



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 6/10/2022

Αριθμός απόφασης: 1970

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 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 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 από 11/5/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ, που εκπροσωπείται νόμιμα από τον διαχειριστή κατοίκου, επί της οδού αρ., Τ.Κ., κατά της με αριθμό/4-4-2022

πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 11/5/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ, 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/4-4-2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **118.133,95 €** (590.669,75 X 20%), διότι εξέδωσε εκατόν ένα (101) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών μερικώς εικονικά, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία αυτών, συνολικής καθαρής αξίας 530.669,75 € προς διάφορες επιχειρήσεις και τέσσερα (4) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία (INVOICE) προς την Κυπριακή εταιρία «..... – ΑΦΜ, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία αυτών, συνολικής καθαρής αξίας 60.000,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§3, 6, 7 και 8 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του Ν.4337/2013.

Δυνάμει της με αρ./14-9-2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρία με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες διανομής διαφημιστικών δειγμάτων», στη φορολογική περίοδο 1/1/2014 – 31/12/2014. Η ανωτέρω εντολή ελέγχου εκδόθηκε με αφορμή τα με αριθμό πρωτοκόλλου/25.6.2018 (αρ. πρωτ. εισερχ. Ζ' Δ.Ο.Υ./28-06-2018) και με αριθμό πρωτοκόλλου/07-09-2020 (αρ. πρωτ. εισερχ. Ζ' Δ.Ο.Υ./08-09-2020) Δελτία Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καθώς και το με αριθμό πρωτοκόλλου/13-08-2020 (αρ. πρωτ. εισερχ. Ζ' Δ.Ο.Υ./19-08-2020) διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, με το οποίο διαβιβάστηκε, λόγω αρμοδιότητας, το με αριθμό πρωτ./07-08-2020 Δελτίο Πληροφοριών της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, λαμβάνοντας υπόψη τις πληροφορίες που συνέλεξε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και το με αριθμό πρωτοκόλλου/12/11/2020 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων και καθώς η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε σε έγγραφο αίτημα για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης του φορολογικού έτους

2014, διαπίστωσε, με βάση τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών, ότι η προσφεύγουσα έλαβε φορολογικά στοιχεία, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Ακολούθως, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ. .../19-11-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων, στο οποίο ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. τις απόψεις της προσκομίζοντας παράλληλα τα ζητηθέντα βιβλία και φορολογικά στοιχεία και άλλα δικαιολογητικά. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης έκρινε ότι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, καθώς και τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν είναι δυνατό να μεταβάλλουν το αποτέλεσμα του ελέγχου, διότι δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Περαιτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης με βάση τα ως άνω πορίσματα έκρινε ότι τα εκδοθέντα παραστατικά εσόδων της προσφεύγουσας εταιρίας «.....», όπως προσδιορίζονται από τα βιβλία της επιχείρησης της και τη δήλωση φόρου εισοδήματος και τα οποία ανέρχονται στο ποσό των 608.583,30€, είναι μερικώς εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η εικονική τους αξία.

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα κατέθεσε στην Δ.Ε.Δ. την με αρ.πρωτ./28-1-2021 ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζοντας παράλληλα νέα στοιχεία σχετικά με την κρινόμενη υπόθεση, τα οποία η Υπηρεσία μας ανέπεμψε στη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, βάσει των οποίων η Δ.Ο.Υ. μετέβαλε την κρίση της σχετικά με το ύψος των εικονικών στοιχείων που η εταιρία εξέδωσε. Η Υπηρεσία μας με την με αριθμό/15-9-2021 απόφαση έκανε εν μέρει δεκτή την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή λόγω μη τήρησης της νόμιμης διαδικασίας που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013, καθώς παραλήφθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας που συνίσταται στην κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού φόρου ή προστίμου μετά του σημειώματος διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού, καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο που αιτιολογεί τον καταλογισμό σχετικά με την έκδοση μερικώς εικονικών στοιχείων, με αποτέλεσμα η προσφεύγουσα να στερηθεί του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης ως προς την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, ορίζοντας παράλληλα ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης να ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης.

Δυνάμει της με αριθμό/29-9-2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε επανέλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρία σε συμμόρφωση της με αριθμό/15-9-2021 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ.. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε εκατόν πέντε (105) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής συνολικής καθαρής αξίας 590.669,75 €, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία αυτών, ήτοι :

1. Τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία (INVOICE) προς την Κυπριακή εταιρεία

«..... - ΑΦΜ CΥ» συνολικής καθαρής αξίας 60.000,00€.

