



**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604582  
e-mail : ded.ath@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις:**

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 30/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η κοινοπραξία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: ....., που έχει έδρα στην ..... κατά των υπ' αριθ. ....../02-03-2019 και ....../02-03-2019 Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 του ν. 4337/2015 χρήσεων 2012 και 2013 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Δ' Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Αθηνών, καθώς και την από 27/06/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ της ΥΕΔΔΕ Αθηνών επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Την υπ' αριθ. ....../2022 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου ΑΘΗΝΩΝ-Τμήμα 320 Μονομελές

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **30-04-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η κοινοπραξία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: ....., η οποία μετά την υπ' αριθ. .... /**2022** Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών-Τμήμα 32<sup>ο</sup> Μονομελές, λαμβάνεται ως κατατεθείσα **εμπροθέσμως** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

### **Σύντομο Ιστορικό**

1. Με τον υπ' αριθ. .... /**02-03-2019** Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου (άρθρου 7 §§ 3& 5 ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Αθηνών, για τη χρήση 2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **1.565,60€** (7.828,02€ x 20%), διότι ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας **7.828,02€**, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ: ....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 14, 18§§§1,2,9 & 30§§§§1,2,3 περ.γ', 4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.δ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.
2. Με τον υπ' αριθ. .... /**02-03-2019** Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου (άρθρου 7 §§ 3& 5 ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Αθηνών, για τη χρήση 2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **1.963,59€** (9.817,95€ x 20%), διότι ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας **9.817,95€**, εκδόσεως της ίδιας ως άνω επιχείρησης, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1,14, 18§§§1,2,9 & 30§§§§1,2,3 περ.γ', 4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.δ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ Δ' Αθηνών κατόπιν της από 27-06-2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) & του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), η οποία συντάχθηκε από τους ελεγκτές της εν λόγω υπηρεσίας, α) ..... & β) ....., ύστερα από έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα και η οποία διαβιβάστηκε στην ανωτέρω ΔΟΥ (αριθ. πρωτ. .... /06-08-2018) με το αριθ. πρωτ. ΑΤΤ ..... ΕΞ 2018/31-07-2018 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Με την με αριθ. πρωτ. .... /**30-04-2019** ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Αθηνών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας - παράνομη αντιστροφή βάρους απόδειξης.
- ✓ Έλλειψη σαφούς, ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.
- ✓ Τεκμήριο καλής πίστης της εταιρείας ως λήπτριας των επίμαχων τιμολογίων.

**Επειδή**, κατά των προσβαλλόμενων πράξεων, η προσφεύγουσα άσκησε την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και εκδόθηκε η υπ' αριθ. **2746/30-09-2019** Απόφαση του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, σύμφωνα με την οποία **απερρίφθη ως εκπρόθεσμη**, διότι ασκήθηκε μετά πάροδο της 30/ήμερης προθεσμίας από την επίδοση αυτών. Κατά της απόφασης της υπηρεσίας μας, η προσφεύγουσα άσκησε την με αριθμό κατάθεσης .... /**2019** προσφυγή και εκδόθηκε η υπ' αριθ. .... /**2022** Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών - Τμήμα 32<sup>ο</sup> Μονομελές, σύμφωνα με την οποία το

δικαστήριο δέχτηκε ως εμπρόθεσμη την ενδικοφανή προσφυγή, ακύρωσε την υπ' αριθ. 2746/30-09-2019 Απόφαση του προϊσταμένου της ΔΕΔ και ανέπεμψε την υπόθεση στην υπηρεσία μας, προκειμένου η ενδικοφανής προσφυγή να εξεταστεί επί της ουσίας.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τη σκέψη 8 του δικαστηρίου:

«8. **Επειδή**, κατ' ακολουθίαν, η κρινόμενη προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, να ακυρωθεί η 2746/30-09-2019 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων κατά των ...../2-3-2019 και ...../2019 Οριστικών Προσδιορισμών Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, η υπόθεση να αναπεμφθεί (κατ' άρθρο 79 παρ. 3 του ΚΔΔ, πρβλ ΣτΕ 893/2013, σκ 7, βλ ΔΕΑ1286/2022, σκ5, ΔΕΑ1259/2019, σκ4, ΔΕΠ2347/2019, σκ6, στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, προκειμένου να εξεταστεί στην ουσία η ...../30-4-2019 ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας».

