



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10/12/2021

Αριθμός απόφασης: 3563

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

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8 -10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσ/νικη

**Τηλέφωνο** : 2313332246

**e mail** : ded.thess@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

**2.** Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από 16/7/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ ....., που εδρεύει στα ..... στο ....., αγρός ..... ΤΘ, Τ.Κ. αγρός ..... ΤΘ και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της με αριθμό ...../16-6-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του

N.4337/2015 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την με αρ. πρωτ. ..../16-7-2021 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων .

7. Τους με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ..... ΕΙ 2021 ΕΜΠ /29-9-2021 πρόσθετους λόγους ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από 16/7/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ..../16-6-2021 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **306.449,62 €**, διότι :

1) Έλαβε εβδομήντα τέσσερα (74) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής αξίας 732.183,35€ (άνευ ΦΠΑ), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 1 έως 6 και 10 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015, για την αγορά παλαιών μετάλλων – scrap από τις κάτωθι επιχειρήσεις :

| Ονοματεπώνυμο/ΑΦΜ εκδότη φορολογικού στοιχείου | Καθαρή αξία εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων |
|------------------------------------------------|----------------------------------------------|
| ..... του ..... Α.Φ.Μ.:.....                   | 517.138,63                                   |
| ..... του .....Α.Φ.Μ.:.....                    | 26.038,75                                    |
| ..... του .....Α.Φ.Μ.:.....                    | 163.756,55                                   |
| ..... του .....Α.Φ.Μ.:.....                    | 13.540,61                                    |
| ..... του ..... Α.Φ.Μ.:.....                   | 11.708,81                                    |
| ΣΥΝΟΛΟ                                         | 732.183,35                                   |

2) Έλαβε πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη συνολικής αξίας 67.881,39€ (άνευ ΦΠΑ), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 1 έως 6 και 10 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του Ν.4337/2015, για την αγορά παλαιών μετάλλων – scrap από τις κάτωθι επιχειρήσεις :

| Ονοματεπώνυμο/ΑΦΜ εκδότη φορολογικού στοιχείου | Καθαρή αξία εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων |
|------------------------------------------------|----------------------------------------------|
| ..... του ..... Α.Φ.Μ.:.....                   | 23.157,27                                    |
| ..... του ..... Α.Φ.Μ.:.....                   | 44.724,12                                    |
| ΣΥΝΟΛΟ                                         | 67.881,39                                    |

Δυνάμει των με αριθμό ...../18-11-2019 και ..../04-03-2020 εντολών μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Θεσσαλονίκης (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) – Υποδιεύθυνση Β', διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με κύρια δραστηριότητα «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΠΑΛΑΙΩΝ ΣΙΔΗΡΩΝ & ΜΕΤΑΛΛΩΝ (SCRAP)» ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για το φορολογικό έτος 2014. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ.αριθμ. 52/15 (αρ. καταχ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής 173/15) Πληροφοριακό Δελτίο, στο οποίο αναφέρεται ότι οι επιχειρήσεις εμπορίας παλαιών μετάλλων (scrap):

1. ....με ΑΦΜ:..... με Βούλγαρο ιδιοκτήτη που βρίσκεται στη διεύθυνση 10ο ΧΛΜ Π.Ο. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ-ΕΔΕΣΣΑΣ
2. ....με Α.Φ.Μ.:..... και
3. ....με ΑΦΜ .....

διενεργούν εικονικές συναλλαγές μεταξύ τους και με άλλους και ότι η 2η και η 3η επιχείρηση πωλούν χωρίς να έχουν αγορές, καθώς και ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση .....χρησιμοποιεί το λογιστήριό της για να εκδίδει τα εικονικά τους τιμολόγια.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, τόσο στην προσφεύγουσα επιχείρηση, όσο και στις υπόλοιπες δύο επιχειρήσεις προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε από :

- Την επιχείρηση “..... του ..... – Α.Φ.Μ.:.....” σαράντα έξι (46) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής αξίας 517.138,63€ (άνευ ΦΠΑ) και ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς το πρόσωπο του εκδότη, αξίας 23.157,27€ (άνευ ΦΠΑ).
- Την επιχείρηση “..... του ..... – Α.Φ.Μ.:.....” τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής αξίας 26.038,75 € (άνευ ΦΠΑ) και τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής αξίας 44.724,12€ (άνευ ΦΠΑ).
- Την επιχείρηση “..... του ..... – Α.Φ.Μ.:.....” δέκα τέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής αξίας 163.756,55€ (άνευ ΦΠΑ).

