



**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α4**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604526

**ΦΑΞ** : 213 1604567

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), όπως αναριθμήθηκε τροποποιήθηκε και ισχύει».

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

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

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

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης 04.02.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή, του ..... του ..... με ΑΦΜ ..... κατοίκου ....., οδός ..... αρ. .... Τ.Κ. .... κατά: α) της υπ'

αριθμ. ....../2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 β) της υπ' αριθμ. ....../2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016 γ) της υπ' αριθμ. ....../2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/97 & άρθρου 79 Ν.4472/2017 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως ανωτέρω αναφερόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση και τις από 30.12.2021 εκθέσεις μερικού έλεγχου, φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013, ΦΠΑ ν.2859/2000, εφαρμογής των διατάξεων ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), ν.4308/2014 ΕΛΠ, ν.4174/2013 ΚΦΔ και του άρθρου 79 ν.4472/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

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

Επί της από 04.02.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής, του ..... 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. ....../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, καταλογίστηκε σε βάρος του, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 7.177,25 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. (ποσοστό 25%) λόγω ανακρίβειας ύψους 1.794,31 ευρώ, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 941,20 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 9.912,76 ευρώ.

β) Με την υπ' αριθμ. ....../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, καταλογίστηκε σε βάρος του, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 6.408,00 ευρώ πλέον προστίμου (50%) άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 3.204,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 9.612,00 ευρώ.

γ) Με την υπ' αριθμ. ....../2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 & άρθρου 79 ν.4472/2017 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο, γιατί έλαβε κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., το έτος 2016 δυο (2) εικονικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας

26.700,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ (24%) 6.408,00 ευρώ, με τα οποία διενέργησε έκπτωση φόρου εισροών η έλαβε επιστροφή φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 79 ν.4472/2017, ήτοι **συνολικό ύψος προστίμου 3.204,00 ευρώ** (αξία ΦΠΑ 6.408,00 χ 50%).

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ. αρ. ....../2020 εντολή έλεγχου του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2014 -2016 (διαχειριστικές περιόδους 2014-2016) έλεγχος φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013, Φ.Π.Α. Ν.2859/2000, εφαρμογής των διατάξεων Ν.4093/2012 ΚΦΑΣ, Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013 ΚΦΔ.

Αφορμή αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ....../2020 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών με συνημμένη την από 16/12/2019 έκθεση έλεγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΦΔ, που αφορούσε την επιχείρηση «.....» (.....) με ΑΦΜ ....., δραστηριότητα κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια, για την οποία, από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για εκδότρια εταιρεία εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των συναλλαγών της, και μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά στοιχεία είναι και ο προσφεύγων, ως έξης:

| ΕΤΟΣ                    | ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ | ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ |
|-------------------------|----------------|------------------|
| 01.01.2014 - 31.12.2014 | 5.000,00       | 1                |
| 01.01.2015 - 31.12.2015 | 61.300,00      | 8                |
| 01.01.2016 - 31.12.2016 | 26.700,00      | 2                |

Περαιτέρω, από τον έλεγχο που διενέργησε στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων το έτος 2015 έλαβε από την παραπάνω επιχείρηση δέκα επτά (17) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 148.093,00 ευρώ, αντί των οχτώ (8) φορολογικών στοιχείων αξίας 61.300,00 ευρώ που αναφερόταν στο με αρ. πρωτ. ....../2020 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών (σελ.12-13 έκθεσης Φ.Ε.).

**Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών**, αφού έλαβε υπόψη το πόρισμα της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, ότι η παραπάνω επιχείρηση (.....) ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, καθώς και τα βιβλία και στοιχεία και τα δικαιολογητικά που τέθηκαν στην διάθεση του, ήτοι τα συμφωνητικά με διαφόρους φορείς (Δήμος Αθηναίων, ΚΑ' Εφορία Προϊστορικών και Κλασικών Αρχαιοτήτων Κυκλάδων και Σάμου, Εφορεία Αρχαιοτήτων Δυτικής Αττικής,

Πειραιώς και Νήσων, κλπ), τις βεβαιώσεις καλής περαίωσης - εκτέλεσης της εργασίας, τα πρωτόκολλα παραλαβής των έργων, τα τιμολόγια και αποδείξεις πληρωμής για την εξόφληση των τιμολογίων, τραπεζικές συναλλαγές - εμβάσματα έτους 2015 & 2016 για μέρος του συνολικού ποσού των τιμολογίων, δέχτηκε και **δεν αμφισβήτησε την εκτέλεση των έργων, έκρινε όμως, ότι από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν, δεν αποδεικνύεται ότι η εκδότρια εταιρεία συμμετείχε στην εκτέλεση και ολοκλήρωση αυτών των έργων που είχε αναλάβει ο προσφεύγων από τους διαφόρους φορείς.**

Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο, ούτε είχε υποβάλλει στην Δ.Ο.Υ., συμφωνητικά συνεργασίες με την εκδότρια εταιρεία σχετικά με την εκτέλεση των έργων.