**Επειδή**, μετά την αναπομπή της υπόθεσης στην υπηρεσία μας, σύμφωνα με την υπ' αριθ. ....../2022 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών - Τμήμα 32<sup>ο</sup> Μονομελές, η υπ' αριθ. ....../30-04-2019 ενδικοφανής προσφυγή εξετάζεται επί της ουσίας,

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η προσφεύγουσα συστάθηκε το έτος 2012 με αποκλειστικό σκοπό την εκτέλεση του έργου .....», το οποίο ανέλαβε από τον ανάδοχο του έργου δυνάμει της από 14/02/2012 Σύμβασης. Με το από 10.10.2012 ιδιωτικό συμφωνητικό, ανέθεσε στην εταιρεία ..... υπεργολαβία ύψους **22.000,00€**, πλέον ΦΠΑ (Σχετ. 10), αναφορικά με την εκτέλεση ενός συγκεκριμένου τμήματος του όλου έργου. Αντικείμενο της υπεργολαβικής σύμβασης αφορούσε «Οικοδομικές Εργασίες - Υγρομόνωση και θερμομόνωση Κτιρίων» και ειδικότερα: (α) το φράγμα υδρατμών, (β) την παραγωγή και διάστρωση ελαφρο-σκυροδέματος για την δημιουργία ρύσεων, (γ) την επάλειψη ασφαλτικής κόλλας, (δ) την διάστρωση και επικόλληση ασφαλτόπανου (μια στρώση) με φλόγιστρο, (ε) την τοποθέτηση θερμομονωτικών πλακών, (στ) την διάστρωση γεωυφάσματος, (ζ) την διάστρωση έρματος (χαλικιού) συνολικού πάχους 5cm και (η) την τοποθέτηση λάμας στο σοβατεπί. Ως προς τον χρόνο έκδοσης του τιμολογίου, προβλεπόταν ότι αυτά θα εκδίδονται μετά την έκδοση πιστοποίησης και την έγκριση αυτής από την προσφεύγουσα, ενώ ο τρόπος πληρωμής συμφωνήθηκε ότι θα πραγματοποιείται με τρίμηνη επιταγή από την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, μετά την αφαίρεση ποσού 10% ως εγγύηση καλής εκτέλεσης του έργου και για την τήρηση των όρων της υπογραφείσας σύμβασης, καθώς και ποσοστό 3% ως προκαταβολή φόρου, που θα αποδίδεται για λογαριασμό του Υπεργολάβου στην αρμόδια ΔΟΥ. Το ιδιωτικό συμφωνητικό κατατέθηκε στην αρμόδια ΔΟΥ Ηλιούπολης (σύμφωνα με το ν. 820/1978) και έλαβε αριθμό καταχώρισης ...../15-10- 2012 (Σχετ. 10).

Περαιτέρω, σε εφαρμογή των όρων του ως άνω συμφωνητικού, η αντισυμβαλλόμενη εταιρία φέρεται να εκτέλεσε τις ορισθείσες στη σύμβαση εργασίες, εκδίδοντας βάσει επιμετρήσεων (Σχετ. 15, 16) τα υπ' αριθ. 11/19-11-2012 και 63/14-5-2013 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, αξίας εργασιών **7.828,02€** πλέον ΦΠΑ και **9.817,95€** πλέον ΦΠΑ αντίστοιχα (Σχετ. 17, 18). Για την εξόφληση των τιμολογίων, αφού παρακρατήθηκαν τα ποσά καλής εκτέλεσης και φόρου εργολάβων, παραδόθηκαν από την προσφεύγουσα στην εκδότρια επιχείρηση οι κάτωθι επιταγές εκδόσεως της ίδιας:

