



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 559

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 10/04/2020

Αριθμός απόφασης: 736

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 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.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **10/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία, **ΑΦΜ**, που εδρεύει στον, κατά της υπ' αριθμ./2019 (α/α:/2019 elenxis) Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 και 5 ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2019 (α/α:/2019 elenxis) Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 και 5 ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ. (ν.4093/2012) της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **10/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2019 (α/α:/2019 elenxis) προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 και 5 ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **3.367,75€** (ήτοι 16.838,76€ X 20%) διότι έλαβε από την επιχείρηση, με ΑΦΜ:, και καταχώρησε στα βιβλία της δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία κατά τη χρήση 2013 συνολικής αξίας 16.838,76€, τα οποία είναι εικονικά, τουλάχιστον, ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Το ως άνω πρόστιμο προέκυψε από το πόρισμα της από 3/12/2019 έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ και ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./25-2-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε το πόρισμα του ελέγχου που διενεργήθηκε από την Περιφερειακή Διεύθυνση Θεσσαλίας και Στερεάς Ελλάδας του ΣΔΟΕ και τα αναφερόμενα στο από 3/6/2015 πληροφοριακό δελτίο σύμφωνα με το οποίο όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε κατά τις χρήσεις 2013 και 2014 η ως άνω εκδότρια επιχείρηση, με αντικείμενο δραστηριότητας υπηρεσίες καθαρισμού κοινοχρήστων χώρων, κατοικιών και επαγγελματικών χώρων, είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται σε αυτά πραγματοποιήθηκαν από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναφέρεται ως εκδότης.

Συγκεκριμένα, οι σχετικές υπηρεσίες παρασχέθηκαν από τον που ήταν ένας από τους δύο εταίρους της ως άνω ομόρρυθμης εταιρείας, η οποία κατά το νόμο έχει πάψει να υφίσταται ήδη από 25/1/2008, ημερομηνία κατά την οποία έχει δημοσιευθεί η λύση της στα βιβλία του Πρωτοδικείου Αθηνών.

Ο παρών έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ αφού έλαβε υπόψη του το ως άνω δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ και το γεγονός ότι δεν δύναται να αποδειχθεί η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, δεδομένου ότι όπως προκύπτει από τα σχετικά γραμμάτια είσπραξης, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει εξοφλήσει τα ως άνω φορολογικά στοιχεία καταβάλλοντας τα ανάλογα ποσά στο Ι.Κ.Α., έναντι βεβαιωμένων οφειλών της επιχείρησης, λόγω αναγκαστικών μέτρων είσπραξης που είχαν επιβληθεί εις βάρος της δια της κατάσχεσης εις χείρας τρίτων, έκρινε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη και να επιστραφεί με το νόμιμο τόκο το καταβληθέν πρόστιμο, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα, διότι η φορολογική αρχή, η οποία είχε το σχετικό βάρος απόδειξης της μη πραγματοποίησης των συναλλαγών, για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά Τ.Π.Υ., συνομολογεί την πραγματοποίησή τους. Εν πάση περιπτώσει δεν στοιχειοθετείται

παράβαση εκ της λήψεως των ανωτέρω Τ.Π.Υ. από την προσφεύγουσα, διότι όπως απεδείχθη, η εταιρεία τελούσε σε καλή πίστη ως προς την ύπαρξη της εμφανιζόμενης ως εκδότριας εταιρείας και τη παροχή από αυτής των σχετικών υπηρεσιών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **2§3 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ)** ορίζεται ότι:

«3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή, τις διατάξεις του άρθρου **6§1 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ)** ορίζεται ότι:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.»

