



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/4/2021

Αριθμός απόφασης: 1123

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την από 17/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού αρ.

Τ.Κ., κατά του με αριθμό/.../6-11-2020 οριστικού προσδιορισμού προστίμου φορολογικού έτους 2014 και τους με αριθμό/.../6-11-2020 οριστικού προσδιορισμού προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Την με αρ. πρωτ./5-1-2021 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από 17/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

1. Με τον με αριθμό/.../6-11-2020 οριστικό προσδιορισμό προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **6.936,40 €**, διότι έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους σε πέντε (5) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 17.341,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 3.988,43 €, από την εταιρία «.....- ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 6 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2013.
2. Με τον με αριθμό/.../6-11-2020 οριστικό προσδιορισμό προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **7.348,40 €**, διότι έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους σε οκτώ (8) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 18.371,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 4.225,33 €, από την εταιρία «.....- ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.

Δυνάμει της με αρ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης – Α' Υποδιεύθυνση Ελέγχων, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, με αντικείμενο εργασιών «Συνεργείο καθαρισμού - ανακαινίσεις», ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2014 - 2015. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η έρευνα που διενεργήθηκε από την ανωτέρω υπηρεσία στην εταιρία «.....- ΑΦΜ, για την οποία διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε μεγάλο πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο

σύνολό τους. Μία εκ των συναλλασσόμενων με την παραπάνω εταιρία ήταν η επιχείρηση του προσφεύγοντος στα φορολογικά έτη 2014 - 2015.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και κατόπιν επεξεργασίας των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων που έλαβε ο προσφεύγων από την ανωτέρω εκδότη εταιρία προέκυψε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την “..... - ΑΦΜ” στο φορολογικό έτος 2014 πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 17.341,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 3.988,43 € και στο φορολογικό έτος 2015 οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 18.371,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 4.225,33 €. Για τις ως άνω παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συντάχθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. η από 19/10/2020 Έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι :

- Οι υπό κρίση συναλλαγές είναι πραγματικές, επικαλούμενος την καλή του πίστη ως προς τις συναλλαγές και ότι το πρόστιμο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες καθώς οι ελεγκτικές διαπιστώσεις στηρίχθηκαν χωρίς τεκμηρίωση στα στοιχεία που επικαλούνται και η φορολογική αρχή δεν απέδειξε, ως όφειλε, τα καταλογισθέντα.

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε', ως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2014 (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 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 επιτηδευματός 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 πραγματοποιήσεώς 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, 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, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με την από 19/10/2020 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, διότι:

- ✓ Η εκδότρια εταιρία «.....», ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε στη δηλωθείσα έδρα, ούτε στο δηλωθέν υποκατάστημα.
- ✓ Η εταιρία «.....» στερούνταν μηχανολογικό εξοπλισμό, οχήματα και εξειδικευμένο προσωπικό που απαιτούνταν για τη διεκπεραίωση των εργασιών της αφού ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό, ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε στις δηλωθείσες εγκαταστάσεις και δεν έλαβε τιμολόγια αγορών-δαπανών από τρίτες επιχειρήσεις.
- ✓ Η επιχείρηση «.....» ενώ έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία αξίας άνω των 2.680.000,00 € στις χρήσεις 2014-2016, δεν έχει αποδώσει τους φόρους (Φ.Π.Α. και φόρο εισοδήματος) που αντιστοιχούν σε αυτές τις πωλήσεις και δεν έχει εκπληρώσει τις φορολογικές της υποχρεώσεις, καθώς είτε δεν υποβάλει φορολογικές δηλώσεις, είτε αυτές που υποβάλει είναι ανακριβείς.
- ✓ Η μοναδική εταίρος και νόμιμη εκπρόσωπος της «.....», κα, δεν έθεσε τα φορολογικά στοιχεία και βιβλία της επιχείρησής της υπόψιν του ελέγχου, ως είχε υποχρέωση, παρά την επίδοση δύο προσκλήσεων για προσκόμιση βιβλίων – στοιχείων που της επιδόθηκαν στην οικία της.

