



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη :17-03-2023

Αριθμ. Αποφ.:580

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206), 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **17-11-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**,ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες Παροχής Γευμάτων από ψητοπωλεία – σουβλατζίδικα με παροχή σερβιρίσματος» με έδρα τη, επί της οδού, Τ.Κ. κατά των με αριθμ. .../19-10-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Την υπ' αριθμ./25-11-2022 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17-11-2022** 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 με αριθμό .../19-10-2022πράξη επιβολής προστίμου του άρ.54 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο του άρ. 54 παρ.1 περ. η' του ν.4174/2013 ποσού 2.500,00€, λόγω λήψης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου δαπάνης καθαρής αξίας 25.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού 6.000,00€

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 19-10-2022 έκθεσης ελέγχου προστίμου άρθρου 54 παρ.1 περ. η' του ν.4174/2013, που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Βόλου στην προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση με κύριο αντικείμενο εργασιών «*υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία – σουβλατζίδικα, με παροχή σερβιρίσματος*» δυνάμει της υπ' αριθμ./17-04-2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2014– 2017. Η ως άνω επιχείρηση διατηρεί την έδρα της στη

Στα πλαίσια του ελέγχου, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα η υπ' αριθμ./22-04-2019 γνωστοποίηση της εντολής ελέγχου και πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων & στοιχείων. Μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ο προσφεύγων υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 & 2015.

Η φορολογική αρχή πραγματοποίησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019, στα πλαίσια των οποίων διαπιστώθηκε ότι σύμφωνα με το υπ'αριθμ./14-03-2022 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.,

ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2017 έλαβε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο δαπάνης καθαρής αξίας 25.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 6.000,00€.

Λόγω της διαπίστωσης λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου στο φορολογικό έτος 2017 ο έλεγχος επέβαλε στον προσφεύγοντα πρόστιμο λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου βάσει των διατάξεων του άρ.54 παρ.1 περ.η' του ν.4174/2013.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ./20-07-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Επί του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων, ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ./04-10-2022 υπόμνημα με τους ισχυρισμούς του, τους οποίους απέρριψε ο έλεγχος και εξέδωσε την προσβαλλόμενη οριστική πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/17-11-2022 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος ανυπαρξία των πραγματικών περιστατικών που φέρονται να στοιχειοθετούν την εικονικότητα των συναλλαγών του με την εταιρεία ΜΟΝ. Ε.Π.Ε. με ΑΦΜ:

Επειδή, στο **άρθρο 23** του **Ν. 4174/13** (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:
α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των

οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο [...]».

Επειδή, στα πλαίσια του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις σύμφωνα με την **Α.1293/2019** πραγματοποιήθηκε επαλήθευση για την ύπαρξη στοιχείων διασταυρώσεων, δελτίων πληροφοριών και λοιπών στοιχείων και διαπιστώθηκε ότι η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. με το υπ' αριθμ./14-03-2022 έγγραφό της (αρ.πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. Βόλου/31-03-2022) ενημέρωσε ότι ο ελεγχόμενος έλαβε το υπ'αριθμ./20-09-2017 Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 25.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 6.000,00€, έκδοσης της εταιρείας ΜΟΝ. Ε.Π.Ε. (.....)με ΑΦΜ :, το οποίο κρίθηκε εικονικό για το σύνολο της συναλλαγής.