Επειδή στην **παρ.4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997** ορίζεται:

«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. 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 το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδόσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο

φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

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

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

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

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

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **7§3 του ν.4337/2015** ορίζεται ότι:

«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.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#), επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος της προσφεύγουσας δυνάμει ης με αριθ./25-2-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή, αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε το πόρισμα του ελέγχου που διενεργήθηκε από την Περιφερειακή Διεύθυνση Θεσσαλίας και Στερεάς Ελλάδας του ΣΔΟΕ και τα αναφερόμενα στο από 3/6/2015 πληροφοριακό δελτίο σύμφωνα με το οποίο όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε κατά τις χρήσεις 2013 και 2014 η ως άνω εκδότρια επιχείρηση, με αντικείμενο δραστηριότητας υπηρεσίες καθαρισμού κοινοχρήστων χώρων, κατοικιών και επαγγελματικών χώρων, είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται σε αυτά πραγματοποιήθηκαν από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναφέρεται ως εκδότης.

Συγκεκριμένα, οι σχετικές υπηρεσίες παρασχέθηκαν από τον που ήταν ένας από τους δύο εταίρους της ως άνω ομόρρυθμης εταιρείας, η οποία κατά το νόμο έχει πάψει να υφίσταται ήδη από 25/1/2008, ημερομηνία κατά την οποία έχει δημοσιευθεί η λύση της στα βιβλία του Πρωτοδικείου Αθηνών.

Επομένως, ο εκδότης των ως άνω φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπο συναλλακτικά και φορολογικά ανύπαρκτο, άρα τεκμαίρεται η εικονικότητα των στοιχείων τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη και το βάρος της απόδειξης ότι οι συναλλαγές όντως πραγματοποιήθηκαν με τον συγκεκριμένο εκδότη ανήκει στην προσφεύγουσα. (ΣτΕ 4037-4039/2011, 1498/2011, 3528/2011, 1184/2010).

Επειδή, ο παρών έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ αφού έλαβε υπόψη του το ως άνω δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ, και το γεγονός ότι δεν δύναται να αποδειχθεί η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, δεδομένου ότι όπως προκύπτει από τα σχετικά γραμμάτια είσπραξης, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει εξοφλήσει τα ως άνω φορολογικά στοιχεία καταβάλλοντας τα ανάλογα ποσά στο Ι.Κ.Α., έναντι βεβαιωμένων οφειλών της επιχείρησης, λόγω αναγκαστικών μέτρων είσπραξης που είχαν επιβληθεί εις βάρος της δια της κατάσχεσης εις χείρας τρίτων, έκρινε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία **εικονικά, τουλάχιστον, ως προς το πρόσωπο του εκδότη.**

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι τελούσε σε καλή πίστη και ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ** ορίζεται 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 πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται σε αυτή.

Επειδή, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1071/31-03-2015** της ΓΓΔΕ ορίζεται ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, επομένως, με τις ως άνω εγκυκλίους, η διοίκηση όρισε διαφορετική αντιμετώπιση του καλόπιστου λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ως προς το εισόδημα και το ΦΠΑ.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. δ' του ν.4337/2015, οι οποίες εφαρμόζονται στην προκειμένη περίπτωση προβλέπεται ρητά ότι για λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με

το 20% της αξίας του στοιχείου, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, χωρίς να προβλέπεται οποιαδήποτε εξαίρεση για όσους λήπτες τελούν σε καλή πίστη.

Επειδή, αντιθέτως, δεν υφίσταται διάταξη στον ν.4337/2015 που να προβλέπει ότι δεν στοιχειοθετείται η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου εάν εκείνος αποδείξει ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο συναλλαγής. Ομοίως, δεν υφίσταται σχετική διάταξη ούτε στον ΚΒΣ ούτε στον ΚΦΑΣ.

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

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω ορθώς επιβλήθηκε το κρινόμενο πρόστιμο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της περ. δ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2013 που εφαρμόζονται στην υπό κρίση περίπτωση και αναγράφονται τόσο στη προσβαλλόμενη πράξη όσο και στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, όπως αυτές καταγράφονται στην από 3/12/2019 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ, της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **10/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία, **ΑΦΜ**

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013:

Κ.Φ.Α.Σ

Πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 συνολικού ποσού: **3.367,75 € (=16.838,76 X 20%)**

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.