Ο έλεγχος, κοινοποίησε το με αρ. πρωτ...../2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου (άρθρα 25 και 62 ν.4174/2013) μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρων /προστίμων, ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ. πρωτ. ....../2021 υπόμνημα του (σελ. 28 - 29 έκθεσης Φ.Ε.), και στην συνέχεια ο έλεγχος εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις φόρων /προστίμων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ως άνω οριστικών πράξεων φόρων και προστίμων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω λόγους:

**1) Η υπ' αριθ...../2021 πράξη ειδικού προστίμου ΦΠΑ δεν περιέχει όλα τα εκ του νόμου (άρθρο 37 ν.4174/2013 & ΔΕΛ Α 1053230 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 812/01/04/2014 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών) στοιχεία και συγκεκριμένα δεν αναφέρεται με βάση ποια εντολή έλεγχου διενεργήθη ο έλεγχος και εξεδόθη αυτή η πράξη.**

**2) Οι διατάξεις δυνάμει των οποίων επεβλήθη το ειδικό πρόστιμο ΦΠΑ του άρθρου 6 του ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν.4472/2017 (αρ. πράξης ...../2021), δεν τυγχάνουν εφαρμογής στο υπό κρίση φορολογικό έτος 2016, και τούτο διότι, το μεν άρθρο 6 ν.2523/1997 καταργήθηκε με την παράγραφο 30 το άρθρου 72 του ν.4174/2013, η οποία ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 26-07-2013, το δε άρθρο 55 παρ. 2 του ν.4174/2013, στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 79 του ν.4472/2017 έχει καταργηθεί με το άρθρο 3 παρ. 4 περ. β του ν.4337/2015, ήτοι η εν λόγω πράξη είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα.**

**3) Αναδρομική εφαρμογή της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης για το πρόστιμο που επεβλήθη της παράβασης λήψης εικονικών στοιχείων, και συγκεκριμένα το πρόστιμο ΦΠΑ του άρθρου 6 ν.2523/1997 & άρθρου 79 Ν.4472/2017 (αρ. πρ...../2021), καθώς έχουν πλέον καταργηθεί αναδρομικώς, να εφαρμοστεί, όπως ισχυρίζεται, το άρθρο 3 παρ. 4 του**

ν.4337/2015 και η αποδοθείσα παράβαση, ως καταργηθείσα να κριθεί ατιμώρητη και να ακυρωθεί η πράξη επιβολής προστίμου (ΣτΕ 2319/2021).

4) Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν γιατί, όπως ισχυρίζεται, η αιτιολογία αυτών είναι ανεπαρκής, πλημμελής, αυθαίρετη και εσφαλμένη.

5) Οι προσβαλλόμενες πράξεις εξεδόθησαν κατά παράβαση ουσιώδους τύπου για την έκδοση τους, ήτοι μη γνωρίζοντας τα στοιχεία που οδήγησαν την φορολογική αρχή στην κρίση περί εικονικότητας των υπό κρίση συναλλαγών, δεν ηδύνατο, όπως ισχυρίζεται, να αμυνθεί κατά των διαπιστώσεων της φορολογικής αρχής, με αποτέλεσμα να στερείται του δικαιώματος για προηγούμενη ακρόασης και ως εκ τούτου οι πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς και πρέπει να ακυρωθούν.

6) Η φορολογική αρχή έχει μεν συντάξει ιδιαίτερη έκθεση έλεγχου ΦΠΑ, ωστόσο από το περιεχόμενο της δεν προκύπτει ότι έχει διενεργηθεί αυτοτελής έλεγχος στα πλαίσια ΦΠΑ και συνεπώς, όπως ισχυρίζεται, η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα.

7) Ο έλεγχος εξάντλησε την έρευνα του στις διαπιστώσεις του διεξαχθέντος στην εκδότρια επιχείρηση φορολογικού έλεγχου και δεν έλαβε καθόλου υπόψη, όπως ισχυρίζεται, τα στοιχεία που προσκόμισε ο ίδιος.

- 1) Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι στην υπ' αριθ...../2021 πράξη ειδικού προστίμου ΦΠΑ δεν περιέχονται όλα τα εκ του νόμου (άρθρο 37 ν.4174/2013 & ΔΕΛ Α 1053230 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 812/01/04/2014 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών) στοιχεία και συγκεκριμένα δεν αναφέρεται η εντολή έλεγχου με την οποία διενεργήθη ο έλεγχος και εξεδόθη αυτή η πράξη.

