



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20-5-2022

Αριθμός απόφασης: 1860

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

**2.** 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.

**3.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης **20-1-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., κατά της υπ' αριθ. .... /30-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, της υπ' αριθ. .... /30-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, της υπ' αριθ. .... /30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, της υπ' αριθ. .... /30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015, της υπ' αριθ. .... /30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, της υπ' αριθ. .... /30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. .... /30-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, την υπ' αριθ. .... /30-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, την υπ' αριθ. .... /30-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, την υπ' αριθ. .... /30-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015, την υπ' αριθ. .... /30-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, την υπ' αριθ. .... /30-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 30-12-2021 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20-1-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ. .... /30-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 , με την οποία προσδιορίστηκαν λογιστικές διαφορές ποσού 1.038,21 €, αναλογών φόρος 342,61 €, ειδική εισφορά αλληλεγγύης 31,14 €, ήτοι συνολική οφειλή 373,75 €.

-Με την υπ' αριθ. .... /30-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 , με την οποία προσδιορίστηκαν λογιστικές διαφορές ποσού 989,15 €, αναλογών φόρος 326,42 €, ειδική εισφορά αλληλεγγύης 39,57 €, ήτοι συνολική οφειλή 365,99 €.

-Με την υπ' αριθ. .... /30-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, με την οποία προσδιορίστηκε πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του Ν. 4337/2015, ποσού 168,81 €, ήτοι συνολική οφειλή 168,81 €.

-Με την υπ' αριθ. .... /30-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015, με την οποία προσδιορίστηκε πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του Ν. 4337/2015, ποσού 160,84 €, ήτοι συνολική οφειλή 160,84 €.

-Με την υπ' αριθ. .... /30-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, με την οποία προσδιορίστηκε πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013, ποσού 250,00 €, ήτοι συνολική οφειλή 250,00 €.

-Με την υπ' αριθ. .... /30-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015, με την οποία προσδιορίστηκε πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013, ποσού 250,00 €, ήτοι συνολική οφειλή 250,00 €.

**Ιστορικό:** Τα ως άνω πρόστιμα και διαφορές φόρου προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για την φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2015, δυνάμει της με αρ. .... /16-4-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης. Αιτία του υπό κρίση ελέγχου αποτέλεσε το με αρ.

πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. .... ΕΞ 2021 εγγράφο του Προϊσταμένου της Γ' Υποδιεύθυνσης της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), με το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Παλλήνης (αρ. πρωτ. .... /12-04-2021 εισερχ. εγγράφου) το από 19/03/2021 πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., με συνημμένα το υπ' αριθ. .... /25-02-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση προς ακρόαση (Οίκοθεν), και αντίγραφο της από 05/11/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου, που αφορά την εκδότρια εταιρεία εικονικών στοιχείων «.....», με Α.Φ.Μ.: ....., η οποία κρίθηκε συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και τα στοιχεία που εξέδωσε κατά τα έτη 2014-2015 εικονικά στο σύνολο τους, ήτοι για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο στην προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση ..... ΑΦΜ ..... με αντικείμενο εργασιών ..... ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ, διαπιστώθηκε ότι κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014 ζήτησε και έλαβε δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια), συνολικής καθαρής αξίας 844,07 €, και κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015 ζήτησε και έλαβε δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια), συνολικής καθαρής αξίας 804,19 €, εκδόσεως της εταιρείας «.....», με Α.Φ.Μ.: ....., τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

