



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/02/2022

Αριθμός απόφασης: 421

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604536

E-mail : ded.ath@aaade.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 **13-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου ΤΟΥ ΔΗΜΟΥ, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, β) του υπ' αριθμ. /2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση προς ακρόαση, γ) της από 04-10-2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 22-10-2021 οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **13-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αρ./**2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 400,00€, διότι υπέπεσε στην εξής παράβαση:

Λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα το υπ' αριθμ. .../**2015** Δελτίο Αποστολής-Τιμολόγιο (για πώληση αγαθών) με εκδότη την «.....» συνολικής καθαρής αξίας 2.000,00€ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.4174/2013 και του άρθρου 55 παρ. 3 του ίδιου νόμου και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περ. δ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

Το εικονικό φορολογικό στοιχείο που λήφθηκε και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 400,00€, αναλύεται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
Δ.Α. – Τιμολόγιο	/2015	2.000,00€	20,00%	400,00€

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε έλεγχος στην εταιρία με την επωνυμία «.....». Αφορμή του ελέγχου ήταν τα υπ' αριθμ...../15, υπ' αριθμ. /15 και υπ' αριθμ. /15 Πληροφοριακά Δελτία τα οποία αφορούσαν ανώνυμη καταγγελία σε βάρος επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στη Θεσσαλονίκη και που όπως διαπιστώθηκε από την έρευνα που πραγματοποιήθηκε, εμπλέκονταν τελικά στην έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μια εκ των επιχειρήσεων αυτών ήταν η εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. Επειδή μεταξύ της και της υπήρχε άμεση σχέση κρίθηκε σκόπιμο να ερευνηθούν οι συναλλαγές της Με το υπ' αριθμ. πρωτ...../19 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης ζητήθηκε η συνδρομή της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας προκειμένου να μεταβούν στην έδρα του προσφεύγοντα του με ΑΦΜ, στην , καθώς είχε λάβει κατά το έτος 2015 ένα (1) φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της Με το εν λόγω έγγραφο ζητήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας να κατασχεθεί το επίμαχο φορολογικό στοιχείο, να ληφθεί υπεύθυνη δήλωση του κ. σχετικά με τη συναλλαγή που αποτυπώνεται στο εν λόγω φορολογικό στοιχείο καθώς και να συλλέξουν επιπλέον στοιχεία για τη συγκεκριμένη συναλλαγή. Την 5^η Απριλίου 2019, βάση της με αριθμό/2019 εντολής ελέγχου, συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας μετάβηκε στην έδρα του προσφεύγοντα και αφού συνέλεξε τα αιτούμενα στοιχεία και πληροφορίες, τα απέστειλε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης με το με αριθμό πρωτ./2019 Πληροφοριακό δελτίο. Από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι η είναι μια επιχείρηση συναλλακτικά ανύπαρκτη. Επιπλέον, όσον αφορά το κρινόμενο τιμολόγιο που έλαβε ο προσφεύγων από την κρίθηκε ότι είναι εικονικό και το υποκρυπτόμενο πραγματικό

πρόσωπο πίσω από την εν λόγω συναλλαγή είναι ο Εν συνεχεία με το υπ' αριθμ. πρωτ. /2021 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διαβιβάστηκε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας η από 10/08/2021 Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης που αφορούσε την εκδότρια εταιρεία «.....». Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις τόσο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης όσο και το αποτέλεσμα του ελέγχου που πραγματοποιήσε η ίδια αποδέχθηκε το πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης ότι δηλαδή ότι το κρινόμενο τιμολόγιο που έλαβε ο προσφεύγων από την είναι εικονικό και το υποκρυπτόμενο πραγματικό πρόσωπο πίσω από την εν λόγω συναλλαγή που έχει πραγματοποιηθεί είναι ο Για την ανωτέρω διαπίστωση, εκδόθηκε το υπ' αριθμ /2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε Ακρόαση, στο οποίο περιληπτικά καταγράφηκε η παράληψη του προσφεύγοντα και με το οποίο κλήθηκε εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών να προσέλθει στα γραφεία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας και να γνωρίσει εγγράφως ή προφορικά τις απόψεις του ως προς την διαπιστωθείσα παράβαση. Ανταποκρινόμενος στο με αριθμό /2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου- Κλήση προς Ακρόαση που του επιδόθηκε, ο προσφεύγων απέστειλε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, μέσω e-mail, το με αριθ. Πρωτ. /2021 Υπόμνημα. Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν έγιναν αποδεκτοί από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας και συντάχθηκε η από 22-10-2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ).Εν συνεχεία αφού η εν λόγω υπόθεση διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Πύργου, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τον παρακάτω ισχυρισμό:

Η συναλλαγή ήταν πραγματική, το στέγαστρο αγοράστηκε, τοποθετήθηκε και πληρώθηκε. Ο ίδιος υπήρξε καλόπιστος ως προς την λήψη του κρινόμενου τιμολογίου-δελτίου αποστολής, συναλλάχθηκε εντίμως και διενήργησε μια καθόλα νόμιμη συναλλαγή και δεν είχε κανένα λόγο ή στοιχείο να θεωρεί την πωλήτρια εταιρεία ανύπαρκτη ή εν πάση περιπτώσει «ύποπτη».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. ...»

Επειδή σύμφωνα με την παρ.1 και 2 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1064/2017 διευκρινίζεται ότι:

«1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ', δ', ε' Κ.Φ.Δ.).

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει

τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων.»

Επειδή στην έννοια «οποιασδήποτε πράξης» του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. που έχει εκδοθεί σε βάρος του υπόχρεου, εντάσσονται οι εκτελεστές διοικητικές πράξεις, ήτοι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή η από 22-10-2021 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας προσβάλλεται απαραδέκτως, καθόσον σύμφωνα με τις προρρηθείσες διατάξεις, δεν συνιστά πράξη, αλλά αποτελεί έγγραφο πληροφοριακού χαρακτήρα, βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου. Επιπλέον, και το υπ' αριθμ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς ακρόαση προσβάλλεται απαραδέκτως, καθόσον σύμφωνα με τις προρρηθείσες διατάξεις, δεν συνιστά πράξη. Συνεπώς, δεν έχουν εκτελεστό χαρακτήρα, δεν παράγουν έννομα αποτελέσματα και δεν δύναται να προσβληθούν.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής ...10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.».

Επειδή, με το άρθρο 15 «Αυθεντικότητα του τιμολογίου» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ.1 και 2 του Ν. 4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 55 Παραβάσεις φοροδιαφυγής

1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 «Φορολογική Διοίκηση»....

2) γ) ...αα) ..ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου.»

Οι παράγραφοι 1 και 2 ΚΑΤΑΡΓΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ 1.12.2015 δυνάμει των άρθρων 3 παρ.4 και 7 παρ.9 Ν.[4337/2015](#), ΦΕΚ Α 129/17.10.2015.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος Απόδειξης» του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου,[.....]. 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.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1210/2013 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170/Α), «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων», ορίζεται ότι:

Κοινοποιούμε τις διατάξεις των [άρθρων 55 και 66](#) του ν. [4174/2013](#) (ΦΕΚ 170/Α) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», στο εξής ΚΦΔ, και παρέχουμε οδηγίες για την ορθή εφαρμογή τους.

1. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της [παραγράφου 2 του άρθρου 66](#) του ν. [4174/2013](#) (ΦΕΚ 170/Α/26.7.2013), προβλέπεται ότι οι διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 55](#) του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (ΚΦΔ) ισχύουν για παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του εν λόγω νόμου (26.7.2013)[.....]

Ι. Πρόστιμα ΚΦΑΣ – ΚΒΣ

[.....] Σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εφαρμόζονται, ανάλογα με το χρόνο διάπραξής τους, οι ακόλουθες διατάξεις:

α).....β) **Η [πράξη 2 του άρθρου 55](#) του Κ.Φ.Δ., για πράξεις που διαπράττονται από 26.7.2013.**[.....]

Επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για πράξεις που διαπράττονται από 26.7.2013 και εφεξής.

Γ. Έκδοση - Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων

Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της [παραγράφου 2 του άρθρου 55](#) του Κ.Φ.Δ. ορίζονται οι παραβάσεις σχετικά με την έκδοση ή τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία διαφοροποιούνται ανάλογα με το πρόσωπο του εκδότη και του λήπτη και κλιμακώνονται ως προς το ύψος του προστίμου, όπως αναλυτικά περιγράφεται κατωτέρω.