- Την επιχείρηση “..... του .....- Α.Φ.Μ.:.....” έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής αξίας 13.540,61€ (άνευ ΦΠΑ).
- Την επιχείρηση “..... του ..... Α.Φ.Μ.:.....” πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής αξίας 11.708,81€ (άνευ ΦΠΑ).

Στην συνέχεια, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., επέδωσε στην προσφεύγουσα το με αριθμ. ../17-05-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση προς Ακρόαση, επί του οποίου η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αρ. πρωτ. ..../07-06-2021 Υπόμνημά της με τις απόψεις της επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου. Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν έγιναν αποδεκτοί από τον έλεγχο, ο οποίος, με βάση τα ως άνω πορίσματα, συνέταξε ακολούθως την από 15/6/2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), την οποία απέστειλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, όπου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι :

- Από το μερικό επιτόπιο έλεγχο διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών που διενεργήθηκε από το ΚΕΜΕΕΠ προς στην προσφεύγουσα εταιρία και από τον έλεγχο των βουλγαρικών αρχών στην εταιρία .....( μοναδικός πελάτης της), καταδεικνύεται ότι τα αναγραφόμενα στα ληφθέντα παραστατικά από τις πέντε (5) επίμαχες επιχειρήσεις – προμηθευτές της είναι απολύτως πραγματικές, καθώς εμμέσως αποδέχονται ως υπαρκτές τις πωλήσεις της.
- Η εταιρία προέβαινε σε κάθε δυνατή και δέουσα ενέργεια προκειμένου να διαπιστώσει ότι συμβάλλεται με υπαρκτή φορολογικά επιχείρηση και πως δεν θα ετίθετο στο μέλλον κανένα ζήτημα εγκυρότητας της συναλλαγής. Προς απόδειξη του ανωτέρω ισχυρισμού της προσκόμισε ενάρξεις δραστηριότητας των επιχειρήσεων με τις οποίες συναλλάχθηκε, καθώς και αποφάσεις αδειοδότησης για τη συλλογή και μεταφορά μη επικίνδυνων αποβλήτων του τμήματος Περιβαλλοντικού και χωρικού σχεδιασμού της Απ.Διοικ.Μακεδονίας-Θράκης.
- Η φορολογική διοίκηση αντιμετωπίζει τις συγκεκριμένες επιχειρήσεις αθίγγανων ως επιχειρήσεις, που λειτουργούν με τον ίδιο τρόπο, όπως μία μέση επιχείρηση.
- Είναι αβάσιμη η κρίση της φορολογικής αρχής ότι ελλείπει έδρας, προσωπικού, πάγιου εξοπλισμού για τη ζύγιση και οχημάτων, οι συναλλαγές είναι άνευ ετέρου εικονικές. Κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, για την άσκηση defacto επιχείρησης συλλογής και διάθεσης ανακυκλώσιμων υλικών, δεν απαιτείται η ύπαρξη μεγάλων στεγασμένων αποθηκευτικών χώρων, αλλά αρκούν και οι υπαίθριοι χώροι για την προσωρινή εναπόθεση των υλικών μέχρι την μεταπώλησή τους προς ανακύκλωση.
- Κάποιοι από τους ανωτέρω προμηθευτές της είχαν έδρα σε σχετικά κοντινή απόσταση, μετέφεραν τα εμπορεύματα με εμφανιζόμενα ως δικά τους μεταφορικά μέσα τύπου Datsun ή άλλα