2. Εκατόν (101) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 530.669,75 €, ως ακολούθως:

Α/Α	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΛΗΘΟΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	17	279.636,00
2	32	132.733,35
3	27	60.356,00
4	6	12.486,50
5	6	12.669,00
6	6	15.275,00
7	2	6.307,00
8	2	8.089,90
9	2	1.420,00
10	1	1.700,00
ΣΥΝΟΛΟ			101	530.669,75

Τέλος, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθμό ../22-2-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένο τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, στο οποίο ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. την με αρ. πρωτ./10-3-2022 «Έκθεση απόψεων κατ' άρθρο 28 παρ. 1 Ν.4174/2013», προσκομίζοντας παράλληλα στοιχεία, τα οποία ο έλεγχος έκρινε ότι δεν είναι ικανά να ανατρέψουν το πόρισμα του διενεργηθέντος ελέγχου και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου.
2. Έλλειψη αιτιολογίας και απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών.

Ως προς την ένσταση παραγραφής

Επειδή στο άρθρο 63 του Ν. 4174/2013 ορίζεται : «6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή στην παρ. 1 του αρ. 36 του Ν. 4174/2013, ως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2014, ορίζεται : «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α)... β)... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, με την παρ.27^α του άρ.66 του Ν. 4646/12-12- 2019 τροποποιήθηκε η ως άνω διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Ν.4174/2013, ως εξής: «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, εν προκειμένω, η με αριθμό .../29-12-2020 ακυρωθείσα αρχική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης εκδόθηκε εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, κατ' εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 1 του

άρθρου 36 του Ν.4174/2013, η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/4-4-2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 εκδόθηκε σε συμμόρφωση της με αριθμό/15-9-2021 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. και εντός του έτους από την ημερομηνία έκδοσης της απόφασης, κατ' εφαρμογή της διάταξης της περ. γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Ν.4174/2013. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή πρόστιμο τυγχάνει απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, ως προς την «**φοροδιαφυγή**» στο άρθρο 55 παρ.1 του ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά τη φορολογική περίοδο 26/7/2013 – 01/02/2016, ορίζεται το εξής:

«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 σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, φορολογική αρχή. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.».

Επειδή επικουρικά, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αποτελεί, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ. 1 του Ν.4174/2013, αδίκημα φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει πρόστιμο διέπεται και από τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.4646/2019 και καταλαμβάνει και το φορολογικό έτος 2014. Το δε φορολογικό έτος 2014 παραγράφεται στις 31/12/2025, με βάση τα προαναφερόμενα και για τη συγκεκριμένη αιτία.

Ως προς τον ισχυρισμό περί αναιτιολόγητης και αναπόδεικτης κρίσης του ελέγχου για την εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε', ως ίσχυε έως την 1/2/2016 (καταργήθηκε με την περίπτωση α' της [παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015](#)), δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για*

συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογικής Διοίκησης. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012): «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 εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει»

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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, στο Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας (ΚΔΔ)) ορίζεται : «Άρθρο 17. 1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

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 μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή, σύμφωνα με την από 4/4/2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη του τα ευρήματα του αρχικού ελέγχου, το γεγονός ότι το σύνολο σχεδόν των εξόδων της προσφεύγουσας επιχείρησης, για το κρινόμενο έτος, κρίθηκαν από τον αρχικό έλεγχο εικονικά και τα νέα στοιχεία που διαβιβάστηκαν από τη Δ.Ε.Δ., έκρινε τις υπό κρίση συναλλαγές μερικώς εικονικές, για τους κάτωθι λόγους:

- Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθμό πρωτοκόλλου .../14-01-2022 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 και ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση τα νέα στοιχεία που απέστειλε η Υπηρεσία μας με την με αριθμό 21/28-6-2021 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ..
- Σύμφωνα με το TAXIS, η προσφεύγουσα επιχείρηση με τίτλο «.....» έχει έδρα στην οδό και υποκατάστημα (αποθήκη) στην οδό Στη με αριθμό/25-06-2015 δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε3) που υπέβαλε για το φορολογικό έτος 2014, το υποκατάστημα δηλώνεται με διεύθυνση στην οδόκαι Θεσσαλονίκη. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στην οδόκαι Θεσσαλονίκη είχαν έδρα οι διαφημιστικές επιχειρήσεις «..... ΑΦΜ», με τον ίδιο τίτλο «.....», η «..... ΑΦΜ», και η «..... ΑΦΜ», των οποίων τα μέλη εμπλέκονται μεταξύ τους.
- Η περιγραφή της παρεχόμενης υπηρεσίας στο σύνολο σχεδόν των εκδοθέντων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών είναι τελείως ασαφής, αόριστη και γενική και δεν συγκεκριμενοποιεί την παρεχόμενη υπηρεσία. Δεν γίνεται παραπομπή σε τυχόν, κατατεθειμένη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., συναφθείσα σύμβαση, αλλά ούτε και έχει κατατεθεί τέτοια. Δεν αναγράφεται αριθμός Δελτίου Αποστολής, ώστε να γίνεται εφικτή από τον έλεγχο η επαλήθευση της συναλλαγής.
- Επιπρόσθετα, δεν περιήλθαν στην διάθεση του ελέγχου άλλα στοιχεία (οικονομικές προσφορές,

αντίγραφα συμφωνητικών, αντίγραφα παραστατικών διακίνησης, τα εξοδολόγια που αναφέρονται στα Τ.Π.Υ., παραστατικά δαπανών κλπ), από τα οποία να προκύπτει σαφώς η παρεχόμενη υπηρεσία, η συνάφεια του είδους των παρεχομένων υπηρεσιών προς την αμοιβή και να καθιστούν εφικτή την διαπίστωση της πραγματοποίησης των συναλλαγών.