✓ Όπως προέκυψε από τα στοιχεία που βρέθηκαν στις λήπτριες επιχειρήσεις της «.....», τα εκδοθέντα τιμολόγια αφορούν πάσης φύσεως εμπορεύματα και παροχή υπηρεσίας ανάλογα με τις εκάστοτε ανάγκες της λήπτριας επιχείρησης. Όλο αυτό το εύρος των εμπορευμάτων και των υπηρεσιών είναι αδύνατο να έχουν πραγματοποιηθεί από μία επιχείρηση χωρίς προσωπικό και χωρίς να έχει δραστηριοποιηθεί στην έδρα της.

✓ Η μοναδική εταίρος και νόμιμη εκπρόσωπος της εκδότριας επιχείρησης, κα, έχει ιδρύσει άλλες δύο επιχειρήσεις, μετέπειτα της ίδρυσης της «.....», οι οποίες επίσης ελέγχονται για έκδοση εικονικών τιμολογίων με την ίδια μεθοδολογία, όπως στην περίπτωση της «.....», οι οποίες είναι η «.....» και «.....».

✓ Η μεταφορά των εμπορευμάτων από την Κατερίνη στη Θεσσαλονίκη με το υπ' αρ. όχημα ιδιοκτησίας της μητέρας του προσφεύγοντα δεν έχει πραγματοποιηθεί, διότι : α) το μικρό και παλιό όχημα δεν είχε τη δυνατότητα μεταφοράς των οικοδομικών υλικών που αναγράφονται στα τιμολόγια, καθώς το βάρος και ο όγκος των οικοδομικών υλικών υπερβαίνει κατά πολύ το ωφέλιμο φορτίο του οχήματος, β) ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδείξεις διοδίων, όπως του ζητήθηκε, αλλά ούτε και βρέθηκαν αποδείξεις διοδίων στο βιβλίο εξόδων τις ημέρες έκδοσης των τιμολογίων. Εκτός από την 15/11/2014 που υπάρχουν καταχωρημένα διόδια αξίας 3,60 € και την 09/06/2015 που υπάρχουν καταχωρημένα διόδια αξίας 7,20 €. Αλλά ακόμη και αυτά τα ποσά δεν ταιριάζουν με τα διόδια που πληρώνονται για μετάβαση στην Κατερίνη με επιστροφή, που είναι 6,80€ (1,20 € στα διόδια Νέων Μαλγάρων και 2,20 € στα διόδια Αιγινίου).

✓ Η επιταγή των 3.988,43 € με την οποία υποτίθεται ότι εξοφλείται ο Φ.Π.Α. των τιμολογίων εκδόσεως του 2014 μετά από επτά μήνες, εισπράττεται τελικά από τον, ο οποίος καμία σχέση δεν έχει με την εκδότρια εταιρία, ούτε και με την προσφεύγουσα επιχείρηση, όπως εκτενώς αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου.

✓ Για την εξόφληση των τιμολογίων του 2014, υφίσταται τμηματική κατάθεση χρημάτων την ίδια ημέρα σε δύο διαφορετικές τράπεζες από τη σύζυγο του προσφεύγοντα και οι αμέσως ακόλουθες αναλήψεις των ίδιων ποσών σε μετρητά τον Ιανουάριο του 2015, πρακτική που ακολουθείται για την εξόφληση εικονικών φορολογικών στοιχείων, προκειμένου να αποδοθεί αληθοφάνεια στην εξόφληση των συναλλαγών μέσω του τραπεζικού συστήματος, ενώ στην πραγματικότητα δεν έχουν εξοφληθεί οι συναλλαγές.