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

1. Πραγματικές στο σύνολό τους οι φερόμενες ως εικονικές συναλλαγές. Αβάσιμες, εσφαλμένες και παρατύπως επιβληθείσες οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και επιβολής προστίμου της ελεγκτικής αρχής. Εκείνο που τεκμαίρεται και επιβεβαιώνεται από την Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, είναι πως ΚΑΙ οι συναλλαγές είναι υπαρκτές, αλλά ΚΑΙ η οντότητα «.....» είναι γνωστή φορολογικά, όπως επίσης ΚΑΙ αναγράφεται επί των τιμολογίων η πραγματική αξία, τα οποία εξοφλήθηκαν πλήρως μέσω τραπεζικού ιδρύματος.
2. Επίκληση της με αρ. ΠΟΛ. 1097/2016 αναφορικά με τη δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών για δαπάνη που αφορά καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου.
3. Επίκληση της ΠΟΛ. 1210/06.09.2013 (περ. Γα. 2 και ειδικότερα Γβ.2.2) με την οποία δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη, εφόσον άλλωστε έχουν κατατεθεί στην Φορολογική Διοίκηση τα αποδεικτικά κατάθεσης μέσω πιστωτικού ιδρύματος.
- 4.. Εσφαλμένη επιβολή των προστίμων του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.
5. Παράτυπη επιβολή των προστίμων του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

**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 τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 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) ...δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου..»

**Επειδή** σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ως άνω άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, «οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/ 2013 (Α'170)».

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την από 30-12-2021 έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και της από 5-11-2020 έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος αυτής, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στην εκδότρια εταιρεία «.....», με Α.Φ.Μ.: ....., διαπιστώθηκε ότι ως άνω εκδότρια επιχείρηση για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή και εμφανίζουν ανύπαρκτες και ουδέποτε πραγματοποιηθείσες από την εν λόγω ελεγχόμενη οντότητα συναλλαγές (υπηρεσίες ....., και ότι η οντότητα η οποία πράγματι παρείχε τις υπηρεσίες ....., προς του πελάτες ήταν η εταιρεία «.....» και όχι η εταιρεία «.....».

Επειδή σύμφωνα με την από 30-12-2021 έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης μεταξύ αυτών που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ως άνω εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά την χρήση 2014 και 2015 ήταν και η προσφεύγουσα η οποία έλαβε κατά το ελεγχόμενο έτος 2014, δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια), συνολικής καθαρής αξίας **844,07 €**, και κατά το ελεγχόμενο έτος 2015 δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια), συνολικής καθαρής αξίας **804,19 €**, τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθόσον δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής αλλά η πραγματοποίηση από την εμφανιζόμενη ως εκδότρια στα εν λόγω τιμολόγια, «.....», με Α.Φ.Μ.: ..... Περαιτέρω, τα εκδοθέντα από την εταιρεία «.....» τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εξοφλούνταν σε μηνιαία βάση μέσω τραπεζικής μεταφοράς από τον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας σε λογαριασμό της ..... Συγκεκριμένα, στα αντίγραφα συναλλαγής που προσκομίστηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι οι τραπεζικές μεταφορές πραγματοποιούνταν μέσω Alpha Bank από τον τραπεζικό λογαριασμό ..... της προσφεύγουσας (με εξαίρεση ένα τιμολόγιο που πληρώθηκε από διαφορετικό λογαριασμό της ίδιας δικαιούχου) στον τραπεζικό λογαριασμό ....., στον οποίο δικαιούχος εμφανίζεται ο κ. .... Οι τραπεζικές μεταφορές πραγματοποιούνταν μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την έκδοση των αντίστοιχων τιμολογίων, ήτοι σε διάστημα μικρότερο του ενός μηνός. Εκτός από τα αποδεικτικά τραπέζης, η προσφεύγουσα προσκόμισε και τις χειρόγραφες αποδείξεις είσπραξης που εξέδιδε η ..... προς αυτή, κατόπιν της εξόφλησης του εκάστοτε τιμολογίου.