οχήματα. Δεν έχει τη φορολογική υποχρέωση να ελέγχει αν το φορτηγό με το εμπόρευμα είναι ιδιωτικό, δημόσιο, κλεμμένο ή πληρώνει τέλη κυκλοφορίας,

- Σχετικά με τον τρόπο πληρωμής των επίμαχων προμηθευτών, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι δεν αμφισβητείται από τη φορολογική διοίκηση πως τα λεφτά δεν επέστρεψαν στην προσφεύγουσα εταιρία.
- Δεν συναλλάχθηκε ποτέ με την ίδια τη Σίσκου Καλλιόπη, αλλά με τον πληρεξούσιο της ατομικής της επιχείρησης και αδερφό της, Σίσκο Γεώργιο.
- Σχετικά με τις συναλλαγές της με την επιχείρηση “..... του ..... Α.Φ.Μ.:.....” αναφέρει ότι δεν γνώριζε τον προμηθευτή, τον οποίο της σύστησε ο ..... Για τον εν λόγω προμηθευτή κατατέθηκε από την εταιρία αγωγή για απάτη ύψους 22.630,82 €. Συγκεκριμένα, ο ..... έλαβε από την προσφεύγουσα μια επιταγή ποσού 2.630,82€ και ο ίδιος συμπλήρωσε ένα ακόμα «2» στην αρχή του ποσού και τη λέξη «είκοσι» πριν την ολογράφως αναφορά του ποσού στο σώμα της επιταγής και ανέλαβε από την τράπεζα το ποσό 22.630,82€. Για τη συγκεκριμένη αγωγή δεν εκδόθηκε οριστική απόφαση.
- Με τους με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ..... ΕΙ 2021 ΕΜΠ 29-9-2021 πρόσθετους λόγους ισχυρίζεται επιπλέον ότι :
  - Η υπ’αριθμ. ....../15-6-2021 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ – ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης πάσχει από νόμιμη αιτιολογία.
  - Καλή πίστη της εταιρίας

**Επειδή**, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε’, ως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2014 και τη φορολογική περίοδο 1/1/2015 - 16/10/2015 (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 απόφαση ΣτΕ 1404/2015 «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, 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.»

**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 171 του Ν. 2717/1999 ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 Αποδεικτική δύναμη...»

**Επειδή** εν προκειμένω, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς τη συναλλαγή, στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου :

1) Από τον έλεγχο στις ανωτέρω εκδότριες επιχειρήσεις διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτες (εικονικές) επιχειρήσεις, καθώς:

- δεν διέθεταν έδρα,
- δεν διέθεταν προσωπικό,
- δεν διέθεταν πάγιο εξοπλισμό (ζυγολόγια, αρπάγη κ.λπ.) που είναι απαραίτητα για την ζύγιση και τη φόρτωση των εμπορευμάτων στα μεταφορικά μέσα,
- δεν είχαν πραγματοποιήσει τις αντίστοιχες αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή/ και εισαγωγές από τρίτες χώρες, ούτε διέθεταν τα ανάλογα αποθέματα προκειμένου να πραγματοποιήσουν τις πωλήσεις που φέρεται να πραγματοποιήσαν προς την ελεγχόμενη επιχείρηση
- στις περισσότερες εκ των περιπτώσεων οι φερόμενες μεταφορές των εμπορευμάτων προς την έδρα της προσφεύγουσας έγιναν είτε με Ε.Ι.Χ., είτε με μεταφορικά μέσα τρίτων επιχειρήσεων άσχετων με τη συναλλαγή, ή με φορτηγά που το μικτό τους βάρος ήταν πολύ μικρότερο από την ποσότητα εμπορευμάτων που φέρονταν να μεταφέρουν ή ακόμα και με αυτοκίνητα που δεν υφίστανται στη βάση δεδομένων οχημάτων της Γ.Γ.Π.Σ..
- Δύο από τους ανωτέρω προμηθευτές της ελεγχόμενης επιχείρησης δήλωσαν ότι την υπό κρίση περίοδο δεν ασκούσαν δραστηριότητα και δεν συνεργάστηκαν ποτέ με την ελεγχόμενη επιχείρηση. Συγκεκριμένα:

