒΛΗΤΑ 3 εμπορευματοκιβωτίων.
- Παροχή υπηρεσιών συμβούλων για τη συμμετοχή της .....στο διαγωνισμό για την αγορά ποσοστού 67% των μετοχών της ..... βάσει σύμβασης 3 ΟΚΤΩΒΡΙΟΥ 2016.
- Επίβλεψη έργου στο έργο κατασκευής προβλήτας, βάσει σύμβασης 4 Οκτωβρίου 2016.
- Παροχή οικονομοτεχνικού συμβούλου και μελέτης για λογαριασμό πελατών βάσει σύμβασης 5 Οκτωβρίου 2016 .

3. Στα περισσότερα εκδοθέντα Τ.Π.Υ. η αιτιολογία είναι γενική και ασαφής, δεν προκύπτει ο τόπος και ο χρόνος παροχής της υπηρεσίας, γίνεται μνεία σε συμφωνητικά – συμβάσεις με ημερομηνίες πολύ κοντινές, όπως 1 Οκτωβρίου 2016, 3 Οκτωβρίου 2016, 4 Οκτωβρίου 2016, 5 Οκτωβρίου 2016.

4. Η ελεγχόμενη επιχείρηση όφειλε να παραπέμπει σε θεωρημένο συμφωνητικό όπου αναλύονται τα παραπάνω, στα τιμολόγια επί παροχής υπηρεσιών μπορεί να περιγράφεται συνοπτικά η υπηρεσία, εφόσον γίνεται παραπομπή σε σύμβαση από την οποία βέβαια θα προκύπτουν αναλυτικά οι προσφερόμενες υπηρεσίες και ο τρόπος τιμολόγησής τους. Σε αντίθεση τα εκδοθέντα τιμολόγια περιέχουν γενικές και αόριστες περιγραφές χωρίς να περιγράφονται επαρκώς οι επί μέρους εργασίες και χωρίς να αναφέρονται ακριβείς μετρήσεις και αναλυτική κοστολόγηση (υλικά – εργασία κ.λπ.).

Δεν προσκόμισε στον έλεγχο, ούτε είχε υποβάλλει στην Δ.Ο.Υ., συμφωνητικά συνεργασίας με την εκδότρια εταιρεία σχετικά με την εκτέλεση των έργων τις βεβαιώσεις καλής περαίωσης - εκτέλεσης της εργασίας, τα πρωτόκολλα παραλαβής των έργων.

Τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους και η ελεγχόμενη δεν απέδειξε την πραγματοποίηση αυτών, 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 επίμαχες παροχές.

5. Από τις προσκομισθείσες αναλυτικές καταστάσεις της λήπτριας ελεγχόμενης, σε αθεώρητο φύλλο, προκύπτει η λήψη και η καταχώρηση των παραπάνω στοιχείων, με αποτέλεσμα την έκπτωση του Φ.Π.Α. και την ανάλογη διαμόρφωση των καθαρών κερδών.

6. Τα φερόμενα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, ΤΠΥ της ..... προς την ελεγχόμενη έχουν εκδοθεί στις 31/12/2016 με μεγάλα ποσά όπως τα με αύξοντα αριθμό 5,6,7,8,9 του πίνακα.

Ως προς τον τρόπο εξόφλησης των στοιχείων η ελεγχόμενη προσκόμισε αποδείξεις πληρωμής ως κατωτέρω με ποσά που δεν αντιστοιχίζονται με τα εκδοθέντα τιμολόγια. Επιπλέον δεν προκύπτει η αιτιολογία κατάθεσης, ποιο τιμολόγιο αφορά η κάθε πληρωμή, σε ποιο έργο αναφέρεται.

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡ. ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΠΟΣΑ
1	.....	.....	10.000,00
2	.....	.....	6.500,00
3	.....	.....	5.000,00
4	.....	.....	5.000,00
5	.....	.....	5.000,00
6	.....	.....	5.000,00
7	.....	.....	2.900,00
ΣΥΝΟΛΟ			39.400,00

Ωστόσο όμως, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αποδείξεις για χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και εξόφλησης των συναλλαγών αυτών, όπως είχε υποχρέωση από τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Ακόμα, οι προσκομισθείσες αποδείξεις πληρωμής με φερόμενο πληρωτή την ελεγχόμενη, δεν εμφανίζουν σε κανένα σημείο σε ποια τιμολόγια αναφέρονται και πως τελικά έγινε η ολική εξόφληση των τιμολογίων, αλλά αποσπασματικές πληρωμές.

