



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ**

**Α1**

**Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19**

**Ταχ.Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα**

**Τηλέφωνο : 213 1604582**

**Καλλιθέα 26/09/ 2022**

**Αριθμός Απόφασης 2939**

## **Α Π Ο Φ Α Σ Η**

### **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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

**3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».**

**4. Την από 26-04-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ατομικής επιχείρησης ..... του ..... με ΑΦΜ ....., που εδρεύει στο .....- ....., επί της οδού ..... αρ....., κατά:**

-Της υπ. αριθ. ....../2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν.5337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, για την φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12/2014

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 26-04-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ατομικής επιχείρησης ..... του ..... με ΑΦΜ ..... και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Α. Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, το με αρ. πρωτ. ....../2021 πληροφοριακό δελτίο με συνημμένη την από 26-10-2020 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/2013(ΚΦΑΣ) - Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) - Ν.4308 (ΕΛΠ), από τα οποία προέκυπτε ότι η ατομική επιχείρηση ..... του ..... με ΑΦΜ ....., έλαβε για την χρήση 2014, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο για ανύπαρκτη συναλλαγή, καθαρής αξίας 113,01€, με εκδότρια την ατομική επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., με κύρια δραστηριότητα ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΩΝ ΕΞΠΛΙΣΜΩΝ & ΚΙΝΗΤΩΝ ΤΗΛΕΦΩΝΩΝ.

Β) Κατόπιν αυτού, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, εξέδωσε την υπ΄ αριθ. ....../2022 εντολή μερικού ελέγχου για την φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12/2014, προκειμένου να ελεγχτεί η ατομική επιχείρηση ..... του ..... με ΑΦΜ .....

Ο έλεγχος εξέδωσε και κοινοποίησε, α) την με αρ. πρωτ: ....../2022 αίτημα παροχής πληροφοριών και στοιχείων άρθρου 14 ν. 4174/2013, όπως αναλυτικά αναφέρονται σε αυτήν, σύμφωνα με την ανωτέρω εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για την χρήση 2014.

Η ατομική επιχείρηση ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή

στοιχείων και προσκόμισε στον έλεγχο (αρ. πρωτ. ....../2022) τα κάτωθι:

-Αντίγραφο του αρ. ....../2014 τιμολογίου με εκδότρια την επιχείρηση .....  
..... με ΑΦΜ ..... καθαρής αξίας 113,01€ πλέον ΦΠΑ 25,99€ περιγραφής  
υπηρεσίας ..... και τρόπος πληρωμής «Μετρητά».

-Αντίγραφο της μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εξόδων με ημερομηνία 01/07/2014 - 31/12/2014

-Αντίγραφο του βιβλίου Εξόδων(απλογραφικό βιβλίο) με ημερομηνία από 01/07/2014-  
31/12/2014.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε νόμιμα στις 03-02-2022 στον  
προσφεύγοντα το υπ. αριθ. ....../2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του  
Ν.4174/2013, μαζί με την αντίστοιχη Προσωρινή πράξη.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων, στις 21-02-2022 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ.  
...../2022 υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 24-03-2022 Έκθεση  
Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου με βάση την οποία ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, εξέδωσε  
την κατωτέρω Πράξη:

-Με την υπ' αριθμ. ....../2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5-  
ν.4337/2015) για την φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προ-  
σφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 45,20€ (113,01€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο για ανύπαρκτη  
συναλλαγή, καθαρής αξίας 113,01€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης .....  
....., με ΑΦΜ ....., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του  
ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β΄  
του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις  
του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει την ακύρωση της παραπάνω  
Πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Παράνομη έκδοση της καταλογιστικής πράξεως που αφορά στη χρήση 2014, διότι το δικαίωμα  
του δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή.

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας της  
ελεγκτικής αρχής και ότι τελούσε καλή πίστη.

**Επειδή**, στην παρ. 5 του άρθρου 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής του Ν. 4174/2013, (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται ότι: «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, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχός [...]».

**Επειδή**, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι: «1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

**Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων ι. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...]**. Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

**Επειδή**, στην παρ. 27 α του άρθρου 66 Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. **Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής**

δήλωσης.».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφραση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή στην υπό εξέταση υπόθεση, η Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, λόγω αρμοδιότητας, εξέδωσε την προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην αποσταλείσα με ημερομηνία θεώρησης 26-10-2020 Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής και την από 24-03-2022 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., δυνάμει του πορίσματος της οποίας, ο προσφεύγων υπέπεσε σε μία (1) παράβαση. Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στη φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12/2014, διαπιστώθηκε η λήψη εκ μέρους του προσφεύγοντα ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 113,01€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης ....., με ΑΦΜ .....

Επειδή η λήψη του παραπάνω ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013.