✓ Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα τιμολόγια του 2015 εξοφλήθηκαν με μετρητά τον Ιούλιο του 2015 καταβάλλοντας το ποσό των 22.596,33 €, όμως το συμπέρασμα του ελέγχου είναι ότι δεν συντελέστηκε πραγματική εξόφληση των τιμολογίων με μετρητά, αλλά εικονική εξόφληση – τακτοποίηση των συναλλαγών, διότι: α) το σύνολο σχεδόν των εισπράξεων της προσφεύγουσας επιχείρησης γίνεται μέσω πιστώσεων σε τραπεζικό λογαριασμό, αφού οι πελάτες του προσφεύγοντα είναι στρατιωτικές μονάδες και ιδιωτικές επιχειρήσεις, β) σε συνθήκες οικονομικής αβεβαιότητας που δημιουργήθηκαν τον Ιούλιο του 2015 με την επιβολή των capital controls, οι επιχειρήσεις τηρούν επιφυλακτική στάση με τις πληρωμές των υποχρεώσεων τους προς προμηθευτές και ιεραρχούν την

εξόφληση των προμηθευτών τους ανάλογα με το πόσο απαραίτητοι είναι για τη βιώσιμη λειτουργία των επιχειρήσεων τους και γ) δεν υπάρχουν επαρκή στοιχεία ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση διέθετε επαρκή ρευστότητα σε μετρητά για να καταβάλει 22.596,33 € σε ένα συγκεκριμένο προμηθευτή με τον οποίο μάλιστα δεν ξανασυνεργάστηκε.

✓ Ο προσφεύγων εμφανίζει μεγάλο πλήθος αγορών οικοδομικών υλικών από άλλες – υπαρκτές εμπορικές επιχειρήσεις για την αγορά των απαραίτητων ποσοτήτων οικοδομικών υλικών για την εκτέλεση των εργασιών του. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση εμφανίζει μεγάλες αγορές στο βιβλίο εσόδων - εξόδων της από : α) την, β) εμπορία ειδών υγιεινής Α.Ε., γ), εμπόριο χρωμάτων, δ), εμπόριο μεταλλικών δομικών προϊόντων. Άλλωστε η κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας επιχείρησης είναι η παροχή υπηρεσιών καθαρισμού και δευτερεύουσα είναι οι κατασκευαστικές εργασίες.

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 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν είχε λόγο να λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία τέτοιας μικρής αξίας και να θέσει σε κίνδυνο μια επιχείρηση με τζίρο 380.090,05 € για το φορολογικό έτος 2014 και 324.914,29 € για το φορολογικό έτος 2015. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι μια τέτοια επιχείρηση με τζίρο τόσων ετών είναι δυνατόν να διαθέτει ρευστότητα για την εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων. Ωστόσο, οι ως άνω ισχυρισμοί τυγχάνουν απορριπτέοι, διότι σκοπός της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι η μείωση της καταβολής ή η μη καταβολή τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων. Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στο Φ.Π.Α. με τη διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. των εκροών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες. Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής άμεσων φόρων επίσης επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές, που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων (μείωση των κερδών, μείωση ή μηδενισμό της ζημίας). Συγκεκριμένα, τα φορολογικά στοιχεία που ο προσφεύγων έλαβε από την “..... - ΑΦΜ” στο φορολογικό έτος 2014, καθαρής αξίας 17.341,00 €, αντιπροσωπεύουν το 4,56% των ακαθάριστων εσόδων και στο φορολογικό έτος 2015, καθαρής αξίας 18.371,00 €, αντιπροσωπεύουν το 5,65% των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι αξίες ικανές να επιφέρουν μείωση των αποτελεσμάτων των οικείων φορολογικών ετών. Για παράδειγμα από την επισκόπηση στο *taxis* των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. των φορολογικών ετών 2014 και 2015 του προσφεύγοντα παρατηρείται ότι μετά την λήψη των υπό κρίση φορολογικών