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 αξιογράφων 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 υπαρξης 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν. 4337/2015(17.10.2015) 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:

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

5. 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/20.11.2015 Παροχή διευκρινήσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013,άρθρα 53-62) ορίζεται ότι:

«5. Παραβάσεις φοροδιαφυγής (άρθρο 55)

Από 1.12.2015 καταργούνται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 ([άρθρο 7](#) παρ. 9 Ν. [4337/2015](#) , σε συνδυασμό με το [άρθρο 51](#) παρ. 3 Ν. [4342/2015](#) , Α` 143), ενώ από 17.10.2015 (έναρξη ισχύος Ν. [4337/2015](#)) καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 ( άρθρο 3 παρ. 4 περ. β` Ν. [4337/2015](#)).

Συνεπώς, από την 17.10.2015 και εφεξής δεν θα επιβάλλονται τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις αυτές πρόστιμα για τις παρακάτω περιπτώσεις παραβάσεων:

α)... β)... γ) Έκδοση - Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. δ)..ε)...

Διευκρινίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 και διαπράχθηκαν από την έναρξη ισχύος της ως άνω διάταξης (ήτοι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του Ν. [4174/2013](#)) και μέχρι την έναρξη ισχύος του Ν. [4337/2015](#) (17.10.2015), εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του νόμου αυτού, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση αριθμό 972/2020 του Σ.τ.Ε.(Τμήμα Β), κρίθηκε ότι:

«6. Επειδή, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, η συναλλαγή, για την οποία είχαν εκδοθεί τα επίμαχα τιμολόγια ήταν υπαρκτή, γεγονός που ουδέποτε αμφισβητήθηκε και από την φορολογική αρχή. Προκύπτει, ειδικότερα, ότι ο μηχανολογικός εξοπλισμός, που προμηθεύθηκε η αναιρεσεύουσα, εισήχθη πράγματι στη χώρα, εκτελωνίσθηκε κατόπιν υποβολής των αναγκαίων προς τούτο διασαφήσεων και κατεβλήθη ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας. Το σύνολο, εξάλλου, του τιμήματος εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικών επιταγών, εκδόσεως της Εμπορικής Τράπεζας, οι οποίες πληρώθηκαν στις 6.1.1999 στο υποκατάστημα της ίδιας τράπεζας στο Dusseldorf σε πίστωση λογαριασμού του, ο οποίος εφέρετο ως νόμιμος εκπρόσωπος της εκδότριας των τιμολογίων γερμανικής επιχειρήσεως. Με τα δεδομένα αυτά, προκύπτει ότι κατ' αρχήν συνέτρεχε καλή πίστη στο πρόσωπο της αναιρεσεύουσας εταιρείας ως προς το πρόσωπο του αλλοδαπού εκδότη των εκδοθέντων για τη συγκεκριμένη συναλλαγή τιμολογίων, με συνέπεια να μη στοιχειοθετείται η αποδοθείσα στην αναιρεσεύουσα παράβαση υπό την ισχύ των διατάξεων του ν. 2523/1977. [Πρβλ. και τη μεταγενέστερη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ υποπερ. ββ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170), κατά την οποία, ανεξαρτήτως αν θα μπορούσε να εφαρμοσθεί στην προκειμένη περίπτωση ως περιέχουσα ευνοϊκότερη ρύθμιση έναντι των διατάξεων του ν. 2523/1977, «Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ... εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων 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 τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. ...»]. Και ναι μεν η αναιρεσεύουσα, ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, όφειλε, κατ' αρχήν, να έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου της και εκδότη των φορολογικών στοιχείων, πλην, όμως, ενόψει του ότι ο εκδότης των τιμολογίων ήταν αλλοδαπή επιχείρηση και τα τιμολόγια έφεραν όλα τα εξωτερικά στοιχεία που απαιτούνται για τη νομότυπη κατάρτισή τους, περιλαμβανομένου και αριθμού φορολογικού μητρώου της εκδότριας επιχείρησης [γεγονός που προκύπτει εμμέσως εκ του ότι τα στοιχεία αυτά έγιναν δεκτά από τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές κατά τον εκτελωνισμό των αντίστοιχων μηχανημάτων (πρβλ. ΣΤΕ 2682/2008)], θα ήταν, εν προκειμένω, αντίθετο προς την αρχή της αναλογικότητας να απαιτηθεί από την αναιρεσεύουσα να έχει προβεί – λαμβανομένων υπόψη και των μέσων και δυνατοτήτων, που είχαν στη διάθεσή τους οι φορολογούμενοι το 1998, για την αναζήτηση στοιχείων αφορώντων αλλοδαπές επιχειρήσεις – σε πρόσθετες ενέργειες για την εξακρίβωση του «φορολογικώς υπαρκτού» της εκδότριας των τιμολογίων γερμανικής επιχείρησης, όπως στην αναζήτηση της εγγραφής της στα φορολογικά μητρώα της Γερμανίας ή στο τοπικό εμποροβιομηχανικό επιμελητήριο ή της καταχωρήσεως της συγκεκριμένης συναλλαγής στο σύστημα VIES, πληροφορίες τις οποίες, άλλωστε, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, φαίνεται ότι και η ίδια η φορολογική αρχή άντλησε κατόπιν συνεννοήσεώς της με πρεσβείες της Ελλάδας στο εξωτερικό και με τις γερμανικές φορολογικές αρχές. Περαιτέρω, υπέρ της απόψεως περί συνδρομής εν προκειμένω του στοιχείου της καλής πίστης στο πρόσωπο της αναιρεσεύουσας συνηγορεί και το γεγονός ότι στη δηλωθείσα έδρα της εκδότριας των τιμολογίων επιχείρησης λειτουργούσε η ατομική επιχείρηση της συζύγου του φερόμενου ως