Επειδή, στην υπ' αριθ...../2021 προσβαλλόμενη πράξη ειδικού προστίμου ΦΠΑ, αναφέρονται:

- οι διατάξεις του Ν.2523/97, Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), Ν.2859/2000 (ΦΠΑ), Ν.4472/2017 άρθρο 79,
- η από 30/12/2021 έκθεση έλεγχου επιβολής ειδικού προστίμου ΦΠΑ, στην οποία αναγράφεται η με αριθμό ...../2020 εντολή μερικού έλεγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών με βάση την οποία έγινε ο έλεγχος στον προσφεύγοντα για τα έτη 2014-2016.

Επειδή, από το με αρ. πρωτ. ....../2022 έγγραφο της Δ.Ο.Υ., προς τον προσφεύγοντα, σε απάντηση της με αριθμό ....../2020 αίτησης, σχετικά με την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων και των οικείων εκθέσεων έλεγχου, προκύπτει ότι μαζί με την παραπάνω προσβαλλόμενη πράξη ειδικού προστίμου ΦΠΑ κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά (αρ. καταχ. ...., ημερομηνία ανάρτησης και ανάγνωσης 30/12/2021) και η από 30/12/2021 έκθεση έλεγχου επιβολής ειδικού προστίμου ΦΠΑ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη.

Στην έκθεση έλεγχου αναγράφεται η εντολή έλεγχου με βάση την οποία έγινε ο έλεγχος και εξεδόθη αυτή η πράξη, συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν αναφέρονται όλα τα εκ του νόμου στοιχεία (άρθρο 37 ν.4174/2013) και συγκεκριμένα η εντολή έλεγχου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

2)Ως προς τον ισχυρισμό (2<sup>ος</sup> & 3<sup>ος</sup>) του προσφεύγοντα ότι η αριθμό ....../2021 πράξη προστίμου του έτους 2016, με την οποία επεβλήθη το ειδικό πρόστιμο ΦΠΑ του άρθρου 6 του ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν.4472/2017 είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα, καθώς, όπως ισχυρίζεται, δεν τυγχάνουν εφαρμογής στο υπό κρίση φορολογικό έτος 2016, και τούτο διότι, το μεν άρθρο 6 ν.2523/1997 καταργήθηκε με την παράγραφο 30 το άρθρου 72 του ν.4174/2013, η οποία ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 26-07-2013, το δε άρθρο 55 παρ. 2 του ν.4174/2013, στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 79 του ν.4472/2017 έχει καταργηθεί με το άρθρο 3 παρ. 4 περ. β του ν.4337/2015, και η αποδοθείσα παράβαση, ως καταργηθείσα να κριθεί ατιμώρητη (αναδρομική εφαρμογή της ελαφρύτερης κύρωσης) και να ακυρωθεί η πράξη επιβολής προστίμου (ΣτΕ 2319/2021).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.30 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013, ΚΦΔ),ορίζεται ότι:

«30 Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του [άρθρου 6](#) του ν. [2523/1997](#) καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 4 του ν.4337/17/10/2015, ορίζεται ότι:

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 τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017 ,ορίζεται ότι

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 την Ε 2042/2022 της ΑΑΔΕ, Θέμα: Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατόπιν έκδοσης της υπ αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, ορίζεται ότι:

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

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

3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ. β' της [παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ](#) που ομοίως καταργήθηκε με την [παρ. 4](#)

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με την υπ. αρ. ....../2021 πράξη επιβολής ειδικού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν.2523/1997 & άρθρου 79 ν.4472/2017 φορολογικού έτους 2016, επεβλήθη πρόστιμο γιατί διενέργησε έκπτωση φόρου εισροών με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρείας .....

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 ν.2523/1997 και του άρθρου 55 παρ. 2 ν.4174/2013 (ΚΦΔ), στις οποίες παραπέμπει το άρθρο 79 παρ. 1 ν.4472/2017, έχουν καταργηθεί και δεν τυγχάνουν εφαρμογής το έτος 2016, και επειδή σύμφωνα με την Ε.2042/2022 της ΑΑΔΕ για παραβάσεις που διαπράττονται από την 17.10.2015 και εντεύθεν δεν επιβάλλεται το πρόστιμο που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η με αριθμό ....../2021 πράξη προστίμου του έτους 2016, με την οποία επεβλήθη το ειδικό πρόστιμο ΦΠΑ του άρθρου 6 του ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν.4472/2017 είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα, γίνεται δεκτός.



3) Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν γιατί, όπως ισχυρίζεται, η αιτιολογία αυτών είναι ανεπαρκής, πλημμελής, αυθαίρετη και εσφαλμένη.

