



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24/10/2024

Αριθμός απόφασης: 2288

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 Α.Α.Δ.Ε. 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 από **29/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ**, κατοίκου Ν. Έβρου, Τ.Κ. 68400, κατά : α) της με αριθμό .../15-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 και β) της με αριθμό .../15-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **29/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του 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 αρ./**15-05-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 35.369,42€, πρόστιμο άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022, ύψους 17.684,71€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 53.054,13€.

Με την με αρ./**15-05-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 66.240,59€, πρόστιμο άρθρου 58 του 4987/2022, ύψους 33.120,30€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 12.883,68€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 112.244,57€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από 15/05/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2018 (φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018) που συντάχθηκαν δυνάμει της με αριθμ. .../29-02-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης. Αιτία του παρόντος ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ΚΟΖ /29-12-2023 έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, στο οποίο εμπεριείχονταν η από 27/12/2023 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων φορολογικών στοιχείων καθώς και οι από 27/12/2023 πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Σύμφωνα με τις ανωτέρω εκθέσεις, από την επεξεργασία – αξιοποίηση των δεδομένων κατασχεμένων φορολογικών στοιχείων, καθώς και από την επεξεργασία - αξιοποίηση

των δεδομένων που αντλήθηκαν από την εφαρμογή διασταυρώσεων συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών – προμηθευτών της ΔΗΛΕΔ, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε από τον εκδότη «.....», εννέα (9) εικονικά τιμολόγια καθαρής αξίας 147.300,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 35.352,00€, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας ότι καμία απολύτως φορολογική παράβαση δε διέπραξε, αφού κατά το χρόνο αποδοχής και εγγραφής στα φορολογικά της βιβλία των επίμαχων τιμολογίων, που λεπτομερώς αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου, ο εκδότης τους ήταν φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο με τη σφραγίδα της αρμόδιας κατά τόπο Δ.Ο.Υ., ο ίδιος δε, εκτέλεσε τις μνημονευόμενες στα τιμολόγια εργασίες, ασχέτως αν υπέβαλε οποιασδήποτε μορφής φορολογικές δηλώσεις, ή άλλες δηλώσεις προς οποιαδήποτε δημόσια αρχή, ή αν ο ίδιος δεν είχε στην κυριότητά του μηχανήματα έργου, ή δεν είχε ασφαλίσει εργαζόμενους στο έργο, ή τέλος αν είχε υποβάλλει φορολογικές δηλώσεις και αν είχε πληρώσει τους αναλογούντες σε αυτόν φόρους, γεγονότα τα οποία δεν γνώριζε, ούτε και τώρα γνωρίζει, ούτε όμως μπορούσε νόμιμα να λάβει γνώση. Όλες οι συναλλαγές της με τον εκδότη,, υπήρξαν πραγματικές και σε καμία περίπτωση εικονικές, αφού πρόκειται για την εκτέλεση από αυτόν εργασιών που εμπίπτουν στο αντικείμενο της δραστηριότητάς της και την ανάληψη υποχρεώσεων της στην περιοχή της Κοζάνης. Όλα τα φορολογικά στοιχεία έχουν καταχωρηθεί στα επίσημα βιβλία, εξοφλήθηκαν δε, με τραπεζικές καταβολές από την ίδια, έχουν συμπεριληφθεί στις δηλώσεις Ε1 και στις δηλώσεις ΦΠΑ του κάθε τριμήνου που αφορούν, έχουν συμπεριληφθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών που έχουν εμπροθέσμως υποβληθεί. Εξάλλου, η ίδια η Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης αποδέχεται τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, αφού κατά το μήνα Ιούνιο 2014, επέβαλε κατάσχεση εις χείρας της, ως τρίτης για χρέη του, αναγνωρίζοντας κατά αυτόν τον τρόπο, τόσο την ύπαρξη πραγματικής συμβατικής σχέσης μεταξύ της ίδιας και του εκδότη, αλλά και βεβαιώνοντας ότι ήταν σε γνώση της, όλα τα παραπάνω στοιχεία και οι συναλλαγές, τις οποίες θεώρησε πραγματικές, αφού ζήτησε, την κατάσχεση του ποσού που αντιστοιχεί στην παρασχεθείσα από αυτόν εργασία.