Επειδή σύμφωνα με την από 5-11-2020 Έκθεση μερικού ελέγχου Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/2013, που αφορά την ως άνω εκδότρια εταιρεία εικονικών στοιχείων «.....», η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της μέρος της από 30-12-2021 σχετικής έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«Την 27-03-2003 ιδρύεται η εταιρεία ..... με έδρα και πάλι την οδό ..... και αντικείμενο εργασιών «Άλλες δραστηριότητες της τεχνολογίας της πληροφορίας και δραστηριότητες υπηρεσιών ηλεκτρονικών υπολογιστών (κωδ.62090000) (Σημ. ....). Μέλος (με ποσοστό συμμετοχής 100%) και διαχειρίστρια από ενάρξεως είναι η κα. .... με ΑΦΜ ..... θυγατέρα του κ. .... Με το με αριθμό ..... /28-03-2003 Πληρεξούσιο η κα ..... διορίζει ειδικό πληρεξούσιο, αντιπρόσωπο και αντίκλητό της, τον πατέρα της κ. ...., στον οποίο δίδει ειδική εντολή και πληρεξουσιότητα αντί αυτής και για λογαριασμό της, να παρίσταται και να την αντιπροσωπεύει ως διαχειρίστρια της εταιρείας ..... και να ενεργεί όλες τις πράξεις διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας.  
Η εταιρεία .....

...

Απασχόλησε προσωπικό έως τον Αύγουστο του έτους 2009

...

Στις 05/11/2009 ιδρύεται η εταιρεία ..... με ΑΦΜ ....., με έδρα επίσης την οδό ..... και αντικείμενο εργασιών «Άλλες δραστηριότητες της τεχνολογίας της πληροφορίας και δραστηριότητες υπηρεσιών ηλεκτρονικών υπολογιστών (κωδ.62090000) (Σημ. ....). Μέλος (με ποσοστό συμμετοχής 100%) και διαχειρίστρια από ενάρξεως είναι η κα. .... με ΑΦΜ ..... θυγατέρα του κ. .... Με το με αριθμό ..... /24-09-2014 Ειδικό πληρεξούσιο η κα ..... διορίζει και

καθιστά ειδικό πληρεξούσιο, αντιπρόσωπο και αντίκλητο αυτής, τον πατέρα της κ. ...., στον οποίο παρέχει την πληρεξουσιότητα και το δικαίωμα να παρίσταται και να αντιπροσωπεύει την ίδια ως μόνη διαχειρίστρια και νόμιμη εκπρόσωπος της εταιρείας ..... και να ενεργεί όλες τις πράξεις διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας. Η εταιρεία ..... δραστηριοποιείται από ενάρξεως (2009) στα ίδια γραφεία και στην ίδια διεύθυνση (.....) που δηλώνει ως έδρα και η ....., με απασχολούμενο προσωπικό από το έτος 2009 έως την ημέρα του ελέγχου».

{..} σελ. 5 «Στη διεύθυνση ..... εμφανίζονται να δραστηριοποιούνται κατά την σύνταξη της παρούσας έκθεσης, πέντε (5) διαφορετικές οντότητες με το ίδιο αντικείμενο δραστηριότητας. Στις τέσσερις από τις πέντε εταιρείες εμπλέκεται άμεσα ο κ. .... [...] ενώ σε τέσσερις εξ αυτών εμπλέκονται άμεσα συγγενικά του πρόσωπα (μητέρα, πατέρας, αδελφός, σύζυγος, θυγατέρες [...]). Με την πρακτική που ακολουθείται, στον ίδιο επαγγελματικό χώρο εναλλάσσονται επιχειρήσεις ως εξής: δραστηριοποιείται μια επιχείρηση για ένα χρονικό διάστημα. Εν συνεχεία η δραστηριότητά της μεταφέρεται μέσω ίδρυσης-από τον κ. .... ή από συγγενικά του πρόσωπα-νέων εταιρειών χωρίς φορολογικά χρέη».