Πιο συγκεκριμένα, από την από 30-03-2021 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής προέκυψε ότι η Μον. Ε.Π.Ε. είναι μια συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολό τους, δεδομένου ότι ουδέποτε λειτούργησε στη δηλωθείσα έδρα και στα υποκαταστήματά της, δεν υπέβαλε δηλώσεις φόρου εισοδήματος, ενώ για την περίοδο από 01-01-2017 μέχρι 31-12-2019 υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. οι οποίες όλες εμφανίζουν μικρά πιστωτικά υπόλοιπα, καθώς καταχωρήθηκαν ποσά φορολογητέων εισροών (αγορών & δαπανών) μεγαλύτερα κατά 24.496.713,17€ σε σχέση με τα ποσά που δήλωσε στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών, η δε διαφορά προκύπτει και από τη διασταύρωση συγκεντρωτικών καταστάσεων τρίτων, ενώ αντίστοιχα καταχώρησε ποσά εκροών (πωλήσεων) μικρότερα κατά 13.676.910,61€. Δεν διέθετε μηχανήματα έργου και λοιπό εξοπλισμό που θα της ήταν απαραίτητα για την εκτέλεση εργασιών. Ουδέποτε πραγματοποίησε αγορές. Τα πρόσωπα που εμφανίζονται ως διαχειριστές είναι αγνώστου διαμονής (σκηνίτες κ.λ.π.).

Περαιτέρω, επί του υπ'αριθμ./20-09-2017 Τ.Π.Υ αναγράφεται ως περιγραφή «κατασκευαστικές εργασίες» χωρίς παραπομπή σε συμφωνητικό, ούτε απόδειξη των συγκεκριμένων εργασιών που φέρεται να εκτελέστηκαν. Ως τρόπος εξόφλησης αναγράφεται «πίστωση», ενώ δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόφλησής του. Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, ο έλεγχος έκρινε ότι το ως άνω τιμολόγιο είναι εικονικό στο σύνολό του.

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 το άρθρο 13 του ν.4174/2013: «*1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους*».

Επειδή, στο άρθρο 54 του Ν. 4174/2013 προβλέπεται «*1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ...*

«*η. δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.*»

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε`, ζ`, η` και ιδ` της παραγράφου 1».

Επειδή, με την Πολ. 1252/2015 και με την Πολ. 1026/2018 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των αρ. 54, 58, 58^Α και 59 του ΚΦΔ, ως εξής: «*ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')*

1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').

[...]

Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β΄ της παρ. 1 του [άρθρου 3](#) του Ν. [4337/2015](#)), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13»

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την παράγραφο 5 της Πολ. 1003/2015 - Οδηγίες ως προς την εφαρμογή των διατάξεων των ΕΛΠ:5.1.2 *Η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος συναρτάται με την υποχρέωση για εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και την εκπλήρωση των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Δηλαδή, η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων, δεν θίγεται από αποσπασματική εξέταση κάποιων στοιχείων τους, εφόσον από τη συνολική θεώρηση επιτυγχάνονται οι προαναφερθέντες στόχοι».*

Επειδή, η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων συναρτάται με την υποχρέωση για εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και την εκπλήρωση των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) : **α)** τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, **β)** Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις των ΕΛΠ, **γ)** Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις των ΕΛΠ (αρ.5 παρ.2).

Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός εύλογου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα. Συμπερασματικά, η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να κρίνεται αποσπασματικά. Η κρίση αυτή πρέπει: **1.** Να βασίζεται στη λειτουργία του λογιστικού συστήματος ως ενιαίου συνόλου, **2.** Να κρίνεται με αντικειμενικά και όχι με υποκειμενικά κριτήρια. **3.** Να εστιάζει στη δυνατότητα κατανόησης της όλης δομής και της χρηματοοικονομικής κατάστασης της οντότητας (ΕΛΠ. Σταματόπουλος, σελ. 241-243).

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της

επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»),

ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με το υπ' αριθμ./14-03-2022 έγγραφό της (αρ.πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. Βόλου/31-03-2022) ενημέρωσε τη Δ.Ο.Υ. Βόλου ότι ο ελεγχόμενος έλαβε το υπ'αριθμ./20-09-2017 Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 25.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 6.000,00€, έκδοσης της εταιρείας MON. Ε.Π.Ε. (.....)με ΑΦΜ :, το οποίο κρίθηκε εικονικό για το σύνολο της συναλλαγής.