Ως προς τους ως άνω προβαλλόμενους ισχυρισμούς :

Επειδή, ο ν. 5104 (ΦΕΚ Α΄ 58/19-04-2024 Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), ορίζει στο **άρθρο 27** 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 αρχεία (βιβλία και 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. [...] 8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.», στο **άρθρο 76**, 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.» και στο **άρθρο 77**, ότι : «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, ο ν. 4987 (ΦΕΚ Α΄ 206/04-11-2022 πρών Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), ορίζει στο **άρθρο 66**, 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 ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος..... 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 εταιρεία, 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....»,

Επειδή, ο ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος ΦΕΚ Α΄167/23-07-2013), ορίζει στο **άρθρο 21**, ότι : «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. ..» και στο **άρθρο 22**, ότι : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από

επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά...»

Επειδή, περαιτέρω, ο **ν. 2859/2000** (ΦΕΚ Α'248/ 7-11-2000 Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας), ορίζει το **άρθρο 1**, ότι : «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεος σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.», στο **άρθρο 2**, ότι : «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...», ενώ στο **άρθρο 32**, ότι : «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,...».

Επειδή, ο **ν. 4308/2014** (ΦΕΚ Α'251/24-11-2014 ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ), ορίζει το **άρθρο 5**, ότι : «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: 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 αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. ...

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.»

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, όπως επίσης έχει κριθεί με βάση την πάγια νομολογία (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως

εκδότης, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). Υπό το ίδιο σκεπτικό εκδόθηκε και η με αριθμ. 1404/2015 απόφαση του ΣΤΕ, σύμφωνα με την οποία κρίθηκε ότι εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μὲν πρόσωπο φορολογικῶς υπαρκτό, ἀλλὰ ἐν ὄψει τῶν επιχειρηματικῶν του δυνατοτήτων ἢ τῆς υλικοτεχνικῆς υποδομῆς τῆς επιχειρήσεώς του καὶ του προσωπικοῦ που ἀπασχολεῖ, δὲν εἶναι δυνατόν νὰ ἦταν σὲ θέση νὰ εκπληρώσει τὴν ἐπίμαχη παροχή, τὸ βάρος ἀποδείξεως τῆς ἀληθείας τῆς συναλλαγῆς φέρει ὁ λήπτης τοῦ φορολογικοῦ στοιχείου. Εξ ἄλλου, δὲν ἀπαιτεῖται ἀπόδειξη, καὶ δὴ ἄμεση, τῆς εικονικότητος εἰδικῶς τῆς συγκεκριμένης συναλλαγῆς, ἀλλὰ ἡ ἀπόδειξη αὐτὴ μπορεῖ νὰ προκύψει καὶ ἀπὸ δικαστικὸ τεκμήριο, πρὸς συναγωγή τοῦ ὁποῖου ἀρκεῖ ἀπὸ τὴ συνολικὴ καὶ ὄχι μεμονωμένη καὶ ἀποσπασματικὴ ἐκτίμηση τῶν κατ' ἰδίαν ἀποδεικτικῶν μέσων νὰ προκύπτουν οἱ περιστάσεις ἐκεῖνες που δικαιολογοῦν τὸ συμπέρασμα ὅτι ὁ εκδότης τοῦ τιμολογίου δὲν εἶναι, πάντως, ἐμφανὲς ὅτι διέθετε τὰ μέσα, υλικά καὶ προσωπικὰ γιὰ νὰ ἐκτελέσει τὶς ἐπίμαχες ἐργασίες.