Έτσι, εντελώς αναπόδεικτη προκύπτει η εξόφληση των συναλλαγών αυτών, ενώ δεδομένης της συναλλακτικής ανυπαρξίας της εκδότης εξίσου αναπόδεικτο προκύπτει το καλόπιστο της προσφεύγουσας.

Από όλα τα παραπάνω αναλυτικά εκτεθέντα προκύπτει ότι, τα εννέα (9) ληφθέντα από την προσφεύγουσα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 228.560,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 54.854,40€ (ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ 283.414,40 ΕΥΡΩ) με εκδότη την ..... είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολο της συναλλαγής, εκδοθέντα από συναλλακτικά ανύπαρκτη - μη ικανή για τις υπό κρίση συναλλαγές επιχείρηση (1404/2015 ΣΤΕ, 116/2013 ΣΤΕ, 1238/2018, ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΕΦΕΤΕΙΟΥ ΑΘΗΝΩΝ 1982/2021) κατά παράβαση των διατάξεων των

άρθρ. 1, 2 & 6 του Ν. 4093/12, του άρθρ. 66 του Ν. 4174/13, άρθρο 7 του Ν. 4337/15, και εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές με σκοπό τη διάπραξη φοροδιαφυγής, ληφθέντα από κακόπιστο λήπτη.»

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, ο έλεγχος προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	386.658,76	386.658,76	-
ΣΥΝΟΛΟ ΑΓΟΡΩΝ	374.108,98	145.548,98	228.560,00
ΑΓΟΡΕΣ ΠΑΓΙΩΝ	6.347,60	6.347,60	-
ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΕΩΣ	13.375,66	13.375,66	-
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ	-825,87	227.734,13	228.560,00

Αναφορικά με τον Φ.Π.Α. ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό των 54.854,40 € δεν εκπίπτει από τον φόρο εισροών. Επιπλέον επέβαλε στην προσφεύγουσα το πρόστιμο του άρθρου 79 του ν.4472/2017.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Λανθασμένα και παράνομα οι προσβαλλόμενες πράξεις αποδίδουν στον δεύτερο εκ των προσφευγόντων την υποχρέωση να καταβάλει αλληλεγγύως και σε ολόκληρο τα καταλογισθέντα με αυτές ποσά.
2. Λανθασμένα και παράνομα εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις για το φορολογικό έτος 2016 λόγω παραγραφής.
- 3α. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτέες διότι δεν φέρουν επαρκή, ακριβή και εμπεριστατωμένη αιτιολογία.
- 3β. Οι συναλλαγές που απεικονίζονται στα κρίσιμα φορολογικά στοιχεία ήταν πραγματικές – Η λήπτρια τελούσε σε καλή πίστη
- 4 & 5. Έλλειψη δόλου από μέρους της προσφεύγουσας
6. Ως προς την αίτηση πάγιας ρύθμισης οφειλών ν.4152/2013 όπως τροποποιήθηκε με το ν.4646/2019
7. Μη αναγραφή επί των πράξεων της δυνατότητας άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής
8. Το επιβαλλόμενο πρόστιμο είναι μη νόμιμο και εξοντωτικό

**Ως προς τον 1<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο – Αλληλέγγυα ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου**

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του ΚΦΔ:**

- «1. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους.
2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν

μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων....».

**Επειδή**, σε σχέση με την αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει έχει εκδοθεί η με αρ. **Ε 2173/2020** εγκύκλιος του Διοικητή της ΑΑΔΕ, στην οποία, μεταξύ άλλων, αναγράφονται σαφώς τα κάτωθι:

**«ΣΤ. ΙΣΧΥΣ ΛΟΙΠΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ**

**28. Σε ό,τι αφορά την ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 249 και επόμενων του ν.4072/2012, οι οποίες προβλέπουν απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων για τα χρέη της εταιρείας ως προς κάθε πιστωτή, επομένως και ως προς το Δημόσιο.»**

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 271 του ν.4072/2012:**

«1. Ετερόρρυθμη εταιρεία είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα, που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ένας τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται περιορισμένα (ετερόρρυθμος εταίρος), ενώ ένας άλλος τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται απεριόριστα (ομόρρυθμος εταίρος).