[..]σελ. 11-12 «Από το έτος 2010 έως την ημέρα του ελέγχου η οντότητα ..... απασχολεί προσωπικό και πραγματοποιεί δαπάνες προς επίτευξη του σκοπού της και τιμολογεί τους πελάτες της. Διαθέτει πάγιο εξοπλισμό και οργανωμένη επαγγελματική εγκατάσταση (έπιπλα, εξοπλισμό, Η/Υ) που βρίσκονται στην οδό ..... Αθήνα. Στο χώρο των γραφείων επί της οδού ..... όπου βρίσκεται η έδρα τόσο της ..... κατασχέθηκαν όλοι οι Η/Υ (σταθεροί και φορητοί) καθώς και όλα τα ηλεκτρονικά μέσα αποθήκευσης που εντοπίστηκαν. Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων αρχείων προκύπτει ότι στο πελατολόγιο της ..... περιλαμβάνονται πελάτες που τιμολογούνταν από την ..... Για τους πελάτες αυτούς εντοπίστηκαν στοιχεία που αποδεικνύουν τη χρέωση των παρεχόμενων υπηρεσιών ..... ανά μήνα. Επίσης εντοπίστηκαν αρχεία excel τα οποία περιέχουν δεδομένα εισπράξεων και πληρωμών της οντότητας για τα έτη 2014 και 2015. Από τη σύγκριση των δεδομένων των εισπράξεων και των ακαθαρίστων εσόδων της οντότητας διαπιστώνονται σημαντικές αποκλίσεις (εισπράξεις>έσοδα). Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι μεταξύ των εισπράξεων περιέχονται εκτός από εισπράξεις πελατών που τιμολογήθηκαν από την ..... και εισπράξεις πελατών που τιμολογήθηκαν από την ..... Αποδεικνύεται ότι η οντότητα που το διάστημα εκείνο δραστηριοποιούνταν στη διεύθυνση ..... και παρείχε υπηρεσίες ....., κατέγραφε σε ενιαίο αρχείο τις συνολικές της εισπράξεις άσχετα αν ένα μέρος αυτών προέρχονταν από άλλη οντότητα».

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση είχε λάβει κάθε μέτρο προκειμένου να καταστήσει αδύνατον για τους αντισυμβαλλομένους της να αντιληφθούν εάν οι παρεχόμενες υπηρεσίες προέρχονταν από την ίδια ή από άλλη εταιρεία. Πρακτικά ήταν αδύνατο για την προσφεύγουσα, να αντιληφθεί την οποιαδήποτε παρατυπία, καθόσον ο ....., ο οποίος ενεργούσε όλες τις πράξεις διαχείρισης και εκπροσώπησης τόσο της εταιρείας ..... όσο και της ..... και συνεπώς υποκρυπτόταν πίσω από διάφορες εταιρείες με το ίδιο αντικείμενο εργασιών και την ίδια έδρα.

Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη ότι ο έλεγχος δεν αμφισβητεί την παροχή των υπηρεσιών (.....) προς την προσφεύγουσα, ήτοι ότι τα εν λόγω ληφθέντα τιμολόγια αφορούν υπαρκτές συναλλαγές, τον τρόπο εξόφλησης αυτών, ήτοι μέσω τραπεζικής μεταφοράς από

τον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας σε λογαριασμό της ....., το γεγονός ότι τόσο η φερόμενη ως εκδότρια εταιρεία ..... όσο και η υποκρυπτόμενη που πράγματι παρείχε τις κρινόμενες υπηρεσίες ..... διατηρούσαν την ίδια έδρα και στις οποίες εμφανίζονταν το ίδιο πρόσωπο ως διαχειριστής και εκπρόσωπος αυτών, κρίνεται με την παρούσα ότι η προσφεύγουσα ήταν **καλόπιστος λήπτης** των κρινόμενων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίων από την ως άνω εκδότρια ..... και ότι δεν θα μπορούσε να τελούσε σε γνώση της εικονικότητας αυτών σύμφωνα με τα ανωτέρω.