Επειδὴ σὲ κάθε περίπτωση, τὸ βάρος ἀποδείξεως τῶν πραγματικῶν περιστατικῶν που στοιχειοθετοῦν τὴν ἀποδιδόμενη σὲ ὀρισμένο πρόσωπο φορολογικὴ παράβαση, ἡ ὁποία ἐπισύρει τὴν ἐπιβολὴ σὲ βάρος τοῦ τῶν διαφυγόντων φόρων καὶ συναφῶν κυρώσεων, φέρει, κατ' ἀρχὴν, τὸ κράτος, ἤτοι ἡ φορολογικὴ διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τοῦτο δὲν ἔχει τὴν ἐννοία ὅτι ἡ φορολογικὴ ἀρχὴ υποχρεοῦται νὰ τεκμηριώσῃ τὴν παράβαση μὲ ἀδιάσειστα στοιχεῖα, που ἀποδεικνύουν ἄμεσα καὶ μὲ πλήρη βεβαιότητα τὴν τέλεσή της. Πράγματι, μιὰ τέτοια ἀπαίτηση θὰ ἐπέβαλε στὴ Διοίκηση ἓνα ὑπέρμετρο καὶ συχνὰ ἀδύνατο νὰ ἐπωμισθεῖ βάρος, ἀσύμβατο μὲ τὴν ἀνάγκη ἀνεύρεσης δίκαιης ἰσορροπίας μεταξύ, ἀφενὸς τῶν προαναφερόμενων θεμελιωδῶν ἀρχῶν (καὶ τῶν θεμελιωδῶν δικαιωμάτων που ἀντλοῦν ἀπὸ αὐτές οἱ φορολογούμενοι) καὶ, αφετέρου, τοῦ ἐπιτακτικοῦ δημοσίου συμφέροντος τῆς πάταξης τῆς φοροδιαφυγῆς, που ἀπὸ τὴ φύση της εἶναι συνήθως δυσχερῶς ἐντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, ἡ ἀποτελεσματικὴ ἀντιμετώπιση τοῦ φαινομένου τῆς φοροδιαφυγῆς ἐπιβάλλει νὰ μὴν καθιστοῦν οἱ ἀρχές ἢ οἱ κανόνες που διέπουν τὸ εἶδος καὶ τὸ βαθμὸ ἀποδείξεως τῆς ὑπαρξῆς τῆς ἀδύνατης ἢ ὑπερβολικὰ δυσχερὴ τὴν ἐφαρμογὴ τῆς φορολογικῆς νομοθεσίας ἀπὸ τὴ Διοίκηση.

Τούτων ἔπεται ὅτι ἡ τέλεση φορολογικῆς παράβασης καὶ, περαιτέρω, ἡ ὑπάρξη ἀντίστοιχης φορολογητέας ὕλης μπορεῖ νὰ προκύπτει, κατὰ τὴν αἰτιολογημένη κρίση τῆς ἀρμόδιας φορολογικῆς ἀρχῆς, ὄχι μόνον μὲ βάση ἄμεσες ἀποδείξεις, ἀλλὰ καὶ ἀπὸ ἔμμεσες ἀποδείξεις (ἄλλως «τεκμήρια»), ἤτοι ἀπὸ ἀντικειμενικὲς καὶ συγκλίνουσες ἐνδείξεις οἱ ὁποῖες, συνολικὰ θεωρούμενες καὶ ἐλλείψει ἄλλης εὐλόγης καὶ ἀρκούντως τεκμηριωμένης, ἐνόψει τῶν συνθηκῶν ἐξήγησης, που εὐλόγως ἀναμένεται ἀπὸ τὸν φορολογούμενο, εἶναι ικανές νὰ προσδώσουν στέρεη πραγματικὴ βάση στὸν συμπέρασμα περὶ διάπραξης τῆς ἀποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εἰσοδήματος), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μὴ ἐκδοσης φορολογικῶν στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικοῦ τιμολογίου)]. Τοῦτο δὲν συνιστᾷ ἀντιστροφή τοῦ βάρους ἀποδείξεως, ἀλλὰ κανόνα που ἀφορᾷ στὴ φύση καὶ στὸν τρόπο ἐκτίμησης τῶν ἀποδεικτικῶν στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 ἐπταμ., 2780/2012 ἐπταμ.).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Η προσφεύγουσα λειτουργούσε με τη μορφή της ατομικής επιχείρησης, με ημερομηνία έναρξης στις 10/11/2008 και διακοπής εργασιών στις 07/06/2019, με αντικείμενο εργασιών τις εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών, με έδρα , Τ.Κ. Αιτία του παρόντος ελέγχου αποτέλεσε, το από 29/12/2023 έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, η από 27-12-2023 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων φορολογικών στοιχείων εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), καθώς και οι από 27/12/2023 πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις οποίες η προσφεύγουσα έλαβε, εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, από την οντότητα «..... του» με ΑΦΜ Ακολούθως η Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, υιοθετώντας τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα των από 27/12/2023 εκθέσεων ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων φορολογικών στοιχείων, εισοδήματος και ΦΠΑ, κατέληξε στο πόρισμά της περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και ανυπαρξίας των συναλλαγών, λαμβάνοντας υπόψη τα παρακάτω στοιχεία :

