



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30-3-2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1002

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604514

E-mail : ded.ath@aade.gr

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020](#) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **3-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ με έδρα στον επί της οδού, κατά της με αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015 και την με αριθ. /2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 55 παρ. 2 ν. 4172/2013 όπως ισχύει με τις διατάξεις του αρθ. 79 του ν.4472/17 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015 και την με αριθ. /2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 55 παρ. 2 ν. 4172/2013 όπως ισχύει με τις διατάξεις του αρθ. 79 του ν.4472/17 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 13-10-2021 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από **3-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» 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:

-Με την με αρ./...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους **4.600,00€** πλέον προστίμου αρθ.58^α ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ύψους **2.300,00€**, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **6.900,00€**.

-Με την με αρ./...../2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 55 παρ. 2 ν. 4172/2013 όπως ισχύει με τις διατάξεις του αρθ. 79 του ν.4472/17 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **2.300,00€**.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/00(ΦΠΑ) δυνάμει της υπ' αρ./2021 εντολής ελέγχου φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου Ηλιούπολης. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ.ΕΞ2021/25-1-2021 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (αρ. πρωτ. Εισερχ./2021) και αφορά διενεργηθέντα έλεγχο στη επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ από τον οποίο προέκυψε ότι η ως άνω εκδότρια εταιρεία είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τόσο τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε όσο και αυτά που εξέδωσε αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε κατά το έτος 2015, **τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00€ πλέον ΦΠΑ ύψους 4.600,00€** εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθ. 13 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και των αρθ. 8, 10, 12 και 14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ). Τα ως άνω ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία η προσφεύγουσα καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της με αποτέλεσμα την αντίστοιχη μείωση των καθαρών κερδών της στη φορολογία εισοδήματος και την αύξηση του φόρου εισροών στο ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1.Ανυπαρξία των πραγματικών περιστατικών που φέρονται να στοιχειοθετούν την εικονικότητα των συναλλαγών του με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση.
- 2.Παράνομη μη αναγνώριση των εν λόγω δαπανών και της έκπτωσης του ΦΠΑ εκ των υπό κρίση Τιμολογίων για τις κρινόμενες χρήσεις.
3. Μη νόμιμη η επιβολή του επίδικου προστίμου ΦΠΑ-Εσφαλμένη μη εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 επιτηδεύματός 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 πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997: «.....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 από 13-10-2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) της αρμόδια Δ.Ο.Υ. και της συνημμένη σε αυτή από 10-9-2020 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/14, 4174/13 και Ν.4337/2015 της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με το με αρ. πρωτ.ΕΞ2021/25-1-2021 δελτίο πληροφοριών και αφορά διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά το ελεγχόμενο έτος 2015 έλαβε από την ως άνω επιχείρηση τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία:

α/α	ΑΡ. ΤΙΜ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ
1	ΤΠΥ	12/02/2015	12.000,00	2.760,00	
2	ΤΠΥ	16/02/2015	4.000,00	920,00	
3	ΤΠΥ	20/02/2015	4.000,00	920,00	
ΣΥΝΟΛΟ			20.000,00	4.600,00	

Τα ανωτέρω Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών φέρεται να αφορούν χειροδιανομή διαφ. υλικού και διανομή διαφ. υλικού σε οδηγούς αυτοκινήτων, το διάστημα 06-12/02/2015 εντός Αττικής.

Η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο το από 01/02/2015 ιδιωτικό συμφωνητικό παροχής υπηρεσιών, με αντισυμβαλλόμενη την εταιρία με Α.Φ.Μ., σύμφωνα με το οποίο συμφωνήθηκε η παροχή από την προσφεύγουσα υπηρεσιών χειροδianoμής διαφημιστικού υλικού και διανομής διαφ. Υλικού σε οδηγούς αυτοκινήτων το διάστημα από 6-2-2015/12-2-2015 έναντι της συνολικής αμοιβής καθαρού ποσού 22.000,00 ευρώ. Παράλληλα για το ίδιο χρονικό διάστημα 6-2-2015/12-2-2015 η προσφεύγουσα με το 05/02/2015 ιδιωτικό συμφωνητικό παροχής υπηρεσιών φέρεται να συμφώνησε με την εταιρεία ότι η δεύτερη θα παρείχε στην προσφεύγουσα υπηρεσίες χειροδianoμής διαφημιστικού υλικού και διανομής διαφ. υλικού σε οδηγούς αυτοκινήτων έναντι της συνολικής αμοιβής καθαρού ποσού 20.000,00 ευρώ, χωρίς ωστόσο να προκύπτει από τα προσκομισθέντα ο επικαλούμενος ισχυρισμός, ήτοι ότι ανατέθηκε η διανομή του διαφημιστικού υλικού της εταιρίας με Α.Φ.Μ..... στην εταιρία Περαιτέρω, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου για τις προαναφερόμενες υπηρεσίες δεν προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα δελτία αποστολής ή ειδικά συνοδευτικά έγγραφα του παραπάνω διαφημιστικού υλικού. Επιπλέον από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων (σελίδες 2-5 της έκθεσης ελέγχου) ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν έχει συμπεριλάβει στις δραστηριότητές της, τις παραπάνω υπηρεσίες διανομής διαφημιστικών εντύπων και από τον μήνα Οκτώβριο του 2014 και μετά δεν δήλωσε εργαζόμενους στον ΕΦΚΑ ενώ ως προς τον τρόπο εξόφλησης των ένδικων στοιχείων η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε παραστατικά εξόφλησης των ανωτέρω ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και ισχυρίζεται ότι έγινε με μετρητά.