νομίμου εκπροσώπου της, γεγονός που ευλόγως μπορούσε να δημιουργήσει στην αναιρεσεύουσα την πεποίθηση ότι στην ίδια διεύθυνση λειτουργούσε νομίμως και η αντισυμβαλλόμενη της επιχείρηση. Εξάλλου, δεν αρκεί για να στηρίξει την κρίση του δικάσαντος δικαστηρίου ότι δεν συνέτρεχε εν προκειμένω το στοιχείο της καλής πίστης στο πρόσωπο της αναιρεσεύουσας το γεγονός ότι τα μηχανήματα, για τα οποία εκδόθηκαν τα εικονικά τιμολόγια, ήταν μεταχειρισμένα και όχι καινούργια, όπως ανακριβώς ανεγράφη επ' αυτών, διότι το γεγονός αυτό μπορούσε να αποτελέσει μόνο **ΚΑΛΟΠΙΣΤΟΣ ΛΗΠΤΗΣ ΔΕΚΤΗ ΑΠΟΦΑΣΗ-ΚΦΑΣ** - λόγο ανακλήσεως της σχετικής πράξης υπαγωγής της συγκεκριμένης προμήθειας στις διατάξεις της επενδυτικής νομοθεσίας, λόγω μη τηρήσεως των όρων της αρχικής εγκριτικής αποφάσεως, πράγμα, άλλωστε, που συνέβη. Συνεπώς, η κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης αποφάσεως ότι δεν συνέτρεχε εν προκειμένω το στοιχείο της καλής πίστης στο πρόσωπο της αναιρεσεύουσας ως προς τον εκδότη των αφορώντων την συγκεκριμένη συναλλαγή τιμολογίων και ότι, ως εκ τούτου, η αναιρεσεύουσα υπέπεσε στην αποδοθείσα σ' αυτήν παράβαση της λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίων, δεν είναι νόμιμη. Για τον λόγο αυτό, βασίμως προβαλλόμενο, πρέπει η κρινόμενη αίτηση να γίνει δεκτή και η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση να εξαφανισθεί, παρέλκει δε η εξέταση των λοιπών λόγων αναιρέσεως. Περαιτέρω, δεδομένου ότι η υπόθεση δεν χρήζει διευκρινίσεως ως προς το πραγματικό, το Δικαστήριο την κρατεί, δικάζει την έφεση της αναιρεσεύουσας, δέχεται αυτήν για τον ίδιο ως άνω λόγο, εξαφανίζει την πρωτόδικη απόφαση, δέχεται την προσφυγή της αναιρεσεύουσας για τον ίδιο λόγο και ακυρώνει την υπ' αριθμ./2003 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς περί επιβολής εις βάρος της αναιρεσεύουσας προστίμου ύψους 706.358 ευρώ».