✓ Η .....υπέβαλε τη με αριθμό πρωτοκόλλου ..../13-09-2019 Υπεύθυνη Δήλωση, με την οποία δήλωσε ότι δεν είχε καμία σχέση με την επιχείρησή της, δεν πήγε ποτέ στην έδρα της και δεν έκανε καμία αγορά ή πώληση εμπορευμάτων. Μετά τη έναρξη της επιχείρησής της παρέδωσε τα βιβλία και τα στοιχεία της στον αδερφό της, ....., έναντι μικροποσών που εισέπραττε από τον ίδιο προκειμένου να συντηρήσει τα παιδιά της. Αλλά, ούτε και από τον ..... πραγματοποιήθηκαν οι ανωτέρω συναλλαγές, καθώς από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε, το ανωτέρω φυσικό πρόσωπο διατηρεί επιχείρηση, η οποία κρίθηκε συναλλακτικά ανύπαρκτη.

✓ Ο .....υπέβαλε τη με αριθμό πρωτοκόλλου ...../21-09-2020 Υπεύθυνη Δήλωση, με την οποία δήλωσε ότι λειτούργησε την επιχείρησή του το 2006 και δούλεψε μόνο για λίγους μήνες, λόγω του ότι μπαινόβγαινε στις φυλακές, ενώ με την προσφεύγουσα δεν δούλεψε ποτέ.

2) Επειδή από τον έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρία διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Οι συναλλαγές της με τις ανωτέρω επιχειρήσεις ήταν μεγάλης αξίας συνεχείς και επαναλαμβανόμενες. Με δεδομένο τα ανωτέρω, ήτοι το μέγεθος και τη συχνότητα των συναλλαγών της ελεγχόμενης επιχείρησης με τους ανωτέρω προμηθευτές της, η μη δημιουργία υπόνοιαι παρατυπιών από την ελεγχόμενη επιχείρηση αναφορικά με την επιχειρηματική δραστηριότητα των ανωτέρω επιχειρήσεων, δεν συνάδει με τα κοινά συναλλακτικά ήθη που διέπουν τη λειτουργία μιας επιχείρησης. Χαρακτηριστικά αναφέρεται ο προμηθευτής της προσφεύγουσας, ....., ο οποίος ενώ κρατείτο στις φυλακές Πατρών από 22-01-2016, εξακολουθούσε να εκδίδει φορολογικά στοιχεία προς την προσφεύγουσα και το φορολογικό έτος 2016, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που κατασχέθηκαν από την προσφεύγουσα.

- Η μεταφορά των εμπορευμάτων προς την προσφεύγουσα επιχείρηση διενεργήθηκε ως επί το πλείστον:

1. Με μεταφορικά μέσα που δεν είχαν την ικανότητα να μεταφέρουν τα εν λόγω εμπορεύματα (Ε.Ι.Χ.)

2. Με ανύπαρκτα μεταφορικά μέσα (δεν υπάρχουν στη βάση δεδομένων οχημάτων της Γ.Γ.Π.Σ.)

3. Με μεταφορικά μέσα τρίτων επιχειρήσεων, γεγονός που αντίκειται στις διατάξεις του ν.3446/2006, καθώς και στα όσα ορίζονται στο ν.δ.49/1968 «περί χορηγήσεως αδειών κυκλοφορίας φορτηγών αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως» και των τροποποιητικών και συμπληρωματικών αυτού ν.δ.833/1971 και 1268/1972».

Το ανωτέρω γεγονός ήταν σε γνώση της προσφεύγουσας επιχείρησης όπως προκύπτει και από τη με αριθμό πρωτοκόλλου ...../09-04-2021 Υπεύθυνη Δήλωση που υπέβαλε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ο υπεύθυνος της επιχείρησης, κ. ...., στην οποία αναφέρεται : *«....Τα στοιχεία που γράφονταν πάνω στα τιμολόγια και τα φορολογικά στοιχεία των προμηθευτών, επιβεβαιωνόταν από εμάς στην έδρα της επιχείρησης....»*

- Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των:

- Τιμολογίων Πώλησης, ΤΠ-ΔΑ &

- Δελτίων Αποστολής των ανωτέρω προμηθευτών της προσφεύγουσας επιχείρησης και

- των αποδείξεων πληρωμής που εξέδωσε η προσφεύγουσα έναντι της οφειλής της προς τους ανωτέρω προμηθευτές της, διαπιστώνεται εμφανής ομοιότητα στον γραφικό χαρακτήρα του ατόμου που τα συμπλήρωσε.

