



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/4/2021

Αριθμός απόφασης: 1122

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : 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 της εταιρίας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη, επί της οδούαρ., Τ.Κ., κατά της με αριθμό/23-11-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015

φορολογικού έτους 2014, του με αριθμό/23-11-2020 οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97 φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2014, της με αριθμό/23-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2014 και της με αριθμό/23-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την από 24/12/2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' 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 της 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:

1. Με την με αριθμό/23-11-2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **4.000,00 €** (10.000,00 X 40%), για την παράβαση της ζήτησης, λήψης και αποδοχής ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, έκδοσης της ανώνυμης εταιρίας «.....— ΑΦΜ, καθαρής αξίας 10.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 2.300,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 1 έως 6 και 11 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.
2. Με τον με αριθμό/23-11-2020 οριστικό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας Φ.Π.Α. που εξέπεσε ή επιστράφηκε ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι συνολικό ποσό 2.300,00 X 50% = **1.150,00 €**.
3. Με την με αριθμό/23-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 2.300,00 € πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 ποσού 1.150,00 €, ήτοι συνολικό ποσό **3.450,00 €**.
4. Με την με αριθμό/23-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 2.600,00 € πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ποσού 1.300,00 €, ήτοι συνολικό ποσό **3.900,00 €**.

Δυνάμει της με αριθ./18-9-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην προσφεύγουσα, με αντικείμενο εργασιών "Λιανικό εμπόριο super market, με έμφαση στο εμπόριο τροφίμων", ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων και τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ./3-9-2020 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με συνημμένο το με ID Δελτίο Πληροφοριών, σύμφωνα με το οποίο η εταιρία «.....— ΑΦΜ» εξέδιδε συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και στην προσφεύγουσα. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα, κατά το φορολογικό έτος 2014, ζήτησε, έλαβε και αποδέχθηκε από την επιχείρηση «.....— ΑΦΜ» το με αρ./14-11-2014 εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 10.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 2.300,00 €, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Ακολούθως, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση σε Ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων, ώστε να λάβει γνώση για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, τάσσοντας παράλληλα προθεσμία είκοσι (20) ημερών προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις της επ' αυτών. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη υπέβαλε το με αρ. πρωτ./10-1-2020 γραπτό υπόμνημά της, το οποίο αφού λήφθηκε υπόψη, ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη των από 23/11/2020 σχετικών εκθέσεων ελέγχου φόρων και προστίμων και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Σε περίπτωση εξόφλησης της αξίας – τιμήματος του τιμολογίου μετά του αναλογούντος Φ.Π.Α., μέσω πιστωτικού ιδρύματος, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης του στοιχείου τελούσε σε καλή πίστη κατά τη συναλλαγή.
2. Άρνηση της εικονικότητας των συναλλαγών. Εσφαλμένη και ανατιολόγητη η εκτίμηση της φορολογικής αρχής.

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 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 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 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 «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 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 βάσει 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 εχώρησε 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, 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, η εικονικότητα του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως, τόσο με την από 23/11/2020 έκθεση ελέγχου επιβολής προστίμου άρθρου 7 του Ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, όσο και με το με ID..... Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της ως άνω έκθεσης ελέγχου και των από 23/11/2020 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

- Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπιστώθηκε πως η εκδότρια επιχείρηση «.....— ΑΦΜ» συστάθηκε το έτος 2012 με έναρξη εργασιών στις 21/9/2012. Ως αντικείμενο επέλεξε ένα μεγάλο φάσμα δραστηριοτήτων με σκοπό να έχει την ευχέρεια επιλογής.
- Υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. με δεδομένα που δεν συμφωνούν με τις αντίστοιχες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών και προμηθευτών τρίτων, με σκοπό να αποφεύγει την απόδοση αναλογούντων φόρων.
- Φέρεται να πραγματοποιεί υψηλές πωλήσεις δυσανάλογες με τις αγορές της από τις οποίες πολλές κρίθηκαν εικονικές.
- Δεν απασχόλησε ικανό αριθμό υπαλλήλων ή εργατών που να δύναται να ανταποκριθεί στο ύψος των φερόμενων συναλλαγών, ενώ δεν κατέβαλε το σύνολο των ασφαλιστικών εισφορών όπως προέκυψε απ τα στοιχεία του ΕΦΚΑ.
- Για να φαίνονται αληθοφανείς οι συναλλαγές της εκδότριας επιχείρησης με τους πελάτες της, εκδίδονταν πλαστές αποδείξεις είσπραξης, ενώ σε πλήθος περιπτώσεων ο έλεγχος εντόπισε και πλαστές αποδείξεις κατάθεσης χρημάτων σε τράπεζες. Από το άνοιγμα των τραπεζικών συναλλαγών της εκδότριας επιχείρησης προέκυψε πως προέβαινε σε ΑΜΕΣΗ ανάληψη των

χρημάτων που φέρονταν να καταθέτουν οι πελάτισσες επιχειρήσεις, γεγονός μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς οντότητας.

- Η εκδότρια επιχείρηση απέφυγε να προσκομίσει στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία, ενώ ο διευθύνων σύμβουλος της ΑΕ, απέφυγε να προσέλθει στην φορολογική αρχή για να δώσει εξηγήσεις.
- Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής μετά τις ανωτέρω διαπιστώσεις κατέληξε σε ασφαλές συμπέρασμα πως η εκδότρια επιχείρηση στήθηκε με τρόπο που θα παραπλανούσε τις φορολογικές αρχές προκειμένου να εκδίδει εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Προς αποφυγή δε της απόδοσης φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., λάμβανε επίσης εικονικά φορολογικά στοιχεία αγορών από ανύπαρκτες οντότητες.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων 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.