2. Εφόσον δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση στο παρόν κεφάλαιο, στην ετερόρρυθμη εταιρεία εφαρμόζονται οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 249 του ν.4072/2012:**

«1. Ομόρρυθμη είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ευθύνονται παράλληλα όλοι οι εταίροι απεριόριστα και εις ολόκληρον.

2. Εφόσον δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση στο παρόν κεφάλαιο, εφαρμόζονται στην ομόρρυθμη εταιρεία οι διατάξεις του αστικού κώδικα για την εταιρεία, με εξαίρεση τις διατάξεις των άρθρων 758 και 761 του Αστικού Κώδικα.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 258 του ν.4072/2012:**

«1. Συμφωνία για περιορισμό ή αποκλεισμό της ευθύνης των εταίρων κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 249 δεν ισχύει έναντι των τρίτων.

2. Ο εταίρος που ενάγεται για εκπλήρωση εταιρικής υποχρέωσης, μπορεί να προβάλλει ενστάσεις που δεν θεμελιώνονται στο πρόσωπό του, μόνον εφόσον θα μπορούσαν να προβληθούν από την εταιρεία.

3. Ο εταίρος που εισέρχεται στην εταιρεία ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρον και για τα υπάρχοντα πριν από την είσοδό του εταιρικά χρέη. Αντίθετη συμφωνία δεν ισχύει έναντι των τρίτων.»

**Επειδή**, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι λανθασμένα και παράνομα θεωρείται ο δεύτερος εξ αυτών, κ. ...., ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο των προσβαλλόμενων πράξεων διότι ο ανωτέρω κατέστη διαχειριστής και ομόρρυθμος εταίρος της προσφεύγουσας με ποσοστό συμμετοχής 80% στις 13/07/2021. Συνεπώς, ουδεμία συμμετοχή είχε στην επιχειρηματική δραστηριότητα της εταιρείας και συνακόλουθα ελλείπουν τα στοιχεία της ευθύνης και του δόλου από το πρόσωπό του.

**Επειδή**, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι ο δεύτερος εκ των προσφευγόντων ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρον και για τα υπάρχοντα πριν την είσοδό του



(13/7/2021) εταιρικά χρέη, τυχόν αντίθετη συμφωνία έναντι των τρίτων δεν ισχύει επομένως και ως προς το Δημόσιο. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

#### **Ως προς τον 2ο προβαλλόμενο λόγο – Παραγραφή φορολογικού έτους 2016**

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε με τις παρ. 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4223/2013, την παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 4281/2014, τα άρθρα 31 και 32 του ν. 4646/2019 και την παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 4701/2020.:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

**Επειδή**, εν προκειμένω, η ά' εκ των προσφευγόντων υπέβαλε για το φορολογικό έτος 2016 την με αρ. .... αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος ν.π. (έντυπο Ν και Ε3). **Επειδή**, το έτος υποβολής της δήλωσης για το φορολογικό έτος 2016 ήταν το έτος 2017, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ παραγράφεται την 31/12/2022. Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

#### **Ως προς τον 3α προβαλλόμενο λόγο – Έλλειψη επαρκούς, πλήρους και ειδικής αιτιολογίας**

**Επειδή**, με το άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία, δεν υφίσταται παράβαση ουσιαστικού τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου (ΣΤΕ 2056/1994).

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

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν 2690/1999 ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία , η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της .

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου , εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας. [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519].

Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης και επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός της ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της αλλά συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου.

Νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις.

Εξάλλου, το σώμα της Πράξης Επιβολής Προστίμου περιέχει την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία της (ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδευούσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. (ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 Διδικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 Διδικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 Διδικ 12,1218.)

**Επειδή**, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές λόγω έλλειψης επαρκούς, ακριβής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, στις από ..... Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπειριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων.

**Επειδή** τέλος, η έκθεση ελέγχου δεν αποτελεί ξεχωριστή διοικητική πράξη, αλλά τη νόμιμη αιτιολογία και το αναγκαίο συμπλήρωμα της εκδιδόμενης και στηριζόμενης επ' αυτής πράξης επιβολής φόρου (Φορολογικό Δίκαιο, Θ. Φορτσάκης, εκδόσεις Σάκκουλα 2003,σελ. 504). Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

**Ως προς τον 3β προβαλλόμενο λόγο - Οι συναλλαγές που απεικονίζονται στα κρίσιμα φορολογικά στοιχεία ήταν πραγματικές – Η λήπτρια τελούσε σε καλή πίστη**

**Επειδή**, με την παρ.1 του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«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.»