Πιο συγκεκριμένα, από την από 30-03-2021 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής προέκυψε ότι η Μον. Ε.Π.Ε. είναι μια συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολό τους, δεδομένου ότι ουδέποτε λειτούργησε στη δηλωθείσα έδρα και στα υποκαταστήματά της, δεν υπέβαλε δηλώσεις φόρου εισοδήματος, ενώ για την περίοδο από 01-01-2017 μέχρι 31-12-2019 υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. οι οποίες εμφανίζουν μικρά πιστωτικά υπόλοιπα, καθώς καταχωρήθηκαν ποσά φορολογητέων εισροών (αγορών & δαπανών) μεγαλύτερα κατά 24.496.713,17€ σε σχέση με τα ποσά που δήλωσε στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών, η διαφορά δε αυτή προκύπτει και από τη διασταύρωση συγκεντρωτικών καταστάσεων τρίτων, ενώ αντίστοιχα καταχώρησε ποσά εκροών (πωλήσεων) μικρότερα κατά 13.676.910,61€. Δεν διέθετε μηχανήματα έργου και λοιπό εξοπλισμό που θα της ήταν απαραίτητα για την εκτέλεση εργασιών. Ουδέποτε πραγματοποίησε αγορές. Τα πρόσωπα που εμφανίζονται ως διαχειριστές είναι αγνώστου διαμονής (σκηνίτες κ.λ.π.).

Περαιτέρω, επί του υπ' αριθμ./20-09-2017 Τ.Π.Υ αναγράφεται ως περιγραφή «κατασκευαστικές εργασίες» χωρίς παραπομπή σε συμφωνητικό, ούτε απόδειξη των συγκεκριμένων εργασιών που φέρεται να εκτελέστηκαν. Ως τρόπος εξόφλησης αναγράφεται «πίστωση», ενώ δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόφλησής του.

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη του εικονικού τιμολογίου προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και

φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι το ως άνω τιμολόγιο είναι εικονικό στο σύνολό του.

Επειδή περαιτέρω, για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για χρήσεις μέχρι 31/12/2013, επιβάλλονταν τα προβλεπόμενα πρόστιμα του άρ.5 του ν.2523/97, ενώ για χρήσεις από 1/1/2014 μέχρι 16/10/2015 ίσχυαν οι διατάξεις του άρ. 55 παρ.1 &2 του ν.4174/2013. Οι μεταβατικές διατάξεις του άρ.3 του ν.4337/2015 αφορούν παραβάσεις μη έκδοσης, ανακριβούς έκδοσης και έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων **που διαπράχθηκαν μέχρι την 16/10/2015 και για τις οποίες, κατόπιν της υπ' αριθμ. 2319/2021 απόφασης του ΣτΕ, προβλέπεται πλέον ενιαία παράβαση ύψους 2.500,00€ ανά χρήση (Ε.2042/2022)**, ενώ όπως ρητά αναφέρεται στην παρ. 4 της Ε.2042/2022 **«Για παραβάσεις που διαπράττονται από την 17.10.2015 και εντεύθεν δεν επιβάλλεται το πρόστιμο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 του παρόντος».**

Επειδή, με τα άρθρα 58, 58^Α & 59 του ν.4174/2013, επιχειρήθηκε το ύψος του προστίμου να συνδεθεί με την ουσιαστική παράβαση της φοροδιαφυγής.

Επειδή περαιτέρω, κατόπιν διαπίστωσης της λήψης και καταχώρησης του συγκεκριμένου εικονικού φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή κατά την έκδοση της υπ' αριθμ./2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, αφαίρεσε από το φόρο εισροών το Φ.Π.Α. του επίμαχου εικονικού τιμολογίου και επέβαλε το προβλεπόμενο στο άρθρο 58^Α παρ.2 του ν.4174/2013 πρόστιμο.

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν έκρινε το λογιστικό σύστημα του προσφεύγοντα ως αναξιόπιστο το προσβαλλόμενο πρόστιμο πρέπει να ακυρωθεί.

Αποφασίζουμε

την **αποδοχή** της από **17-11-2022** και με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής του του και με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση.

1)Επί της υπ' αριθμ./19-10-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου	2.500,00 €	0,00 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.