στοιχείων, τόσο στο 4^ο τρίμηνο του 2014, όσο και στο 2^ο τρίμηνο του 2015 (φορολογικές περίοδοι που λήφθηκαν τα στοιχεία), οι δηλώσεις αυτές έχουν πιστωτικό υπόλοιπο, ενώ στις προηγούμενες δηλώσεις το υπόλοιπο ήταν χρεωστικό.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων πραγματοποιεί κατά μεγάλο ποσοστό (περίπου 95%) χονδρικές πωλήσεις / παροχές υπηρεσιών και ένα ελάχιστο ποσοστό παροχής υπηρεσιών λιανικής. Συγκεκριμένα το έτος 2014 πραγματοποίησε 18.798,87 € λιανικές πωλήσεις, δηλαδή ποσοστό 5% επί των συνολικών ακαθάριστων εσόδων του, ενώ το έτος 2015 πραγματοποίησε 11.097,84 € λιανικές πωλήσεις, δηλαδή ποσοστό 3,4% επί των συνολικών ακαθάριστων εσόδων του. Ο προσφεύγων κυρίως παρέχει υπηρεσίες καθαριότητας και τεχνικές υπηρεσίες σε μονάδες του Ελληνικού Στρατού και υπηρεσίες καθαρισμού σε άλλες επιχειρήσεις. Επομένως, το σύνολο σχεδόν των εισπράξεων του γίνεται μέσω τραπεζικών πιστώσεων στους λογαριασμούς του. Οπότε δεν διέθετε εισπράξεις από μετρητά ώστε να έχει την δυνατότητα να καταβάλει σε μετρητά 22.596,33€ για να εξοφλήσει έναν συγκεκριμένο προμηθευτή, με το οποίο συνεργάστηκε για πρώτη φορά. Δεν υπάρχουν επαρκή στοιχεία ότι ο προσφεύγων διέθετε την απαιτούμενη ρευστότητα σε μετρητά (22.596,33 €) για να εξοφλήσει τον συγκεκριμένο προμηθευτή, καθώς η επιχείρησή του τηρεί απλογραφικά βιβλία, οπότε δεν είναι δυνατή η ανάλυση των ταμειακών της διαθεσίμων.

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 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 στον συμπεράσμα 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 (παράβαση 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 ο προσφεύγων επικαλείται την ΠΟΛ1249/2013, σύμφωνα με την οποία όταν ο λήπτης του εικονικού φορολογικού στοιχείου αποδείξει την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν. Ο εν λόγω ισχυρισμός δε γίνεται δεκτός, διότι όπως αναλυτικά αναφέρθηκε ανωτέρω, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους διότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει τα προϊόντα που αναγράφονται στα στοιχεία αυτά, ενώ ο προσφεύγων δεν απέδειξε τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολοντί έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια παρασχέθηκαν γενικότερα, ούτε επίσης και την πλήρη εξόφληση των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Τουναντίον, λαμβάνοντας υπόψη αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία του προσφεύγοντος δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση της εκδότριας των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι ο όγκος των επίμαχων συναλλαγών, και το ύψος της αξίας τους προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων κ.λ.π., στα πλαίσια των οποίων είναι αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στον προσφεύγοντα υποψίες ή υπόνοιες για την

εικονικότητα των στοιχείων, συνάγεται ότι ο προσφεύγων δεν ενήργησε καλόπιστα, ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίδικων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η από 19/10/2020 έκθεση ελέγχου του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), του Ν. 4308/2014 και του Ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, τέλος σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Όταν όμως, η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 17/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

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

1. Ο με αριθμό/.../6-11-2020 οριστικός προσδιορισμός προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
-----------	---------------	-----------------------------

Ποσό καταλογισμού	6.936,40 €	6.936,40 €
-------------------	-------------------	-------------------

2. Ο με αριθμό/.../6-11-2020 οριστικός προσδιορισμός προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	7.348,40 €	7.348,40€

Δίνεται εντολή στο 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.