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, τουτέστιν 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 ενασχόληση 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».

Επειδή από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε έλεγχος στην εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ Με το υπ' αριθμ πρωτ./19 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης ζητήθηκε η συνδρομή της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας προκειμένου να μεταβούν στην έδρα του προσφεύγοντα καθώς είχε λάβει κατά το έτος 2015 από την εν λόγω εταιρεία ένα (1) φορολογικό στοιχείο. Με το εν λόγω έγγραφο ζητήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας να κατασχεθεί το εν λόγω τιμολόγιο, να ληφθεί υπεύθυνη δήλωση του σχετικά με την συναλλαγή του επίμαχου φορολογικού στοιχείου καθώς και επιπλέον στοιχεία για τη συγκεκριμένη συναλλαγή. Συνεπώς, την 5^η Απριλίου 2019, σύμφωνα με την αριθμό/...../2019 εντολή ελέγχου, συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας μετάβηκε στην έδρα του προσφεύγοντα και ζητήθηκε από τον υπεύθυνο κατά την ώρα του ελέγχου, κ., γιο του ιδιοκτήτη-προσφεύγοντα, να επιδείξει το Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολής που είχε λάβει ο προσφεύγων στο έτος 2015 από την εταιρία "....." με ΑΦΜ Ο υπεύθυνος επέδειξε το με αριθμό/2015 ΤΔΑ εκδόσεως της ".....", συνολικής αξίας 2.460,00€, με το οποίο ο προσφεύγων είχε λάβει ένα μεταλλικό στέγαστρο διαστάσεων 6Χ6. Σε σχετική ερώτησή, ο υπεύθυνος δήλωσε προφορικά πως το ανωτέρω τιμολόγιο αφορούσε την πώληση και εγκατάσταση του στεγάστρου των αντλιών διάθεσης υγραερίου του πρατηρίου. Από την επιτόπια έρευνα διαπιστώθηκε η ύπαρξη του στεγάστρου. Επιπλέον ο υπεύθυνος ρωτήθηκε με ποιόν είχε έρθει σε επαφή για την εγκατάσταση του στεγάστρου και εκείνος απάντησε πως το στέγαστρο το είχε φέρει ο κ. από την και το τοποθέτησε με δικό του συνεργείο. Από τον ίδιο είχαν αγοράσει και το στέγαστρο των αντλιών διάθεσης βενζίνης και πετρελαίου κατά το έτος 2012. Επειδή είχε κατασκευάσει το πρώτο στέγαστρο, τον κάλεσαν να κατασκευάσει και το δεύτερο κατά το έτος 2015 και όλες οι συνεννοήσεις έγιναν με τον εν λόγω κ., οποίος είχε αναλάβει και τα έξοδα μεταφοράς και εγκατάστασης και των δύο στεγάστρων. Ο κ. επέδειξε το αντίστοιχο Τιμολόγιο Πώλησης με αριθμό/12 εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, το οποίο και κατασχέθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας επιδίδοντας αντίγραφο της με αριθμό/2019 Έκθεσης Κατάσχεσης. Εν συνεχεία προσκομίστηκε το με ημερομηνία 16/10/2015 παραστατικό της μεταφοράς ποσού 2.460,00€ από το λογαριασμό με δικαιούχο τον στο λογαριασμό με δικαιούχο την «.....» και επίσης προσκομίστηκε η υπ' αριθμ. πρωτ./19 υπεύθυνη δήλωση του προσφεύγοντα-..... στην οποία αυτολεξεί αναφερόταν: «Με το τιμολόγιο της με Νο και με ημερομηνία 15/10/2015. Παραλάβαμε το στέγαστρο της αντλίας του υγραερίου. Ήρθε ο με συνεργείο στο οποίο υπέδειξε το σημείο για την τοποθέτηση του στεγάστρου και έφυγε. Το συνεργείο αφού τοποθέτησε το στέγαστρο, μας άφησε το τιμολόγιο και το εξοφλήσαμε μέσω (σας στέλνουμε την απόδειξη). Με τον είχαμε συνεργαστεί και το 2012 όπου με τιμολόγιο με αριθμό 330 στις 03/12/2012 Είχαμε παραλάβει το στέγαστρο των αντλιών βενζίνης και πετρελαίου το οποίο είχε εγκαταστήσει συνεργείο.» Τα ανωτέρω στοιχεία (φωτοτυπίες τιμολογίων, τραπεζικού παραστατικού και υπεύθυνης δήλωσης), καθώς και οι επιτόπιες διαπιστώσεις του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας,