**Επειδή**, με την παρ. 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: ..... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται

κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.....».

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

«...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.

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

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ....»

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν.4308/2014:**

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

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

**Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014, με θέμα “Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»:**

«15.2.3 Για τη διασφάλιση της αυθεντικότητας προέλευσης, μεταξύ άλλων:

α) Ο προμηθευτής πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο εκδόθηκε πράγματι από τον ίδιο ή στο όνομά του και εκ μέρους του. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με την τήρηση ενός αντιγράφου του τιμολογίου στα λογιστικά έγγραφα. Εάν πρόκειται για αυτοτιμολόγηση ή εάν το τιμολόγιο εκδίδεται από τρίτον, αυτό μπορεί να αποδειχθεί μέσω δικαιολογητικών εγγράφων.

β) Ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών (πελάτης) πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο που ελήφθη προέρχεται από τον προμηθευτή ή τον εκδότη του τιμολογίου. Δηλαδή, ο λήπτης πρέπει να εφαρμόζει τις κατάλληλες δικλίδες για να διασφαλίζει την αυθεντικότητα προέλευσης (ότι δηλαδή ο αναφερόμενος προμηθευτής έχει πραγματοποιήσει την παράδοση των αγαθών ή υπηρεσιών) και επιπλέον πρέπει να διασφαλίζει την ταυτότητα του εκδότη.

15.2.4. Με βάση την προηγούμενη παράγραφο 15.2.3(β) προσφέρονται δύο εναλλακτικές λύσεις τις οποίες μπορεί να επιλέξει ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών (πελάτης). Η πρώτη εναλλακτική λύση αφορά την επαλήθευση της ορθότητας των στοιχείων ταυτότητας του προμηθευτή, τα οποία αναφέρονται στο τιμολόγιο. Η δεύτερη εναλλακτική λύση αφορά τη διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του τιμολογίου, είτε είναι ο ίδιος ο προμηθευτής είτε τρίτο πρόσωπο που ενεργεί κατ' εντολή και για λογαριασμό του.

α) Για την επαλήθευση της ορθότητας των στοιχείων ταυτότητας του προμηθευτή, ο πελάτης πρέπει να διασφαλίσει ότι ο προμηθευτής που αναφέρεται στο τιμολόγιο έχει πραγματοποιήσει όντως την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών στις οποίες αναφέρεται το τιμολόγιο. Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εφαρμόσει οποιεσδήποτε επιχειρηματικές δικλίδες, που δημιουργούν μια αξιόπιστη αλληλουχία τεκμηρίων μεταξύ ενός τιμολογίου και της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, προκειμένου να εκπληρώσει την εν λόγω υποχρέωση.

β) Η διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του τιμολογίου δύναται να γίνεται μέσω, για παράδειγμα, μιας προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής ή ηλεκτρονικής Διαβίβασης Δεδομένων (EDI), λαμβάνοντας ωστόσο υπόψη ότι σε κάθε περίπτωση πρέπει να διασφαλίζεται ότι τα τιμολόγια αντικατοπτρίζουν πραγματικές παραδόσεις ή παροχές υπηρεσιών.»

**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,** άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η συναλασσόμενη οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο (ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 1313/2013).

**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,** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία έκδοσης της εταιρίας ..... αφορούν πραγματικές συναλλαγές και η ίδια ήταν καλόπιστη λήπτρια αυτών.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει τα κάτωθι στοιχεία :

1. Εννέα (9) απλά αντίγραφα Ιδιωτικών Συμφωνητικών Έργου μεταξύ της προσφεύγουσας, ως εργοδότη και της εταιρίας ..... ως εργολάβου (σχετικό 1).
2. Δύο (2) απλά αντίγραφα Κατάστασης συμφωνητικών παρ.16 άρθρου 8 ν.1882/90, της προσφεύγουσας εταιρίας ως υπόχρεου, τα οποία αναφέρουν τα ως άνω ιδιωτικά συμφωνητικά, χωρίς σφραγίδα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για την υποβολή αυτών (σχετικό 2).