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, 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».

Η προσφεύγουσα ως απόδειξη της πραγματοποίησης της υπό κρίση συναλλαγής επικαλείται την πλήρη εξόφλησή της με κατάθεση χρημάτων στον τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας, σύμφωνα με τη με αρ. .../22-12-2014 απόδειξη είσπραξης της Εθνικής Τράπεζας. Περαιτέρω προσκομίζει φωτογραφίες του υπογείου χώρου όπου απεικονίζονται κατασκευές, ισχυριζόμενη ότι αφορούν στις κατασκευές που αναγράφονται στο υπό κρίση τιμολόγιο.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, όπως περιγράφεται στο σώμα του υπ' αριθμ./7-11-2014 σειρά Δ' δελτίο αποστολής, η προσφεύγουσα φέρεται να αγοράζει από την εκδότρια επιχείρηση «.....– ΑΦΜ», υλικά που χρησιμεύουν στην κατασκευή ραφιών προς αποθήκευση ειδών, όπως ράφια dexion, βίδες, δίσκους κοπής, λαμαρίνες μίνιο αντισκουριακό και λοιπά υλικά, στο σύνολο 272 τεμάχια. Η φόρτωση έγινε στην έδρα της εκδότριας επιχείρησης, όπως αναγράφεται στο δελτίο αποστολής και με σκοπό διακίνησης 'ΎΛΙΚΑ ΕΡΓΟΥ'. Από τον επιτόπιο έλεγχο που έγινε στον υπόγειο αποθηκευτικό χώρο διαπιστώθηκε πως υπήρχαν τοποθετημένες ειδικές κατασκευές που χρησιμοποιούνται για αποθήκευση και τακτοποίηση εμπορευμάτων, δίχως όμως να υπάρχει η δυνατότητα να εντοπιστεί ο χρόνος κατασκευής τους. Ωστόσο, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε την δυνατότητα να διαθέσει τα υλικά που περιγράφονται στο υπ' αριθμ. .../7-11-2014 Δ.Α, ενώ δεν προέκυψε ποιος ή ποιοι υπάλληλοι και εργάτες πρόσφεραν τις υπηρεσίες τους για την τοποθέτηση των υλικών και την κατασκευή των ραφιών, καθώς και τις ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις.

Περαιτέρω, η εκδότρια επιχείρηση «.....– ΑΦΜ» συνέταξε την υπ' αριθμ./22-12-2014 σειρά Ε' απόδειξη είσπραξης με γενικό σύνολο 12.300,00 €. Στην συνέχεια και την ίδια ημέρα φέρεται να κατατίθενται στην Εθνική Τράπεζα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. .../22-12-2014 απόδειξη είσπραξης, στον τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας, το ποσό των 12.300,00 € με εντολέα τον, εταίρο της προσφεύγουσας εταιρίας.

Ο έλεγχος επισημαίνει τις διαφορετικές μονογραφές που φέρουν η απόδειξη είσπραξης και το καταθετήριο της τράπεζας, ενώ υποτίθεται πως προέρχονται από το ίδιο πρόσωπο, ήτοι τον

Από την επεξεργασία του λογαριασμού ταμείου της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι στις 22/12/2014, το μέγιστο υπόλοιπο ανήλθε στις 22.682,56 € και την ίδια μέρα πιστώνεται με την συνολική αξία του τιμολογίου που έλαβε η προσφεύγουσα από τη «.....– ΑΦΜ» ύψους 12.300,00 €. Φέρεται δηλαδή στις 22/12/2014, ο εκπρόσωπος της προσφεύγουσας να προβαίνει σε ανάληψη μετρητών από το ταμείο της επιχείρησης ύψους 12.300,00 € και να καταθέτει το ποσό αυτό σε κατάστημα της Εθνικής Τράπεζας με έδρα στην ΑΘΗΝΑ και με χαρτονομίσματα των 500 € στις 9.17' το πρωί. Επομένως, δεν γίνεται σαφές ποιο ήταν το πρόσωπο που φέρεται να κατέθεσε τα μετρητά στο κατάστημα της Εθνικής Τράπεζας με έδρα στην ΑΘΗΝΑ, ούτε πως το πρόσωπο αυτό μετέβη στην Αθήνα για την κατάθεση με μετρητά της εταιρίας εις χείρας του.

Επίσης παρατηρείται στην ανάλυση μετρητών του καταθετηρίου της τράπεζας ότι κατατέθηκαν χαρτονομίσματα των 500,00€ (20 στο σύνολο) και των 200,00€ (10 στο σύνολο), ενώ σύμφωνα με την κοινή πείρα και εν μέσω οικονομικής κρίσης που επικρατούσε κατά το υπό κρίση έτος στην χώρα μας, δεν ήταν δυνατόν η προσφεύγουσα επιχείρηση, η οποία πραγματοποιεί λιανικές πωλήσεις συνήθως μικρότερης αξίας των 500,00€, να είχε στην κατοχή της τόσα χαρτονομίσματα των 500,00 €.

Επειδή επομένως, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στο κρινόμενο τιμολόγιο παρασχέθηκαν γενικότερα. Αντίθετα, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας του επίδικου στοιχείου δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού οι από 23/11/2020 εκθέσεις ελέγχου του Κ.Φ.Α.Σ., φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

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 της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

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

1. Η με αριθμό/23-11-2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	4.000,00 €	4.000,00€

2. Ο με αριθμό/23-11-2020 οριστικός προσδιορισμός προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	1.150,00 €	1.150,00 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

3. Η με αριθμό/23-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	3.450,00 €	3.450,00 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

4. Η με αριθμό/23-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	3.900,00 €	3.900,00 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

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.