αποστάλθηκαν στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης με το με αριθμό πρωτ./2019 Πληροφοριακό Δελτίο, προκειμένου να ολοκληρωθεί ο έλεγχός τους στην

Επειδή στην από 22-10-2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας αναγράφονται οι διαπιστώσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης ως προς την, η οποία κρίθηκε συναλλακτικά ανύπαρκτη. Ειδικότερα, οι διαπιστώσεις με τις οποίες κρίθηκε ότι η εν λόγω εταιρεία από την οποία ο προσφεύγων έλαβε το κρινόμενο φορολογικό στοιχείο, ΤΔΑ/2015, είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη αναλύονται ως εξής:

1. Η εταιρία ουδέποτε άσκησε δραστηριότητά στην έδρα της όπου δεν είχε καν σύνδεση ηλεκτρικού ρεύματος όπως προκύπτει από την υπ' αριθ.πρωτ./19 υπεύθυνη δήλωση της ιδιοκτήτριας

2. Η δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της φορολογικής αρχής για διάθεση λογιστικών αρχείων και συγκεκριμένα στις υπ' αριθ...../19 και/19 προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων αποστερώντας από τον έλεγχο τη δυνατότητα να προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση.

3. Δεν διαθέτει αποθηκευτικούς χώρους, μηχανήματα έργου, φορτηγά αυτοκίνητα.

4. Από τα δεδομένα του φορολογικού προφίλ της επιχείρησης και συγκεκριμένα από την υποβληθείσα Οριστική Δήλωση ΦΜΥ-Βεβαιώσεις Αποδοχών και από την αλληλογραφία με την αρμόδια υπηρεσία του ΕΦΚΑ , προκύπτει ότι τα έτη 2016-2018 απασχόλησε μόνο ένα εργαζόμενο, τον, ο οποίος δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών.

5. Δεν είχε συνάψει συμβάσεις παροχής έργου με τρίτους για την εξυπηρέτηση της λειτουργίας της.

6. Από τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών προκύπτει ότι κατά τις χρήσεις 2015-2018 οι αγορές της ανήλθαν σε χαμηλά επίπεδα σε σχέση με τις πωλήσεις της. Παρατηρείται επομένως πλήρης αναντιστοιχία αγορών — πωλήσεων.

7. Η τους μήνες Δεκέμβριο 2015, Ιανουάριο-Ιούλιο 2016, Σεπτέμβριο-Νοέμβριο 2016, Απρίλιο-Ιούνιο 2017, Αύγουστος 2017, Νοέμβριο 2017, Ιανουάριο-Φεβρουάριο 2018, Απρίλιο-Ιούλιο 2018, υπέβαλε μηδενικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ υποδηλώνοντας κατά αυτό τον τρόπο ανενεργή επιχείρηση.

8. Η δεν υπέβαλε δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τις χρήσεις 2016-2019.

9. Προέβη σε δήλωση έναρξης της δραστηριότητάς της στις 22/05/2015 ενώ η πρώτη κίνηση στον τραπεζικό λογαριασμό συντελέστηκε στις 01/09/2015. Το γεγονός αυτό αντίκειται στην κοινή επιχειρηματική πρακτική η οποία υπαγορεύει ότι η επιχείρηση κατά την έναρξη της δραστηριότητάς της έχει τραπεζικό λογαριασμό προκειμένου να εξυπηρετεί την εμπορική, επιχειρηματική ή επαγγελματική δραστηριότητά της. Προκύπτει δηλαδή ότι η κατά το διάστημα 22/05-01/09/2015 δεν χρησιμοποίησε το τραπεζικό σύστημα, όπως υπαγορεύει ο νόμος, προκειμένου να προβεί σε αγορές επενδυτικών και λοιπών αγαθών για την εξυπηρέτηση της δραστηριότητάς της.