3. Απλά αντίγραφα οκτώ (8) πληρωμών της προσφεύγουσας προς την εταιρία ..... με τραπεζικά μέσα πληρωμής συνολικού ποσού 43.900,00 € (σχετικό 3).
4. Καρτέλες προμηθευτή της εταιρίας .....  
- Από 06/04/2016 – 31/12/2016 με πιστωτικό υπόλοιπο 244.014,40 €  
- Από 01/01/2017 – 31/12/2017 με μηδενικό υπόλοιπο (σχετικό 4).
5. Απλά αντίγραφα δύο (2) αποδείξεων πληρωμής της προσφεύγουσας προς την εταιρία ..... με ημερομηνία έκδοσης 09/01/2017 (α/α 12 και 13) συνολικού ποσού 120.000,00 € και 119.514,40 € αντίστοιχα.  
Οι ως άνω αποδείξεις πληρωμής αφορούν την έκδοση γραμματίων ποσού 20.000,00 € εκάστη (εκτός μίας ποσού 19.514,40 €), λήξης 24/01/2017 έως 24/12/2017 μηνιαίως (σχετικό 5).
6. Απλά αντίγραφα δύο (2) από 27/12/2017 και 09/01/2023 υπεύθυνων δηλώσεων του προέδρου και διευθύνοντος συμβούλου της εταιρίας ..... σύμφωνα με τις οποίες η προσφεύγουσα έχει εξοφλήσει πλήρως τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία (σχετικό 6).
7. Αντίγραφο αίτησης πάγιας ρύθμισης οφειλών ν.4152/2013 όπως τροποποιήθηκε με το ν.4646/2019 της προσφεύγουσας συνολικά πληρωτέου ποσού 293.057,40 € (σχετικό 7).

**Επειδή**, δεδομένης της συναλλακτικής αδυναμίας της ανωτέρω εκδότριας επιχείρησης να εκτελέσει τις συναλλαγές τις οποίες αφορούν τα επίμαχα εννέα (9) φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα, καθαρής αξίας 228.560,00 € πλέον Φ.Π.Α. αξίας 54.854,40 €, η λήπτρια επιχείρηση έχει το βάρος της απόδειξης της καλής της πίστης, με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

**Επειδή**, στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία η αιτιολογία είναι γενική και ασαφής, δεν προκύπτει ο τόπος και ο χρόνος παροχής της υπηρεσίας και γίνεται παραπομπή στα αντίστοιχα ιδιωτικά συμφωνητικά. Επειδή, και στα προσκομισθέντα αντίγραφα των ιδιωτικών συμφωνητικών δεν περιγράφονται αναλυτικά οι προσφερόμενες υπηρεσίες, δεν περιγράφονται οι επί μέρους εργασίες, δεν αναφέρονται ακριβείς μετρήσεις και αναλυτική κοστολόγηση (υλικά – εργασία κτλ.). Επιπλέον, δεν προσκομίστηκαν βεβαιώσεις καλής περαίωσης - εκτέλεσης της εργασίας, τα πρωτόκολλα παραλαβής των έργων κ.λπ..

**Επειδή**, η προσφεύγουσα έλαβε εννέα (9) φορολογικά στοιχεία από την εταιρία ..... καθαρής αξίας 228.560,00 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 54.854,40 €, ήτοι συνολικής αξίας 283.414,40 €. Αναφορικά με την πληρωμή αυτών προσκόμισε αποδείξεις πληρωμής με την χρήση τραπεζικών μέσων ποσού 43.900,00 €, ενώ για το υπόλοιπο ποσό ύψους 239.514,40 € δεν απέδειξε την πληρωμή του, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

**Επειδή**, από όλα τα ανωτέρω δεν προκύπτει ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών ή καλοπιστίας της ίδιας, αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος.

**Ως προς τον 4ο και 5ο προβαλλόμενο λόγο – Έλλειψη δόλου από μέρους της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν λανθασμένα και παράνομα διότι δεν προκύπτει η ύπαρξη πρόθεσης και δόλου της

προσφεύγουσας εταιρίας στη λήψη εικονικών στοιχείων. Επιπλέον, η προσφεύγουσα δεν είχε κανένα όφελος από τη λήψη αυτών.