α) Η υπ' αριθ. .... επιταγή με ημερομηνία 30-11-2012, ποσού **1.800,00€**,  
β) Η υπ' αριθ. .... επιταγή με ημερομηνία 20-12-2012, ποσού **1.252,00€**,  
γ) Η υπ' αριθ. .... επιταγή με ημερομηνία 28-02-2013, ποσού **4.974,86€**,  
δ) Η υπ' αριθ. .... επιταγή με ημερομηνία 02-05-2013, ποσού **2.720,00€**,  
ε) Η υπ' αριθ. .... επιταγή με ημερομηνία 30-09-2013, ποσού **5.857,60€**, καθώς και  
στ) Η υπ' αριθ. .... επιταγή με ημερομηνία 02-08-2013 ποσού **1.570,87€**, εκδόσεως της αναδόχου εταιρίας, η οποία παραδόθηκε στην ως άνω εταιρεία αφού οπισθογραφήθηκε από την προσφεύγουσα (Σχετ. 19 - 22).

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι (βλ. σελίδες 6-7): «όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα στο υπόμνημα της ελεγχόμενης οντότητας, καθώς και από τις κατασχεθείσες δύο πιστοποιήσεις του έργου και τις αποδείξεις πληρωμής, προκύπτει ότι το έργο έχει πραγματοποιηθεί καθώς υπάρχουν σχετική σύμβαση ανάμεσα στην ελεγχόμενη και ..... , η οποία έχει κατατεθεί στην αρμόδια ΔΟΥ, υπάρχουν οι αγορές υλικών που είναι απαραίτητες για την πραγματοποίηση του έργου, καθώς και οι αντίστοιχες πιστοποιήσεις βάσει των οποίων εκδόθηκαν τα επίμαχα ΤΠΥ. Επιπλέον όπως προκύπτει από τις επιταγές που εκδόθηκαν για την εξόφληση των ΤΠΥ αυτές εισπράχθηκαν από τρίτους» και κρίθηκε ότι: «Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει η **εικονικότητα των συναλλαγών** καθώς η εκδότρια οντότητα ..... είναι μια εικονική επιχείρηση η οποία έχει λάβει και έχει εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας και η οποία δεν έχει το απαραίτητο εξειδικευμένο προσωπικό που είναι απαραίτητο για την πραγματοποίηση των εργασιών, ως αναφέρονται στα επίμαχα ΤΠΥ, **πλην όμως το έργο έχει πραγματοποιηθεί από τρίτους** οι οποίοι μη δυνάμενοι ή αρνούμενοι δεν εξέδωσαν δικά τους φορολογικά στοιχεία αλλά χρησιμοποίησαν τα φορολογικά στοιχεία της εικονικής επιχείρησης ..... και επομένως τα κατασχεμένα φορ. στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο (υπαρκτή συναλλαγή)»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997 (Α' 179), όπως ίσχυε κατά τα κρίσιμα έτη 2012 και 2013, οριζόταν ότι: «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 [...]».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, 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 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) (πρβλ ΣτΕ 505/2012, 4037-4039/2011 7μ., 1498/2011, 3528, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005),

Περαιτέρω, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, 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, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, καταρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης τού τιμολογίου είναι πρόσωπο

φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (Πρβλ. ΣτΕ 3336-40/2015, ΣτΕ 145, 223/2015, ΣτΕ 721-22/2014, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 1313-14/2013, ΣτΕ 4328/2013 κ.ά.)

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το βάρος απόδειξης της εικονικότητας του κάθε επιμέρους φορολογικού στοιχείου έκδοσης του ως άνω προσώπου, φέρει αποκλειστικά η φορολογική αρχή, πλην όμως, στην προκείμενη περίπτωση η εκδότρια των στοιχείων ήταν κατά τα κρίσιμα έτη 2012 και 2013 φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως **συναλλακτικά ανύπαρκτη**, και ως εκ τούτου, η λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και της φερόμενης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013.