10. Τις καταθέσεις των ποσών που συντελούνταν στο λογαριασμό όψεως που τηρεί η στην με αριθμό,

διαδέχονταν άμεσα σχεδόν ισόποσες αναλήψεις/μεταφορές ποσών με αποτέλεσμα το υπόλοιπο του λογαριασμού να διαμορφώνεται σε πολύ χαμηλά επίπεδα μη ικανά για την εξυπηρέτηση των λειτουργικών αναγκών μιας ενεργής επιχείρησης.

Επειδή επιπλέον στην από 22-10-2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π) & Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας αναγράφονται οι διαπιστώσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης τόσο ως προς τις συναλλαγές του προσφεύγοντα με την όσο και για τον
Ειδικότερα στην εν λόγω έκθεση αναφέρεται:

**«ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ
..... ΜΕ ΤΗΝ**

Από τη συνολική επισκόπηση της υπόθεσης και λαμβάνοντας υπόψη ότι η α) στη χρήση 2015 δεν είχε αγορές εμπορευμάτων σχετικές με τα φερόμενα ως πωληθέντα εμπορεύματα, β) δεν είχε στην κατοχή της μηχανήματα έργου και μεταφορικά μέσα και γ) δεν απασχολούσε προσωπικό κατά τη χρήση 2015, ο έλεγχος καταλήγει ότι το υπ 'αριθμ...../15 Τ.Δ.Α. καθαρής αξίας 2.000,00€, ΦΠΑ 460,00€ και συνολικής αξίας 2.460,00€ που εξέδωσε η στην επιχείρηση είναι εικονικό και εκδόθηκε για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Όσον αφορά στην εμπλοκή του στην ανωτέρω συναλλαγή, ο έλεγχος έχει να σημειώσει τα εξής:

Ο δεν αποτελεί γνωστό μέλος της επιχείρησης ούτε είχε κάποια σχέση εξαρτημένης εργασίας ή σύμβαση παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών με την, ωστόσο,
α) προέβη σε συμφωνία με την επιχείρηση για λογαριασμό της
β) ανέλαβε την κατασκευή και τη μεταφορά του στεγάστρου,
γ) ανέλαβε τα έξοδα μεταφοράς,
δ) χρησιμοποίησε συνεργεία της επιχείρησής του για την εκτέλεση των επίμαχων εργασιών
ε) γενικώς διευθετούσε τις λεπτομέρειες των συναλλαγών μεταξύ των δύο επιχειρήσεων,
στ) και το όχημα το οποίο αναγράφεται στο υπ 'αριθμ./15 ΤΔΑ και με το οποίο φέρεται να μεταφέρθηκαν τα εμπορεύματα ήταν το υπ' αριθμ. κυκλοφορίας Φ.Ι.Χ. το οποίο ανήκει στην ιδιοκτησία της επιχείρησης διαχειριστής της οποίας ήταν ο

Από όλα τα ανωτέρω και λαμβάνοντας αθροιστικά υπόψη, τις διαπιστώσεις μας από την συνολική έρευνα της υπόθεσης καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι το υπ' αριθμ./15 Τ.Δ.Α. της καθαρής αξίας 2.000,00€, ΦΠΑ 460,00€ και συνολικής αξίας 2.460,00€ προς την επιχείρηση είναι εικονικό και το υποκρυπτόμενο πραγματικό πρόσωπο πίσω από την εν λόγω συναλλαγή είναι ο ο οποίος,

1. με οποιονδήποτε τρόπο εν γνώσει συνέπραξε και προσέφερε άμεση συνδρομή στην τέλεση των ανωτέρω και ως εκ τούτου θεωρείται από τον έλεγχο ως άμεσος συνεργός,
2. άσκησε εν τοις πράγμασι εξουσίες και αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στις ιδιότητες και θέση του διαχειριστή της

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση «.....- Α.Φ.Μ. ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, διότι δεν βρέθηκε να λειτουργεί στη δηλωθείσα έδρα της, δεν είχε στην κατοχή της μηχανήματα έργου και μεταφορικά μέσα, δεν απασχόλησε προσωπικό, δεν είχε αγορές εμπορευμάτων σχετικές με τα φερόμενα ως πωληθέντα εμπορεύματα και ως εκ τούτου, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει την κρινόμενη συναλλαγή προς τον προσφεύγοντα.

