



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18/5/2021

Αριθμός απόφασης: 1296

**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 14/1/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε ΑΦΜ, κατοίκου,, Τ.Κ., κατά

της με αριθμό/15-12-2020 οριστικής πράξης επιβολής επί παραβάσεων του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014 και της με αριθμό/15-12-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Βέροιας.

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

Επί της από 14/1/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε 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/15-12-2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **44.140,80 €** (110.352,00 X 40%), διότι έλαβε δέκα πέντε (15) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής αξίας 110.352,00 €, άνευ Φ.Π.Α., από την επιχείρηση, 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 την με αριθμό/15-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 33.574,85 €, πλέον πρόσθετου φόρου 16.787,43 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 4.790,65 €, ήτοι συνολικό ποσό **55.152,93 €**.

Δυνάμει της με αρ./27-10-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδηρών και μετάλλων (SCRAP)», ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και τη φορολογία εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η από 14/10/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν.4093/2013, και Ν.4174/2013 της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση εξέδωσε μεγάλο αριθμό εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Μία εκ των συναλλασσόμενων με την παραπάνω επιχείρηση ήταν η επιχείρηση του προσφεύγοντος στο φορολογικό έτος 2014.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και κατόπιν επεξεργασίας των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων που έλαβε ο προσφεύγων από την ανωτέρω εκδότηρια

επιχείρηση προέκυψε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση στο φορολογικό έτος 2014 δέκα πέντε (15) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής αξίας 110.352,00 €, άνευ Φ.Π.Α.. Για τις ως άνω παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου και διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

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 κατά το χρόνο λήψης των στοιχείων
- Μη νομότυπη άσκηση εξουσίας επιμετρήσεως του προστίμου.
- Παράλειψη κοινοποίησης επισυναπτόμενων στην έκθεση ελέγχου εγγράφων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου περί εικονικότητας και την επίκληση καλής πίστης κατά το χρόνο λήψης των στοιχείων.

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 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 εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 14/10/2020 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενος στις διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότηρια των στοιχείων. Συγκεκριμένα η εκδότηρια επιχείρηση :

- ✓ Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο αγορών και πωλήσεων εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως και λήψεως της.
- ✓ Δε διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό, ο οποίος ήταν απαραίτητος για την πώληση των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της.
- ✓ Από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι, η εκδότηρια επιχείρηση το έτος 2014 στερείτο έδρας. Η εκδότηρια επιχείρηση δεν διέθετε υποκαταστήματα. Όσον αφορά τον ημιυπόγειο αποθηκευτικό χώρο που μίσθωσε η εκδότηρια επιχείρηση από την Τούμπα Ζωή, αναφέρουμε τα εξής:
 - Δεν δηλώθηκε δευτερεύουσα δραστηριότητα από την εκδότηρια επιχείρηση.
 - Δεν χρησιμοποιήθηκε αποκλειστικά από την εκδότηρια επιχείρηση, σύμφωνα με την Υπεύθυνη Δήλωση της ιδιοκτήτριας του αποθηκευτικού χώρου.
 - Λειτουργήσε μόνο για τρεις μήνες.
 - Ημιυπόγειος χώρος δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για αποθήκευση παλαιών σιδήρων και μετάλλων και στον περιβάλλοντα χώρο δεν είχε τοποθετηθεί τίποτα, σύμφωνα με τα δηλωθέντα από την ιδιοκτήτρια.
 - Από κανένα στοιχείο που έχει στην κατοχή του ο έλεγχος αλλά και από τις δηλώσεις των ιδιοκτητών των Φ.Ι.Χ που εμφανίζονται να διεξάγουν μεταφορές για λογαριασμό της

εκδότριας επιχείρησης, δεν προκύπτει ότι διεξήχθησαν συναλλαγές της από τον ανωτέρω αποθηκευτικό αυτό χώρο.

- Σύμφωνα με τα ως κατά τα ανωτέρω αναφερόμενα είναι ξεκάθαρο και πέραν πάσης αμφιβολίας ότι η εκδότρια επιχείρηση μίσθωσε τον συγκεκριμένο χώρο ως έδρα, με σκοπό να πληρεί τις προϋποθέσεις που απαιτούνταν για να κάνει έναρξη εργασιών έτσι ώστε να αποκτήσει φορολογική υπόσταση.
- ✓ Τέλος, από την έρευνα-έλεγχο δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο η αποθήκευση των εμπορευμάτων σε άλλο χώρο, ούτε και από άλλο στοιχείο (φορολογικό, κλπ) αποδεικνύεται η αποθήκευση τους σε αποθηκευτικούς χώρους τρίτων.
- ✓ Απ' τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι ουδεμία αγορά εμπορευμάτων πραγματοποιήθηκε απ' την εκδότρια επιχείρηση, η οποία προέβη σε λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων και έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων σε μη υπόχρεους σε τήρηση λογιστικών αρχείων, που αφορούσαν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.
- ✓ Ο μεγαλύτερος προμηθευτής του εκδότη, με Α.Φ.Μ είναι εικονική επιχείρηση, από την οποία έλαβε 1462 εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 2.729.443,14 €. Από τον εν λόγω προμηθευτή έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία και ο προσφεύγων.
- ✓ Από την επεξεργασία του λογαριασμού που τηρούσε η εκδότρια επιχείρηση στην ALPHA BANK, προκύπτει ότι όλες οι κινήσεις είναι χαρακτηριστικά παραδείγματα για προσπάθεια πρόσδοσης νομιμοφάνειας σε ανύπαρκτες συναλλαγές μεταξύ της εκδότριας και των ληπτριών επιχειρήσεων καθώς:
 - Σε κάθε κατάθεση από λήπτρια επιχείρηση ακολουθεί ανάληψη ισόποσου ποσού από τον εκδότητην ίδια ημέρα και τις περισσότερες φορές οι κινήσεις αυτές είναι συνεχόμενες.
 - Οι περισσότερες καταθέσεις και αναλήψεις πραγματοποιούνται στο ίδιο κατάστημα της τράπεζας, γεγονός που σημαίνει ότι εκδότης και λήπτης εμφανιζόταν στα καταστήματα της τράπεζας μαζί.
 - Γίνεται εξόφληση την ίδια ημέρα δύο τιμολογίων σε διαφορετικό χρόνο, από την ίδια λήπτρια επιχείρηση προκειμένου να κατατεθούν τα χρήματα της εξόφλησης του πρώτου τιμολογίου να γίνει ανάληψη από τον, έτσι ώστε να ξανακατατεθούν για την εξόφληση του δεύτερου τιμολογίου.
 - Γίνονται συνεχόμενες κινήσεις (χρεοπιστώσεις) ανά λήπτρια επιχείρηση.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αφού από τη συνολική

εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό ώστε να προβεί στην πώληση τόσο μεγάλου όγκου εμπορευμάτων και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

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 η φορολογική αρχή παρέλειψε ολοσχερώς να εξετάσει εάν εν τοις πράγμασι και όχι βάσει ενδείξεων πραγματοποιήθηκαν οι συγκεκριμένες συναλλαγές, επικαλούμενος τις εν μέρει εξοφλήσεις των υπό κρίση στοιχείων.

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 προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣΤΕ 1404/2015.

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 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 δημόσιου

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 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 (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 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 εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν απέδειξε τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το

σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν το αληθές των επίμαχων συναλλαγών (όπως παραστατικά ολικής εξόφλησης των επίμαχων στοιχείων, παραστατικά μεταπώλησης των περιγραφόμενων ειδών στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία και εξόφλησης αυτών από πελάτες του κλπ.). Το γεγονός της προσκόμισης των δύο αποδεικτικών τραπεζικών καταθέσεων στο λογαριασμό του εκδότη, συνολικής αξίας 18.946,00€, επί συνόλου των επίμαχων συναλλαγών αξίας 110.352,00 €, δεν ανατρέπουν την κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των στοιχείων, καθώς, όπως προαναφέρθηκε, ο εκδότης ήταν αδιαμφισβήτητα συναλλακτικώς ανύπαρκτος, καθώς επίσης, όπως διαπιστώθηκε, όλες οι πληρωμές των εκδοθέντων στοιχείων στον τραπεζικό του λογαριασμό πραγματοποιήθηκαν για να προσδώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές του.

Επειδή, 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 εμπορεύματα που αναγράφονται στα στοιχεία αυτά. Λαμβάνοντας δε 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. Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι ο προσφεύγων έλαβε φορολογικά στοιχεία από την προμηθεύτρια επιχείρηση της εκδότριας,, η οποία κρίθηκε από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ως εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο προσφεύγων δεν ενήργησε καλόπιστα και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παράνομης επιβολής σωρευτικού προστίμου και όχι αυτοτελούς για κάθε εικονικό στοιχείο.

Επειδή στο άρθρο 55 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο ορίζεται:

«γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας».

Επειδή στο άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 ορίζεται :

«Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.

4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 5 του Ν.2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

- α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
- β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.
- γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.
- στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.
- ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο όρος «αυτοτελής παράβαση» υπήρχε στις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/97, ο οποίος έχει καταργηθεί, για τις υπό κρίση δε παραβάσεις εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, από τις 17/10/2015 (ημερομηνία ισχύος του νόμου), με τις οποίες δεν υφίσταται κανένας περιορισμός ως προς τη τιθέμενη από τον προσφεύγοντα διάταξη περί αυτοτελούς ή σωρευτικού προστίμου. Επομένως, ορθώς επιβλήθηκε από τη φορολογική αρχή ενιαίο πρόστιμο για παραβάσεις που αφορούν στην ίδια διαχειριστική περίοδο, ο δε σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης δικαστικής προστασίας λόγω μη συγκοινοποίησης των επισυναπτόμενων εγγράφων της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των

εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται έλλειψη συγκοινοποίησης εγγράφων, τα οποία αναφέρονται στην τελευταία σελίδα των από 26/11/2020 εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας ως επισυναπτόμενα, ωστόσο από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων αιτήθηκε εγγράφως, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013, την λήψη των αντιγράφων αυτών και ότι ακολούθως η ελεγκτική αρχή δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημά του. Εξάλλου, τα πλείστα των επισυναπτόμενων εγγράφων της έκθεσης ελέγχου προσκομίστηκαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα στον έλεγχο, ενώ άλλα αποτελούν επιδόσεις προς τον ίδιο. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη συγκοινοποίησης εγγράφων, προβάλλεται παρελκυστικά και τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 14/1/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ

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

1. Η με αριθμό με αριθμό/15-12-2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	44.140,80 €	44.140,80 €

2. Η με αριθμό/15-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	55.152,93 €	55.152,93 €

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 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.