**Επειδή** η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση ήταν κατά το έτος 2012 φορολογικά υπαρκτή πλην όμως **συναλλακτικά ανύπαρκτη**, το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών μεταφέρθηκε στην προσφεύγουσα, η οποία όμως, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών όπως περιγράφονται στα τιμολόγια και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της περί αντιστροφής του βάρους απόδειξης, **πρέπει να απορριφθεί** ως αβάσιμος.

**Επειδή** περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στην αδόκητη περίπτωση που ήθελε κριθεί ότι τα παρατιθέμενα στην Έκθεση Μερικού Ελέγχου αποδεικνύουν πράγματι την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο της εταιρίας που τα εξέδωσε, σε κάθε περίπτωση **τελούσε σε καλή πίστη κατά τη λήψη αυτών**, αφού άπαντα τα στοιχεία που σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της ελεγκτικής αρχής καθιστούν εικονική τη λήψη των φορολογικών στοιχείων δεν ήταν γνωστά σ' αυτήν όταν διενεργήθηκαν οι συναλλαγές, αλλά ούτε και εκ των υστέρων. Ειδικότερα ότι **είχε την εύλογη πεποίθηση**, από τα έγγραφα που προσκομίστηκαν σε αυτήν (φορολογική ενημερότητα, θεώρηση στοιχείων κλπ) ότι πρόκειται περί σοβαρής και αξιόπιστης εταιρίας, ενώ τυχόν άλλα ελαττώματα των τιμολογίων, της ήταν αδύνατο να τα γνωρίζει ούτε φέρει ευθύνη γι' αυτά, ενώ ως λήπτρια των τιμολογίων από την εν λόγω εταιρεία, βασίστηκε στο φαινόμενο δικαίον ότι η εκδότρια, έχοντας θεωρήσει βιβλία και στοιχεία (Σχετ. 12) και διαθέτοντας φορολογική και ασφαλιστική ενημερότητα (Σχετ. 13, 14), φαινόταν ότι ήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο.

**Επειδή** από την από την 27-06-2018 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αθηνών, προκύπτει **το έργο έχει πραγματοποιηθεί** καθώς υπάρχουν **σχετική σύμβαση** ανάμεσα στην προσφεύγουσα και την εκδότρια επιχείρηση, η οποία έχει κατατεθεί στην αρμόδια ΔΟΥ, **υπάρχουν οι αγορές υλικών που είναι απαραίτητες για την πραγματοποίηση του έργου** καθώς και **οι αντίστοιχες πιστοποιήσεις βάση των οποίων εκδόθηκαν τα επίμαχα ΤΠΥ**. Περαιτέρω προκύπτει ότι ο ..... ο οποίος αναφέρεται στο ιδιωτικό συμφωνητικό ως εκπρόσωπος της επιχείρησης ..... δεν έχει καμία σχέση με την εκδότρια επιχείρηση καθώς δεν είναι ούτε εταίρος, ούτε διαχειριστής ούτε και εργαζόμενος σε αυτήν.

**Επειδή** σύμφωνα με τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας και ο λήπτης απαλλάσσεται της ευθύνης αν αποδείξει καλοπιστία, ΣτΕ 972/2020,

**Επειδή**, με την ΠΟΛ 1210/2013, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπου αναφέρονται τα ακόλουθα σχετικά με την έκδοση πλαστών και εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων:

## «Γβ. Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων

Ανάλογα με το αν η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι ως προς την αξία της συναλλαγής ή ως προς το πρόσωπο, διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις: ...