«Ως προς την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων στις ως άνω εκθέσεις αναφέρονται τα κάτωθι:

- Αναφορικά με τις αγορές, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν πραγματοποιεί συναλλαγές με άλλες εμπορικές επιχειρήσεις των οποίων το αντικείμενο δραστηριότητας τους να είναι συναφές με το αντικείμενο δραστηριότητας της.*
- *Δεν προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει συναλλαχθεί με επιχειρήσεις κατόχους ή εκμισθωτές μηχανημάτων έργου, φορτηγών και γενικότερα εξοπλισμού, ικανών να εκτελέσουν χωματουργικές εργασίες.*
 - *Δεν εμφανίζονται στην κατοχή της φορτηγά αυτοκίνητα μεγάλου βάρους για τη μεταφορά αδρανών υλικών.*
 - *Σχετικά με τα μηχανήματα έργου, προκύπτει από την αλληλογραφία μας με το τμήμα Μητρώου μηχανημάτων έργου του Υπουργείου Μεταφορών και Υποδομών, ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δε διέθετε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις [...] και 2018 αλλά ούτε και μετέπειτα.*
 - *Σύμφωνα με τα στοιχεία του Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (ΕΦΚΑ), η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις [...] και 2018 δεν απασχόλησε προσωπικό κατά την εκτέλεση των διαφόρων δραστηριοτήτων της. Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως επιτηδευματίας το φορολογικό έτος 2018.*

- Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018.
- Δεν έχει υποβάλει καταστάσεις ΜΥΦ πελατών και προμηθευτών το φορολογικό έτος 2018.
- Από τις υποβληθείσες ΜΥΦ τρίτων (κατάσταση εξόδων αντισυμβαλλομένων) προέκυψε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση το φορολογικό έτος 2018 έχει εκδώσει συνολικά ενενήντα επτά (97) φορολογικά στοιχεία η συνολική καθαρή αξία των οποίων ανέρχεται σε 163.235,50 € και Φ.Π.Α. 35.736,21€.
- Από τις υποβληθείσες ΜΥΦ τρίτων (καταστάσεις εσόδων αντισυμβαλλομένων), δεν δηλώνεται το όνομα της ελεγχόμενης επιχείρησης ως πελάτης από καμία επιχείρηση προμηθευτή, δεν έχει συναλλαγές με καμία επιχείρηση το φορολογικό έτος 2018.

Ως προς την επιχείρηση «..... ΑΦΜ.....» λήπτρια των φορολογικών στοιχείων στις ως άνω οικείες εκθέσεις αναφέρονται τα κάτωθι:

- Από τη διασταύρωση των στοιχείων των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών προμηθευτών, προκύπτει ότι δηλώνει ως προμηθευτή το έτος 2018 την επιχείρηση του, και συγκεκριμένα δηλώνει ότι ζήτησε και έλαβε στη χρήση 2018 εννέα (9) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 147.300,00€.
- Τα φορολογικά αυτά στοιχεία, η λήπτρια επιχείρηση, τα συμπεριέλαβε στις καταστάσεις ΜΥΦ πελατών - προμηθευτών που υπέβαλε για το έτη 2016, 2017 και 2018.
- Σχετικά με την εξόφληση των εν λόγω συναλλαγών η λήπτρια επιχείρηση προσκόμισε πλαστά αποδεικτικά εξόφλησης. Με το με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ ΚΟΖ .../ 13-07-2023 έγγραφό προς την Εθνική Τράπεζα ζητήθηκε όπως ενημερώσουν τον έλεγχο εάν οι συναλλαγές, των οποίων αντίγραφα των τραπεζικών γραμματίων προσκομίσθηκαν ως αποδεικτικά εξόφλησης, έχουν πραγματοποιηθεί. Σε απάντηση του παραπάνω εγγράφου η Εθνική Τράπεζα (Financial Crime Compliance) απέστειλε το με αριθμ. πρωτ. /10.09.2023 ενημερώνοντας ότι οι εν λόγω συναλλαγές δεν προκύπτουν από την αναλυτική κίνηση του λογαριασμού με αριθμ./0013 86-24.».

