



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604534
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

4-11-2016

Αριθμός απόφασης:

3726

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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκουκατά της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, της υπ' αριθμ.Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ και της υπ' αριθμ.Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ και την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 11-5-2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 4.057,76 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 4.869,31€ , ήτοι συνολικό ποσό ύψους 8.927,07€.

-Με την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 13.537,50€.

-Με την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 2.375,00€.

Η ως άνω διαφορά φόρου και τα ποσά προστίμου προέκυψαν κατόπιν διενέργειας ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. βάσει της με αρ. εντολής ελέγχου η οποία εκδόθηκε συνεπεία της από 28-11-2014 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. για την επιχείρηση, η οποία διαβιβάστηκε στην ως άνω Δ.Ο.Υ. με το με αρ. πρωτ.έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου προέκυψε ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 από την «.....» ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 14.150,00€ πλέον ΦΠΑ 2.688,50€ το οποίο κρίθηκε πλαστό και εικονικό ως προς το πρόσωπο και ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 9.600,00€ πλέον ΦΠΑ 1.824,00€ το οποίο κρίθηκε εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ.1 και του άρθρου 18 παρ.2 & 9 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, άλλως τον περιορισμό του προστίμου ΦΠΑ και την υπαγωγή στο ευνοϊκότερο καθεστώς του άρθρου 55ν. 4174/2013 σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 8 του ν. 4337/2015, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ύπαρξη καλής πίστης κατά την αποδοχή των τιμολόγιων εμπορευμάτων, τα οποία αγοράσθηκαν πραγματικά και χρησιμοποιήθηκαν από την επιχείρησή του.
2. Ουδέποτε ζήτησε και έλαβε πλαστό και εικονικό τιμολόγιο από την ανωτέρω εταιρεία, η οποία ήταν υπαρκτή με αληθινή και φορολογική έδρα με την οποία συναλλάχθηκε χωρίς να γνωρίζει τίποτε περισσότερο από το ότι διατηρούσε πραγματική εγκατάσταση και επιχείρηση. Τελούσε σε πλήρη άγνοια περί της τυχόν πλαστότητας και εικονικότητας των φορολογικών εγγράφων εκδόσεως της εν λόγω ανώνυμης εταιρείας.
3. Δεν είχε τη δυνατότητα και τη γνώση να ερευνήσει τη πιθανότητα πλαστότητας και εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων από την εκδότρια εταιρεία.
4. Στην από 28-11-2014 έκθεση ελέγχου ουδόλως γίνεται αναφορά σε εικονική συναλλαγή.
5. Η Φορολογική αρχή ουδόλως απέδειξε ποιο ήταν το υποκρυπτόμενο πρόσωπο στις δύο συναλλαγές που είχα με την ανωτέρω εταιρεία, αλλά αορίστως αναφέρεται ότι ήταν εικονικό το ένα τιμολόγιο και πλαστό και εικονικό το άλλο, λόγω της κήρυξης σε πτώχευση της εκδότριας εταιρείας.
6. Από την από 28-11-2014 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. αποδεικνύεται ότι η έδρα της εταιρείας ήταν υπαρκτή με εμπορεύματα αξίας άνω των 1.300.000 ευρώ τα οποία διέθετε προς πώληση από την έδρα της. Ο σύνδικος της πτώχευσης είχε θεωρήσει τιμολόγια για τη συνέχιση της εμπορικής δραστηριότητας της εταιρείας και τη διάθεση των εμπορευμάτων.
7. Τα επικαλούμενα από τον έλεγχο στοιχεία δια της εκθέσεως δεν αποτελούν πλήρη και εμπειριστατωμένη αιτιολογία για την απόδειξη της εικονικότητας. Η διαπίστωση των φορολογικών οργάνων περί εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων δε δικαιολογείται με πραγματικά περιστατικά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 19 ν. 2523/97 ορίζεται:

«3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου 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 ιδίου στοιχείου.

4. 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 κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό 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...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.10β του άρθρου 5 ν. 2523/97 ορίζεται ότι:

«10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α)...β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.

Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 54](#)

και [55 του Ν. 4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 5 του Ν.2523/1997](#) , αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ.1 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι:

«1. 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 ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή σύμφωνα με την από 11-5-2016 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., από τον διενεργηθέντα έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της τα με αρ.&τιμολόγια εκδόσεως τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη ενώ το με αρ.κρίθηκε και πλαστό καθότι δεν προέρχεται από νόμιμα θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. στέλεχος.

Επειδή από την από 28-11-2014 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. και την από 11-5-2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., προκύπτει κατ' εφαρμογή του άρθρου 19 του ν.2523/97, ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία με φερόμενο ως εκδότη την είναι εικονικά, με εικονικότητα που ανάγεται στο πρόσωπο του φερόμενου ως εκδότη αυτών, καθόσον κατά το χρόνο έκδοσης των επίμαχων τιμολογίων η εν λόγω

εκδότρια εταιρεία είχε ήδη κηρυχθεί σε πτώχευση σε εκτέλεση της με αρ.απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου ενώ από τα στοιχεία που έλαβε υπόψη ο έλεγχος τεκμηριώνεται πλήρως η αποδιδόμενη εικονικότητα στο πρόσωπο του εκδότη υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές αυτές πραγματοποιήθηκαν από διαφορετικά πρόσωπα από τα αναγραφόμενα στα στοιχεία πρόσωπα.