**Επειδή** το Συμβούλιο της Επικρατείας με την υπ' αριθμόν ΣτΕ **972/2020** απόφασή του την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, έκρινε παράβαση που είχε λάβει χώρα σε παλαιότερα έτη υπό το πρίσμα των τότε ισχυουσών διατάξεων του Ν. 2523/1997, όπου στο σώμα της απόφασης αναφέρεται ρητά ότι «... προκύπτει ότι καταρχήν συνέτρεχε καλή πίστη στο πρόσωπο της αναιρεσείουσας εταιρείας ως προς το πρόσωπο του αλλοδαπού εκδότη των εκδοθέντων για τη συγκεκριμένη συναλλαγή τιμολογίων, με συνέπεια να μη στοιχειοθετείται η αποδοθείσα στην αναιρεσείουσα παράβαση υπό την ισχύ των διατάξεων του Ν. 2523/1997».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 10 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε μέχρι την κατάργησή του, οριζόταν ότι:

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

...

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 καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) 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** με βάση τα ανωτέρω, παρατηρείται ότι δεν υφίσταται διάταξη στον Ν. 4337/2015, που να προβλέπει ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο για λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου σε περίπτωση καλής πίστης κατά το χρόνο συναλλαγής.

**Επειδή** ωστόσο συναφής διάταξη δεν υπήρχε ούτε και στον Ν. 2523/1997, υπό το πρίσμα των διατάξεων του οποίου, το Συμβούλιο της Επικρατείας εξέδωσε την απαλλακτική απόφασή του για τον καλόπιστο λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

**Επειδή** περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. 2642/2017 πρακτικό ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., το οποίο γνωμοδότησε, στα πλαίσια ερωτήματος που τέθηκε ενώπιόν του, ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο έκρινε άλλο νομικό ζήτημα, επισήμανε μεταξύ άλλων, τα εξής: «Είναι αληθές ότι οι αποφάσεις

του ΣτΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και προκειμένου επί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοίκησης σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95, παρ. 5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας – Κ.Δ.Δ.), 1 Ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τούτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣτΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δε συνάδει με το κράτος δικαίου και πάντως συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣτΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα».

Συνεπώς από τις προαναφερόμενες διατάξεις όπως αυτές έχουν κριθεί νομολογιακά σύμφωνα με τα ανωτέρω, σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά όπως αυτά αποτυπώνονται στην από 30-11-2021 σχετική έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και της συνημμένη σε αυτή από 5-11-2021 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, προκύπτει ότι δεν καθίσταται νόμιμη η επιβολή προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 7 παρ.3 περ. δ' ν. 4337/2015 λόγω λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων και ο σχετικός ισχυρισμός ευσταθεί και τυγχάνει αποδεκτός.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/31.3.2015 «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους» έγινε δεκτό 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 κατ' ακολουθία των ανωτέρω, η προσφεύγουσα δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα ετών 2014 και 2015 τις δαπάνες που αφορούν τα ληφθέντα εικονικά ως προς το πρόσωπο φορολογικά στοιχεία και οι με αρ. .... /2021 και ..... /2021 προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 και 2015 καθίσταται ακυρωτές όπως άλλωστε και με αρ. .... /2021 και ..... /2021 πράξεις επιβολής προστίμων αρθ.54 ν. 4174/2013 που επιβλήθηκαν συνεπεία της διαπιστωθείσας ανακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ετών 2014 και 2015 που προέκυψε λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων τα εν λόγω έτη.

#### **Αποφασίζομε**

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **20-1-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., ΑΦΜ ....., και την ακύρωση της υπ' αριθ. .... /30-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της υπ' αριθ. .... /30-12-2021



οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της υπ' αριθ. .... /30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014, της υπ' αριθ. .... /30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, της υπ' αριθ. .... /30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014, και της υπ' αριθ. .... /30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης

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

**Φορολογικό έτος 2014**

-Υπ' αρ. .... /30-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος: **0,00€**

-Υπ' αρ. .... /30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015: **0,00€**

-Υπ' αρ. .... /30-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013: **0,00€**

**Φορολογικό έτος 2015**

-Υπ' αρ. .... /30-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος: **0,00€**

-Υπ' αρ. .... /30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015: **0,00€**

-Υπ' αρ. .... /30-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013: **0,00€**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ**

**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**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.