Επειδή έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας διαπίστωσε πως το με αριθμό/2021 Τ-ΔΑ εκδόσεως της το οποίο έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του ο προσφεύγων, είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη καθώς η συναλλαγή έχει πραγματοποιηθεί από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο τιμολόγιο. Συγκεκριμένα η συναλλαγή διενεργήθηκε από τον , ο οποίος είναι υποκρυπτόμενος σε πλήθος άλλων συναλλαγών της ΙΚΕ. Στη διαπίστωση αυτή κατέληξε λαμβάνοντας υπόψη τα κάτωθι:

- Το πόρισμα ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης με το οποίο η κρίθηκε στο σύνολό της εικονική ως φορολογικά μεν υπαρκτή, συναλλακτικά δε και ουσιαστικά ανύπαρκτη καθώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει καμιά συναλλαγή.
- Επίσης, με το ίδιο πόρισμα η συγκεκριμένη συναλλαγή της ανωτέρω εταιρίας με τον ελεγχόμενο κρίθηκε στο σύνολό της εικονική.
- Κατά τον επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας στο πρατήριο υγρών καυσίμων του στην διαπιστώθηκε η ύπαρξη μεταλλικού στεγάστρου για την αντλία διάθεσης υγραερίου.
- Ο αγόρασε την αντλία του υγραερίου την 22/10/2015 με το/2015 Τιμολόγιο Πώλησης της οντότητας με ΑΦΜ, ημερομηνία πολύ κοντινή με την κατασκευή του στεγάστρου (15/10/2015) ενώ με το Τ.Π./2015 της ίδιας οντότητας είχε αγοράσει διάφορα υλικά για την εγκατάσταση της αντλίας του υγραερίου.
- Από τον έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία δεν διαπιστώνεται να έχει γίνει άλλη αγορά ή τοποθέτηση στεγάστρου κατά το χρόνο αυτό.
- Ο προσφεύγων εξόφλησε μέσω τράπεζας (με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό της) όλη την αξία του ληφθέντος τιμολογίου.
- Το επίμαχο Τιμολόγιο — Δελτίο Αποστολής Νο/2015 έχει καταχωρηθεί στην στήλη των εξόδων του προσφεύγοντα τον μήνα Οκτώβριο έτους 2015.

Επειδή στο επίμαχο Τιμολόγιο — Δελτίο Αποστολής Νο/2015 εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....» προς τον προσφεύγοντα και συγκεκριμένα στην περιγραφή είδους αναφέρεται «ΜΕΤΑΛ/ΚΟ ΣΤΕΓΑΣΤΡΟ 6Χ6» με καθαρή αξία 2.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 460,00€, ήτοι συνολική αξία 2.460,00€.

Επειδή, στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας αναφέρεται ότι ο προσφεύγων εξόφλησε μέσω τράπεζας (με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό της) όλο το ποσό του ληφθέντος τιμολογίου, χωρίς περαιτέρω να διαπιστώνεται από τον έλεγχο η επιστροφή του εν λόγω ποσού, με μετρητά είτε με άλλο τρόπο, και πάλι στον προσφεύγοντα.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι το φορολογικό στοιχείο που έλαβε ο προσφεύγων έχει εκδοθεί από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο (έκανε έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και είχε ΑΦΜ), το στέγαστρο έχει κατασκευαστεί επομένως πρόκειται για υπαρκτή συναλλαγή, έχει εξοφληθεί μέσω τράπεζας (χωρίς περαιτέρω να διαπιστώνεται από τον έλεγχο η επιστροφή του ποσού του φορολογικού στοιχείου, με μετρητά είτε με άλλο τρόπο, και πάλι στον προσφεύγοντα), γίνεται δεκτό ότι ο προσφεύγων, λήπτης του φορολογικού στοιχείου, τελούσε σε καλή πίστη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό/13-12-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜκαι την ακύρωση της υπ' αριθμ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

Πρόστιμο άρθρου 7 ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2015 (πράξη/2021): 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.