### Γβ.2. Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη

Στην περίπτωση αυτή το ύψος του προστίμου εξαρτάται από το εάν ο λήπτης του εικονικού φορολογικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε ή μη σε καλή πίστη και αν, στην τελευταία περίπτωση (σε μη καλή πίστη) η λήψη δεν επιφέρει μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. Όπως προαναφέρθηκε ο λήπτης του εικονικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη εφόσον, έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιολογίων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο. Εξυπακούεται ότι, στις περιπτώσεις που ο έλεγχος διαπιστώσει ότι τα χρηματικά ποσά που καταβλήθηκαν στον εκδότη, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα έχουν επιστραφεί, με οποιονδήποτε τρόπο και χωρίς προφανή αιτία στον λήπτη ή σε πρόσωπο που συνδέεται με αυτόν (π.χ. νόμιμος εκπρόσωπος, στενός συγγενής κλπ.), τότε το τεκμήριο της καλής πίστης του λήπτη αναιρείται και ο έλεγχος προχωρεί ανεμπόδιστα στη διερεύνηση της ενδεχόμενης ύπαρξης εικονικότητας. Ειδικότερα:

#### Γβ.2.2. Όταν ο λήπτης τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη

Για την περίπτωση αυτή, από τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της υποπερίπτωσης ββ' του τρίτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι, στον λήπτη εικονικού στοιχείου, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεν επιβάλλεται πρόστιμο».

**Επειδή** κατόπιν των ανωτέρω, και λαμβάνοντας υπόψη:

- ✓ Ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν **πραγματικές συναλλαγές**,
- ✓ Ότι το πρόσωπο που συναλλάχθηκε με την προσφεύγουσα αποδείχθηκε ότι δεν ήταν εκπρόσωπος της εκδότριας,
- ✓ Ότι το σύνολο του τιμήματος εξοφλήθηκε με πέντε επιταγές εκδόσεως της προσφεύγουσας και μία της αναδόχου εταιρείας, οι οποίες λήγουν σε διαφορετικές ημερομηνίες,
- ✓ Ότι όπως προέκυψε από την οπίσθια των επιταγών ....., ....., ..... και ..... που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς την εκδότρια επιχείρηση (Σχετ. 19-22), αυτές οπισθογραφήθηκαν από την εκδότρια και εισπράχθηκαν από τρίτα πρόσωπα, τα οποία δεν αποδείχθηκε οποιαδήποτε σχέση τους με την προσφεύγουσα και συνεπώς τεκμαίρεται ότι αυτές εισπράχθηκαν από την εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση.

Η προσφεύγουσα, ως λήπτρια των επίμαχων τιμολογίων, **τελούσε σε καλή πίστη**, αφού από κανένα στοιχείο του φακέλου δεν προκύπτει ότι γνώριζε, ή θα μπορούσε να γνωρίζει ότι η εκδότρια των στοιχείων δεν είναι αυτή με την οποία πραγματοποίησε τις συναλλαγές, αλλά τρίτο πρόσωπο.

**Επειδή** η φορολογική αρχή με τις προσβαλλόμενες πράξεις καταλόγισε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμα για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, πλην όμως, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά την λήψη αυτών ενεργούσε ως **καλόπιστη, απαλλάσσεται της ευθύνης (ΣτΕ 972/2020) και ως εκ τούτου τα καταλογισθέντα πρόστιμα πρέπει να διαγραφούν.**

Κατόπιν αυτών

## Αποφασίζουμε

Την αποδοχή από 30/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η κοινοπραξία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: ....., που έχει έδρα στην ..... και την ακύρωση των των υπ' αριθ. .... /02-03-2019 και .... /02-03-2019 Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 του ν. 4337/2015 χρήσεων 2012 και 2013 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Δ' Αθηνών.  
**Οριστική Φορολογική Υποχρέωση**

**Διαχειριστική περίοδος : 01/01-31/12-2012 [υπ. αριθ. ....../106-2022]**  
Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περ. δ' του Ν. 4337/2015: **0,00€**

**Διαχειριστική περίοδος : 01/01-31/12-2013 [υπ. αριθ. ....../107-2022]**  
Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περ. δ' του Ν. 4337/2015: **0,00€**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Υπάλληλος του Τμήματος**

**Διοικητικής Υποστήριξης**

---

**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.