- Από τα δελτία αποστολής που προσκομίστηκαν δεν διαπιστώνεται η πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών.

- Από τις προσκομισθείσες φωτοτυπίες επιταγών δεν επαληθεύεται η πραγματοποίηση της εξόφλησης των συναλλαγών για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες της, καθώς απεικονίζουν μόνο την πρώτη όψη και όχι την πίσω όψη, με αποτέλεσμα να μην προκύπτει ο οπισθογραφήσας και ο τελικός δικαιούχος που εισέπραξε την επιταγή. Από τις κινήσεις του λογαριασμού δεν προκύπτει κατάληξη των επιταγών αυτών στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας.

- Από τις κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού δεν προκύπτει πραγματική εξόφληση των συναλλαγών, αλλά ο τραπεζικός λογαριασμός χρησιμοποιήθηκε για να προσδώσει νομιμοφάνεια στις συναλλαγές. Στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, η κατάθεση των ποσών (με τη μορφή εισερχόμενου εμβάσματος ή κατάθεσης μετρητών) συνοδεύεται με την άμεση ανάληψη τους σε μετρητά ή υπό τη μορφή έκδοσης επιταγών στο όνομα της προσφεύγουσας την ίδια ή τις αμέσως επόμενες ημέρες, δεν προκύπτει όμως ο τελικός αποδέκτης (συνήθης τρόπος της ανακύκλωσης χρημάτων).

- Από τις περιοδικές ΑΠΔ και τα αντίγραφα των εξοφληθέντων εργοσήμων προκύπτει ότι το προσωπικό που απασχόλησε ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον μεγάλο όγκο παροχής υπηρεσιών της ελεγχόμενης. Από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν προκύπτει ότι η ελεγχόμενη απασχόλησε το προσωπικό που αναφέρεται στην με αρ.πρωτ./28-1-2021 ενδικοφανή προσφυγή (150 άτομα).

Επειδή, 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 ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον 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 (παραβάση 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, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία και δεν καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Το γεγονός ότι προσκόμισε στον έλεγχο εργόσημα για συνολικά δέκα οκτώ περιστασιακά απασχολούμενους στην επιχείρησή της, προκειμένου να αποδείξει ότι για τις επίμαχες συναλλαγές διέθετε το κατάλληλο προσωπικό, δεν αποτελεί από μόνο του αποδεικτικό στοιχείο, καθότι από τη συνολική εικόνα της επιχείρησης προκύπτει ότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν μερικώς εικονικές με τη έννοια ότι η αξία που αναγράφεται στα επίμαχα τιμολόγια είναι μεγαλύτερη σε σχέση με τις αξίες της παρεχόμενης υπηρεσίας, γεγονός που αποδεικνύεται, τόσο από τη μη προσκόμιση άλλων στοιχείων, από τα οποία να προκύπτει σαφώς η παρεχόμενη υπηρεσία, η συνάφεια του είδους των παρεχομένων υπηρεσιών προς την αμοιβή και να καθιστούν εφικτή την διαπίστωση της πραγματοποίησης των συναλλαγών, όσο και από τον τρόπο εξόφλησης των συναλλαγών αυτών (ανακύκλωση χρημάτων). Η προσφεύγουσα δεν αιτιολογεί το λόγο της μη προσκόμισης στον έλεγχο των οπισθογραφήσεων των επιταγών που έλαβε από τις επιχειρήσεις - πελάτες, ούτε και το γεγονός ότι οι εν λόγω επιταγές δεν εμφανίζονται να έχουν εισπραχθεί (πίστωση του ποσού) στον τραπεζικό της λογαριασμό.

Περαιτέρω, η άμεση ανάληψη των χρημάτων που κατέθεταν οι πελάτες, είτε με μετρητά, είτε με εμβάσματα, στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας αποτελεί ένδειξη περί της εικονικότητας των στοιχείων, διότι κατά το σύνηθες τα ποσά αυτά χρησιμοποιούνται για τις συναλλαγές της επιχείρησης (έξοδα, πληρωμές κλπ) και δεν αναλαμβάνονται αυτούσια την ίδια στιγμή της κατάθεσης ή τις αμέσως μία ή δύο ημέρες. Ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 4/4/2022 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 11/5/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Η με αριθμό/4-4-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	118.133,95 €	118.133,95€

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.