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και επιβολή προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 στην κρινόμενη χρήση 2014, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 και της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997, καθίσταται, κατ' εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 δεκαετής,

λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου στη χρήση 2014 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης (24/03/2022) πράξης, καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2025. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

**Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (έναρξη ισχύος 01/01/2014) ορίζεται ότι:** «.....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 παράγραφο 8 του άρθρου 10 του 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι:**

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκάτερωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 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 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**, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός 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 (ΣΤΕ 506/08-02-2012)

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από την από και από την 26/10/2020 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής που αφορά την εκδότρια ατομική επιχείρηση της «..... του .....», καθώς και από την από 24/03/2022 έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Α' Πειραιά που

αφορά τη λήπτρια επιχείρηση (προσφεύγουσα), λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι της εικονικότητας που προκύπτουν και συνοπτικά είναι οι ακόλουθοι:

-Με ένορκη βεβαίωση της, η εκδότρια, δήλωσε ότι ουδεμία σχέση έχει με τη δραστηριότητα της ατομικής επιχείρησης και ότι η έναρξη επιτηδεύματος, η οργάνωση και ο τρόπος λειτουργίας της ατομικής επιχείρησης πραγματοποιήθηκαν από τρίτο πρόσωπο, το οποίο δεν κατέστη δυνατόν να εντοπιστεί λόγω πλαστής αστυνομικής ταυτότητας,

-Η εκδότρια επιχείρηση δεν λειτούργησε στη δηλωμένη έδρα της, ενώ το μισθωτήριο της έδρας της έχει γίνει σε τρίτο πρόσωπο. Δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις του ελέγχου για διάθεση λογιστικών αρχείων, δεν έχει υποβάλει δηλώσεις ΦΠΑ από το 2ο τρίμηνο του 2014 και μετά και η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2014 που έχει υποβληθεί είναι μηδενική,

-Η εκδότρια επιχείρηση δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης στο μητρώο ΕΦΚΑ μισθωτών,

-Οι αποστολές των προϊόντων πραγματοποιούνταν από χώρο που ανήκει σε άλλη επιχείρηση, ο οποίος δεν έχει δηλωθεί ούτε ως υποκατάστημα, αποθήκη ή άλλη επαγγελματική εγκατάσταση από την εκδότρια επιχείρηση,

-Η συνεργασία της εταιρείας ..... με την εκδότρια επιχείρηση διακόπηκε, διότι η εταιρεία διαπίστωσε ότι η επαγγελματική εγκατάσταση της εκδότριας δε λειτούργησε,

-Οι παραδόσεις των προϊόντων από εταιρείες της Ε.Ε. πραγματοποιούνταν σε διευθύνσεις τρίτων επιχειρήσεων,

-Σύμφωνα με τις κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού της εκδότριας, μέρος των χρημάτων που εισέπραττε επέστρεφε σε τρίτο φυσικό πρόσωπο,

-Το μεγαλύτερο μέρος των διενεργηθέντων συναλλαγών σε πολλές περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι έχουν πραγματοποιηθεί, δηλαδή τα εμπορεύματα έχουν παραληφθεί από τους λήπτες της ατομικής επιχείρησης, με τη σημαντική διαφορά ότι τόσο οι αποστολές των εμπορευμάτων όσο και οι τιμολογήσεις αυτών ΔΕΝ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΗΚΑΝ ΠΟΤΕ ΑΠΟ ΤΗΝ ΙΔΙΑ ΤΗΝ .....  
....., αλλά από άλλο πρόσωπο που χρησιμοποιούσε τόσο τα στοιχεία τιμολόγησης της ατομικής επιχείρησης όσο και τον τραπεζικό της λογαριασμό.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι πραγματική στο σύνολό της η φερόμενη, ως εικονική συναλλαγή, καθόσον η εκδότρια επιχείρηση διαφημιζόταν στην ....., μέσω της οποίας άντλησε τα στοιχεία επικοινωνίας και έκανε τηλεφωνική παραγγελία του προϊόντος, το οποίο παρέλαβε από εταιρεία ταχυμεταφορών, στην οποία εξόφλησε κατά την παράδοση το αντίτιμο της συναλλαγής (αντικαταβολή), δεδομένου δε ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία παραλαβής του προϊόντος, η ελεγκτική αρχή της καταλόγισε το επίμαχο πρόστιμο, πλην όμως