**Επειδή**, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων κατονομάζεται ρητά στις παραβάσεις φοροδιαφυγής του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. και η ύπαρξη δόλου δεν αποτελεί προϋπόθεση για την στοιχειοθέτησή της. Επιπλέον, αναφορικά με τη λήψη των επίμαχων φορολογικών παραστατικών, την καταχώρησή τους στα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης και την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. βάσει αυτών, η προσφεύγουσα ωφελήθηκε από την μείωση των φορολογητέων κερδών της και την μείωση του Φ.Π.Α. προς καταβολή μέσω της αύξησης των φορολογητέων εισροών της. Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

**Ως προς τον 6ο προβαλλόμενο λόγο - Αίτηση πάγιας ρύθμισης οφειλών ν.4152/2013 όπως τροποποιήθηκε με το ν.4646/2019 της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, οι προσφεύγοντες προσβάλλουν το περιεχόμενο της σχετικής αίτησης που υπέβαλαν στο 2ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, λόγω νομικής και πραγματικής πλάνης τους, μη γνωρίζοντας ότι έτσι αποδέχονται την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή**, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή δεν είναι δυνατή η προσβολή της ανωτέρω αίτησης η οποία αφορά στον διακανονισμό των καταλογισθέντων ποσών. Επιπλέον, αλυσιτελώς προβάλλεται ο εν λόγω ισχυρισμός καθώς η υποβολή της ως άνω αίτησης διόλου δεν επηρεάζει την υπό κρίση υπόθεση.

**Ως προς τον 7ο προβαλλόμενο λόγο - Μη αναγραφή επί των πράξεων της δυνατότητας άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής**

**Επειδή**, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται την μη αναγραφή επί των με αριθμό 424 & 425/28-12-2022 προβαλλόμενων πράξεων της δυνατότητας άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ή άλλου διοικητικού ή ένδικου μέσου.

**Επειδή**, αβάσιμα προβάλλεται ο ως άνω ισχυρισμός καθώς σε όλες τις προβαλλόμενες πράξεις αναγράφεται η σημείωση:

“Σε περίπτωση αμφισβήτησης της οριστικής καταλογιστικής πράξης κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. , ο υπόχρεος οφείλει να υποβάλει εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση αυτής ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών την ΑΑΔΕ. Απευθείας προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια κατά της πράξης είναι απαράδεκτη. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία βασίζεται το αίτημα επανεξέτασης”.

**Ως προς τον 8ο προβαλλόμενο λόγο - Το επιβαλλόμενο πρόστιμο είναι μη νόμιμο και εξοντωτικό**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 «Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία» του ν.4472/2017 (ΦΕΚ Α' 74) ορίζεται ότι:



«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 ..., 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.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών κατά την κατάθεση του παρόντος υποθέσεων, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση και δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.»

**Επειδή, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ.2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυε:**

«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.Π.Α., 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.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

**Επειδή, σύμφωνα την παρ.4 του άρθρου 3 του ν.4337/2015:**

«4. α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται.

β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται.»

**Επειδή, σύμφωνα με την παρ.8 του άρθρου 7 του ν.4337/2015:**

«8. Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.»

**Επειδή εν προκειμένω, η παράβαση της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων διαπράχθηκε το έτος 2016 και η δημοσίευση του ν.4337/2015 έγινε στις 17/10/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015). Συνεπώς, το προσβαλλόμενο πρόστιμο άρθρου 79 του ν.4472/2017 πρέπει να ακυρωθεί λόγω κατάργησής του σύμφωνα με τα ισχύοντα κατά το κρίσιμο έτος.**

**Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από ..... εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των**

οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής των:

A. της εταιρίας με την επωνυμία ..... και

B. του ....., ως ομόρρυθμου μέλους και διαχειριστή της ως άνω εταιρίας, και συγκεκριμένα:

Την ακύρωση της με αριθμό ..... Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., άρθρου 79 ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/04/2016 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Την επικύρωση των:

A) με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/04/2016 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

B) με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

#### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

A) Η με αριθμό ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.

0,00 €

B) Η με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	384.391,82	384.391,82	384.391,82	-
Αξία φορολογητέων εισροών	382.705,58	154.145,58	154.145,58	228.560,00
Φόρος εκροών	92.104,04	92.104,04	92.104,04	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών	92.456,87	37.602,47	37.602,47	54.854,40
Πιστωτικό υπόλοιπο	352,83			352,83
Χρεωστικό υπόλοιπο		54.501,57	54.501,57	54.501,57
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		27.250,79	27.250,79	27.250,79
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		81.752,36	81.752,36	81.752,36
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	352,83			352,83

Γ) Η με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη		228.560,00	228.560,00	228.560,00
Ή ζημιά	825,87	825,87	825,87	
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			66.282,40
	Χρεωστικό ποσό		66.282,40	
Τέλος επιτηδεύματος	750,00	750,00	750,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		33.141,20	33.141,20	33.141,20

Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών για καταβολή	750,00	100.173,60	100.173,60	<b>99.423,60</b>
---	--------	------------	------------	------------------

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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.