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά όπως αυτά αποτυπώνονται στις ως άνω σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνάγεται ότι η επιβολή των υπό κρίση προστίμων δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Συνεπώς, η διαπίστωση και μόνο από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό, αρκεί για να στοιχειοθετήσει παράβαση για τον φορολογούμενο, που δέχεται ή εκδίδει τέτοιο στοιχείο και το καταχωρεί στα βιβλία του.

Περαιτέρω όπως έχει γίνει νομολογιακά δεκτό, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Εξάλλου, στην τελευταία ως άνω περίπτωση, αν δηλαδή η αποδιδόμενη σε ορισμένο τιμολόγιο εικονικότητα συνίσταται στο ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η σχετική συναλλαγή, όχι όμως με το πρόσωπο που εμφανίζεται ως εκδότης του τιμολογίου, η εικονικότητα θεωρείται αποδεδειγμένη αν αποδειχθεί ότι το εν λόγω πρόσωπο είναι ανύπαρκτο ή ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει προβεί σε θεώρηση φορολογικών στοιχείων στην περίπτωση δε αυτή στοιχειοθετείται, κατ' αρχήν, παράβαση για τον επιτηδευματία που αποδέχεται τέτοιο τιμολόγιο, εκτός εάν εκείνος αποδείξει ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής (ΣτΕ 533/2013, ΣτΕ 1295/99).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν την επικαλούμενη καλή του πίστη συναλλασσόμενος με τον φερόμενο εκδότη, καταβάλλοντας την αξία των τιμολογίων με τραπεζικά μέσα ή εφόσον δεν απαιτείται από την νομοθεσία (άρθρο 18 παρ. 2 Κ.Β.Σ.), με άλλα μέσα που όμως να αποδεικνύουν τα πρόσωπα που πράγματι συναλλάχθηκαν όταν μάλιστα από τις ισχύουσες διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 18 του ΚΒΣ ορίζεται ότι το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του στοιχείου. Κατά συνέπεια διαπιστώνεται αδυναμία απόδειξης της πραγματοποίησης των συναλλαγών με τον εν λόγω εκδότη από την λήπτρια επιχείρηση

η οποία φέρει εκείνη πλέον το βάρος της απόδειξης προκειμένου να χαρακτηριστεί ως καλόπιστη.

Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός κατά το μέρος που αφορά την ακύρωση της με αρ.πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων καθώς και της υπ' αριθμ.πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ λόγω ότι τελούσε σε καλή πίστη αναφορικά με τον φερόμενο ως εκδότη των επίμαχων τιμολογίων, δεν μπορεί να αποτελέσει λόγο ακύρωσης των ως άνω προστίμων και ως εκ τούτου τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή στις περιπτώσεις που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη προβλέπεται, όσον αφορά στην επιβολή προστίμου του ΚΒΣ, πρόστιμο ίσο με το 20% της αξίας των ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ.δ του ν.4337/2015. Επειδή με την με αρ.πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ποσό προστίμου ίσο με το 10% της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3, περ. ε του ν. 4337/2015, χωρίς όμως να αιτιολογείται από τον έλεγχο, σύμφωνα με την από 11-5-2016 σχετική έκθεση ελέγχου του ΚΒΣ, η επιβολή του ως άνω προστίμου κατ' εφαρμογή της διάταξης της περ. ε αντί της περ. δ του ιδίου άρθρου και νόμου.

Επειδή, ωστόσο, κατά γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 424/2006, 4202/1986, 2340/1987) διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό. Ως εκ τούτου, παρόλο που κατ' ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των επίμαχων διατάξεων, το ύψος του προσαλλόμενου προστίμου ανέρχεται σε 20% της αξίας των ληφθέντων στοιχείων, ήτοι 4.750,00€ , θα πρέπει, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος, να περιοριστεί στο ποσό ύψους 2.375,00€ που δυνάμει της προσαλλόμενης υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου καταλογίζεται στον προσφεύγοντα.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ.186/92 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: *«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».*

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι:
«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο».

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

Επειδή σύμφωνα με την με αρ. 134/2015 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με την ΠΟΛ.1097/4-7-2016, έγινε δεκτό ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

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

Επειδή εν όψει των ανωτέρω σε συνδυασμό με τις διαπιστωθέντα στον έλεγχο πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τις από 11-5-2016 σχετικές εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν είναι δυνατή η έκπτωση του ΦΠΑ που αναλογεί στα κρινόμενα εικονικά φορολογικά στοιχεία δεδομένου της αδυναμίας απόδειξης από μέρους του προσφεύγοντος της επικαλούμενης καλής πίστης ενώ το με αρ.το οποίο κρίθηκε και πλαστό δεν αποτελεί νόμιμο παραστατικό και ως εκ

τούτου δεν παρέχεται στον προσφεύγοντα το σχετικό δικαίωμα έκπτωσης για τον αναγραφόμενο στα στοιχεία αυτά ΦΠΑ.

Επειδή αλυσιτελώς προβάλλεται με την παρούσα η εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 ως ευνοϊκότερες και τον περιορισμό του επιβληθέντος προστίμου ΦΠΑ σύμφωνα με αυτές, καθόσον προκειμένου να τύχουν εφαρμογής, απαιτείται η υποβολή από μέρους του προσφεύγοντα σχετικού αιτήματος στην αρμόδια για έκδοση του εν λόγω προστίμου φορολογική αρχή εντός των προθεσμιών που ορίζονται στις διατάξεις της παρ. 32 του άρθρου 72 (πρώην άρθρο 66) του ν. 4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ και την επικύρωση των με αρ.καιπροσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).