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 του ν.4174/2013(ΚΦΔ), ορίζεται ότι:**

5. 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 την απόφαση 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, από την Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής διατάξεων ΚΦΔ στην επιχείρηση «.....» (.....) με ΑΦΜ ....., δραστηριότητα κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια και διαπιστώθηκε, σχετική η από 16/12/2019 έκθεση έλεγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΦΔ, ότι πρόκειται για φορολογικώς υπαρκτή επιχείρηση αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία εξέδιδε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο των συναλλαγών της, και μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά στοιχεία είναι και ο προσφεύγων. (σελ.2-6 έκθεσης Φ.Ε.).**

**Επειδή, όπως προκύπτει από την από 30.12.2021 έκθεση έλεγχου Φ.Ε., ο προσφεύγων τα ελεγχόμενα έτη 2014-2016 έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία του, από την επιχείρηση «.....» (.....) με ΑΦΜ ....., εικονικά στοιχεία, ως εξής:**

| ΕΤΟΣ                    | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ<br>ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ | ΑΞΙΑ ΦΠΑ  | ΣΥΝΟΛΙΚΗ<br>ΑΞΙΑ | ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ |
|-------------------------|--------------------------|-----------|------------------|------------------|
| 01.01.2014 - 31.12.2014 | 5.000,00                 | 1.150,00  | 6.150,00         | 1                |
| 01.01.2015 - 31.12.2015 | 148.093,00               | 34.061,39 | 182.154,39       | 17               |
| 01.01.2016 - 31.12.2016 | 26.700,00                | 6.408,00  | 33.108,00        | 2                |

**Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές και προσκομίζει (σχετ.7), μεταξύ άλλων, κατάσταση της Ε.Τ.Ε., με εξερχόμενες εντολές έτους 2015 & 2016 από Λογ....., σε Λογ. ....**

**Επειδή, τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους και ο ίδιος δεν απέδειξε την πραγματοποίηση αυτών και την καλή του πίστη, οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.**

**Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις περιέχουν όλα τα εκ του νόμου απαιτούμενα στοιχεία και οι διαπιστώσεις των εκθέσεων μερικού έλεγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, περιέχουν αναλυτική καταγραφή των πραγματικών περιστατικών και των διατάσεων που ισχύουν, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η αιτιολογία αυτών είναι ανεπαρκής, πλημμελής, αυθαίρετη και εσφαλμένη, απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

**4) Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί στέρησης του δικαιώματος για προηγούμενη ακρόαση.**

**Επειδή, ο έλεγχος, κοινοποίησε το με αρ. πρωτ...../2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου (άρθρα 25 και 62 ν.4174/2013) μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρων/προστίμων, ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ. πρωτ. ....../2021 υπόμνημα του (σελ. 28-29 έκθεσης Φ.Ε.), και στην συνέχεια ο έλεγχος εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις φόρων /προστίμων, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί στέρησης του δικαιώματος για προηγούμενη ακρόαση, απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

**5) Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι δεν έχει διενεργηθεί αυτοτελής έλεγχος στα πλαίσια ΦΠΑ και συνεπώς, όπως ισχυρίζεται, η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα.**

**Επειδή, στην από 30.12.2021 έκθεση μερικού έλεγχου ΦΠΑ, αναφέρονται τα πραγματικά περιστατικά, οι ελεγκτικές ενέργειες, η επεξεργασία των στοιχείων, οι ισχύουσες διατάξεις και προκύπτει ότι έγινε έλεγχος στις δηλώσεις που υποβλήθηκαν τις αντίστοιχες φορολογικές περιόδους σε αντιπαραβολή με τα τηρούμενα βιβλία, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα, απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

**6) Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι ο έλεγχος εξάντλησε την έρευνα του στις διαπιστώσεις του διεξαχθέντος στην εκδότρια επιχείρηση φορολογικού έλεγχου και δεν έλαβε καθόλου υπόψη, όπως ισχυρίζεται, τα στοιχεία που προσκόμισε ο ίδιος.**

**Επειδή, όπως προκύπτει από τις από 30.12.2021 οικείες εκθέσεις μερικού έλεγχου, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τόσο τις διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, όσο και τα βιβλία και στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων καθώς και το υπόμνημα του, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι**

**Άρθρο 65 Βάρος απόδειξης**

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

## Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 04.02.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με ΑΦΜ ..... και Α) την επικύρωση: 1) της υπ' αριθμ...../2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, 2) της υπ' αριθμ. ....../2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016, Β) την ακύρωση, της υπ' αριθμ. ....../2021 Οριστικής Πράξεως Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 Ν.4472/2017 φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

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

|                                    |                          |
|------------------------------------|--------------------------|
| Φόρος Εισοδήματος                  | Συν. Ποσόν 9.912,76 ευρώ |
| Φ.Π.Α.                             | Συν. Ποσόν 9.612,00 ευρώ |
| Πρόστιμο ΦΠΑ Άρθρο 79 Ν. 4472/2017 | Συν. Ποσόν 0,00 ευρώ.    |

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ  
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ 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.