όπως ισχυρίζεται, η εταιρεία ταχυμεταφορών, δεν της παρέδωσε αποδεικτικό παραλαβής της επίμαχης συναλλαγής. Κατόπιν αυτών, ισχυρίζεται ότι **όλως αναπόδεικτα** η ελεγκτική αρχή προέβη στον καταλογισμό του προστίμου, καθόσον από κανένα στοιχείο της έκθεσης ελέγχου δεν αποδείχθηκε ότι το προϊόν δεν παρελήφθη. Τέλος ισχυρίζεται ότι α) η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε κατόπιν διαφήμισης της επιχείρησης σε γνωστή ιστοσελίδα του διαδικτύου και τελούσε σε καλή πίστη καθόσον δεν θα μπορούσε να γνωρίζει ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) η συναλλαγή ήταν πραγματική καθόσον ολοκληρώθηκε με την παράδοση και εξόφληση του τιμολογίου στην ταχυμεταφορική εταιρεία, γεγονός που μπορεί να αποδειχθεί από την Υπηρεσία, και γ) το επίμαχο φορολογικό στοιχείο εκδόθηκε νομότυπα, από **φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο**.

**Επειδή** όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, το επίμαχο φορολογικό στοιχείο με α/α 727, φέρεται να αφορά αγορά εμπορεύματος (κινητού τηλεφώνου ..... ) που διενήργησε η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας στις **11/07/2014**, έναντι του ποσού των **113,01€** πλέον ΦΠΑ **25,99€**, το οποίο καταχωρήθηκε στα απλογραφικά βιβλία της την ίδια ημερομηνία στη στήλη των αγορών με 23% και στη στήλη του ΦΠΑ Αγορών αντίστοιχα. Περαιτέρω, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι «Το μεγαλύτερο μέρος των διενεργηθέντων συναλλαγών σε πολλές περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι έχουν πραγματοποιηθεί, δηλαδή τα εμπορεύματα έχουν παραληφθεί από τους λήπτες της ατομικής επιχείρησης, με τη σημαντική διαφορά ότι τόσο οι αποστολές των εμπορευμάτων όσο και οι τιμολογήσεις αυτών ΔΕΝ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΗΚΑΝ ΠΟΤΕ ΑΠΟ ΤΗΝ ΙΔΙΑ ΤΗΝ ....., αλλά από άλλο πρόσωπο που χρησιμοποιούσε τόσο τα στοιχεία τιμολόγησης της ατομικής επιχείρησης όσο και τον τραπεζικό της λογαριασμό». Επιπλέον από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) που υπέβαλαν οι πελάτες της εκδότριας επιχείρησης προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση κατά το έτος 2014 εξέδωσε 5.426 στοιχεία χονδρικής πώλησης, καθαρής αξίας 1.225.445,14€ πλέον ΦΠΑ ποσού 281.563,71€, πολλά από τα οποία αφορούν την έκδοση ενός τιμολογίου ανά πελάτη.

**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 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 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:

-Το ύψος του επίμαχου τιμολογίου που ανέρχεται σε **113,01€** πλέον ΦΠΑ **25,99€**

-Το γεγονός ότι το μεγαλύτερο μέρος των αγαθών παραδόθηκαν στους πελάτες όχι όμως από την φερόμενη ως εκδότρια επιχείρηση, αλλά από τρίτο πρόσωπο,

-Το γεγονός ότι η προσφεύγουσα νομίμως εξόφλησε το τιμολόγιο με την καταβολή μετρητών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. β' του ΚΦΕ, αφού το ύψος αυτού ήταν μικρότερο των 500€,

-Το γεγονός ότι η ελεγκτική αρχή δεν απέδειξε ότι το αναφερόμενο στο τιμολόγιο αγαθό δεν παρελήφθη,

Ο προσφεύγων, ως λήπτης του επίμαχου τιμολογίου, **τελούσε σε καλή πίστη**, αφού από κανένα στοιχείο του φακέλου δεν προκύπτει ότι γνώριζε, ή θα μπορούσε να γνωρίζει ότι ο εκδότης του

στοιχείου δεν είναι αυτός με τον οποίο πραγματοποίησε τη συναλλαγή, αλλά τρίτο πρόσωπο.

Επειδή η φορολογική αρχή με την προσβαλλόμενη πράξη καταλόγισε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμο για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους, πλην όμως, δεδομένου ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος κατά την λήψη αυτού ενεργούσε ως καλόπιστη, απαλλάσσεται της ευθύνης (ΣΤΕ 972/2020) και ως εκ τούτου το καταλογισθέν πρόστιμο πρέπει να διαγραφεί.

## **Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της με αριθμ. πρωτ. ....../26-04-2022 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η ατομική επιχείρηση ..... του ..... με ΑΦΜ ..... και την ακύρωση της υπ' αριθ. ....../2022 πράξης.

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

**Φορολογική περίοδο: 01/01-31/12-2014 [ υπ. αριθ. ....../2022]**

Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015: 0,00€

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Υπάλληλος του Τμήματος**

**Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ**

**ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.