Επειδή, με βάση τα ως άνω δεδομένα και λαμβάνοντας υπόψη ότι η υπό κρίση περίπτωση αφορά τη λήψη εικονικών τιμολογίων ως προς τη συναλλαγή και σε συνδυασμό με τις αναφερθείσες διατάξεις και την ερμηνεία τους, όταν σε ορισμένο επιτηδευματία αποδίδεται η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχάς, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας, ότι προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι ενόψει των

επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο.

Επειδή, η επίκληση της καταχώρησης των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων στα επίσημα βιβλία της και στις δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ, δεν επαρκεί για τη απόδειξη των συναλλαγών, καθόσον αυτός ακριβώς είναι ο σκοπός της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι, η χρησιμοποίησή τους, προκειμένου να επωφεληθούν της έκπτωσης των φορολογητέων εισροών (Φ.Π.Α.) και αγορών-δαπανών (στη φορολογία εισοδήματος) με συνέπεια τη μειωμένη απόδοση φόρων.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω σε συνδυασμό με το γεγονός ότι, η προσφεύγουσα - λήπτρια επιχείρηση, η οποία έχει και το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών, δεν προσκόμισε, τόσο στη Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, όσο και στην Υπηρεσία μας κατά το στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα στοιχείο για την εκτέλεση των ως άνω αναφερόμενων εργασιών που αναγράφονται στα επίμαχα κατασχεμένα φορολογικά στοιχεία, αλλά προβαίνει σε γενικές και αόριστες αναφορές.

Επειδή περαιτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι η ίδια η φορολογική αρχή θεώρησε ως πραγματικές τις συναλλαγές αυτές και της επέβαλε κατάσχεση εις χείρας της, ως τρίτης, για χρέη του «..... του,» αναγνωρίζοντας κατά αυτόν τον τρόπο, την ύπαρξη πραγματικής συμβατικής σχέσης μεταξύ αυτής και του εκδότη, απορρίπτεται ως αβάσιμος και καταχρηστικός, διότι, πέρα από το γεγονός ότι η κατάσχεση έλαβε χώρα σε προγενέστερο χρόνο της διενέργειας των ελέγχων, η κατάσχεση εις χείρας τρίτων που αφορούν τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, γίνεται με βάση στοιχεία για απαιτήσεις από εκδοθέντα τιμολόγια, χωρίς η πράξη αυτή της Φορολογικής Διοίκησης (κατάσχεση) να προϋποθέτει και έλεγχο της εικονικότητας των συναλλαγών, ο οποίος επαφίεται στους αρμόδιους ελεγκτές κατόπιν έκδοσης σχετικής εντολής ελέγχου προκειμένου να διενεργήσουν ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με τον ισχύοντα κώδικα και την κείμενη νομοθεσία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **29/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ΤΟΥ** **με ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

Επί της υπ' αριθμ. 176/15-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, συνολικό ποσό για καταβολή : 53.054,13€ (ποσό φόρου : 35.369,42€ + πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 : 17.684,71€).

Επί της υπ' αριθμ. 177/15-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, συνολικό ποσό για καταβολή : 112.244,57€ (ποσό φόρου : 66.240,59€ + πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 : 33.120,30€ + ειδική εισφορά αλληλεγγύης : 12.883,68€).

Επί των οφειλόμενων φόρων κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του 5104/2024.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.