Επειδή, από την από 13-10-2021 σχετική έκθεση ελέγχου της αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις του ελέγχου αναφορικά με την συναλλακτική ανυπαρξία της ως άνω εκδότριας επιχείρησης σύμφωνα με το με αρ. πρωτ.ΕΞ2021/25-1-2021 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και την συνημμένη σε αυτό από 10-9-2020 σχετική έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ για την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως η αποδιδόμενη παράβαση περί λήψεως από την προσφεύγουσα κατά το έτος 2015 των κρινόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων καθόσον χρησιμοποιεί όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά και συνεπώς ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη στοιχειοθέτησης από τον έλεγχο της εικονικότητας των υπό κρίση συναλλαγών δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

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 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, περαιτέρω με την **1404/2015** απόφαση του ΣΤΕ, «Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή τόσο κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όσο και κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των περιγραφόμενων επί των ελεγχόμενων φορολογικών στοιχείων, συναλλαγών ούτε στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου ούτε άλλωστε και της επικαλούμενης καλοπιστίας και ο σχετικοί ισχυρισμοί τυγχάνουν απορριπτέοι καθότι αναπόδεικτοι.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1β του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), ορίζεται ότι: «1. 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 η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης, υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και τούτο για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου οι οποίες μπορούν να γίνουν με την συμπαιγνία των μερών. Η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα, η αυστηρότητα αυτή εξασφαλίζει την ορθή εφαρμογή του κεντρικού κανόνα που διέπει το μηχανισμό των εκπτώσεων, σύμφωνα με τον οποίο ο φόρος που εκπίπτει από τον πελάτη θα πρέπει να έχει πληρωθεί από τον προμηθευτή του στο Δημόσιο.

Συνεπώς, το παραστατικό στοιχείο που αφορά σε φορολογητέες εισροές, για να δικαιολογήσει την έκπτωση, θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νομίμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο. Στις περιπτώσεις επομένως των εικονικών ή πλασματικών τιμολογίων είναι προφανές ότι διενεργείται μια καταδολιευτική σε βάρος του Δημοσίου πράξη, βάσει της οποίας ο λήπτης του στοιχείου θα εκπέσει το φόρο που αναγράφεται στα τιμολόγια, ενώ αντιθέτως ο εκδότης του τιμολογίου δε θα πληρώσει στο Δημόσιο το φόρο που εμφανίζεται στο εν λόγω τιμολόγιο.

Επειδή, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστρατηγήσεων. Μέσα στα πλαίσια του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας και της νομολογίας του Δ.Ε.Ε. κινείται και η διάταξη του [άρθρου 32 §1 περ. β του Ν. 2859/2000](#), η οποία αποτελεί κατά κύριο λόγο μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο αντίστοιχης διάταξης που περιέχεται στο άρθρο 18 παράγραφος

1 στοιχ. α της άνω Οδηγίας για το Φ.Π.Α., θεσπίστηκε δε και απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο για άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ ακριβώς για τη διασφάλιση της λειτουργίας του μηχανισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών αυτού και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω αυτού του μηχανισμού. Υπό αυτή την έννοια τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις λεπτομέρειες βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στο φόρο να ενεργεί έκπτωση. (Βλ. C-392/09 σκ.37, C 90/02 σκ. 47, C -95/07 & C-96/07 σκ.6,3,8).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2015 έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της τα τρία (3) ως άνω αναφερόμενα εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00 ευρώ πλέον φπα ύψους 4.600,00€, εκδόσεως της συναλλακτικά ανύπαρκτης επιχείρησης με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 8 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 55 και 66 παρ 5 του ν 4174/2013 και του άρθρου 7 παρ 3, 4 και 5 του ν.4337/2015 όπως ισχύουν σήμερα.

Επειδή οι κρινόμενες συναλλαγές που αντιστοιχούν στα ανωτέρω εικονικά φορολογικά στοιχεία δεν αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές και δεδομένου της συναλλακτικής ανυπαρξίας του εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων θέμα καλή πίστης δεν μπορεί να τεθεί και ως εκ τούτου σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν 2859/00 δεν μπορεί να ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης του φπα των ως άνω τριών εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων από τον φπα εκροών της προσφεύγουσας εταιρίας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του αρθ.55 ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«..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 η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 17.10.2015 και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 του άρθρου 7 του [4337/2015](#).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 79 του ν 4472/2017 (Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία) 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 του ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος (13-5-2017) 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 από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά όπως αυτά αποτυπώνονται στην από 13-10-2021 έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου ΦΠΑ, προκύπτει ότι στοιχειοθετείται πλήρως η επιβολή προστίμου ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 55 παρ. 2δ' του ν. 4174/2013 όπως ισχύει με τις διατάξεις του αρθ.79 ν.4472/2017 και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

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 παρ 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992,2987/1994)και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή ενόψει των ανωτέρω οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 13-10-2021 εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.2859/00 (ΦΠΑ) και προστίμου ΦΠΑ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί δεν ευσταθούν και τυγχάνουν απορριπτέοι.

Αποφασίζουμε

Τη απόρριψη της με αρ. πρωτ./3-12-2021 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθ./...../2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015 και της με αριθ./...../2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 55 παρ. 2 ν. 4172/2013 όπως ισχύει με τις διατάξεις του αρθ. 79 του ν.4472/17 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

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

Φορολογικό έτος 2015

-Υπ' αρ./...../2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

Σύνολο προς καταβολή: 6.900,00€

-Υπ' αρ./...../2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 55 παρ. 2 ν. 4172/2013 όπως ισχύει με τις διατάξεις του αρθ. 79 του ν.4472/17

Σύνολο προστίμου: 2.300,00€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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