Το ανωτέρω γεγονός επιβεβαιώνεται και από τον νόμιμο εκπρόσωπό της, κ. ...., στην με αριθμό πρωτοκόλλου ..../19-04-2021 Υπεύθυνη Δήλωση, στην οποία αναφέρεται ότι τα φορολογικά στοιχεία των προμηθευτών συμπληρώνονταν πολλές φορές από τους ίδιους (.....) επειδή οι προμηθευτές τους ήταν αγράμματοι.



Σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 5 παρ.7 του ν.4093/12 τα φορολογικά στοιχεία διακίνησης εμπορευμάτων (Δελτία Αποστολής, ΤΠ-ΔΑ) συνοδεύουν τα διακινούμενα αγαθά σε όλη τη διάρκεια της διαδρομής από τον τόπο έναρξης της διακίνησης μέχρι τον τόπο παράδοσης ή προορισμού και επιδεικνύεται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο. Αντ' αυτού, τα διάφορα παραστατικά διακίνησης συμπληρώνονταν από την λογίστρια, κ. ...., μετά τη φερόμενη παραλαβή τους από την προσφεύγουσα με σκοπό να προσδώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές.

- Όσον αφορά στην εξόφληση των συναλλαγών της προσφεύγουσας με τους προμηθευτές της, προκύπτει ότι γινόταν με τρόπο σύννομο ώστε να προσδώσουν αληθοφάνεια στις εν λόγω συναλλαγές, ενώ στην πραγματικότητα γινόταν ανακύκλωση των χρημάτων. Συγκεκριμένα : Κατά τη χρήση 2014 η πληρωμή γίνεται κυρίως με έκδοση επιταγών. Η προσφεύγουσα εκδίδει αλληπάλληλες επιταγές (τραπεζικές ή εκδόσεως της ίδιας) ξεχωριστά για το κάθε τιμολόγιο του εκάστοτε προμηθευτή της, που στη συντριπτική πλειοψηφία των περιπτώσεων ακολουθείται από είσπραξη του ποσού από τον δικαιούχο με μετρητά την ίδια ημέρα που εκδίδεται και η επιταγή. Χαρακτηριστικά αναφέρεται η είσπραξη επιταγών εκδόσεως της προσφεύγουσας σε διαταγή ..... από τη ..... Συγκεκριμένα η κ. .... με Υπεύθυνη Δήλωση που υπέβαλε στον έλεγχο (αρ.πρωτ.εισερχ.1161/14-10-2019) δήλωσε ότι με τον ..... συζούσαν και είναι ο πατέρας των τεσσάρων παιδιών της. Την κατέβασε με το αυτοκίνητο από την Αλεξάνδρεια (που ζούσαν τότε) στη Θεσσαλονίκη, προκειμένου να εισπράξει επιταγές και εν συνεχεία του έδωσε τα χρήματα πίσω. Τις συγκεκριμένες επιταγές τις έδωσε στην ίδια για να τις εισπράξει, όχι όλες μαζί, αλλά μία-μία.

- Η ανωτέρω διαδικασία πληρωμής επιβεβαιώνεται και από τον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, κ. ...., στην με αριθμό πρωτοκόλλου ...../19-04-2021 Υπεύθυνη Δήλωση στην οποία αναφέρεται ότι “....οι επιταγές ήταν περισσότερες από μία για να εισπράττεται το ποσό με μετρητά. Εάν ο ίδιος προμηθευτής ερχόταν παραπάνω από μία φορά την ίδια ημέρα στην επιχείρηση για παράδοση εμπορευμάτων, πηγαίναμε μαζί πολλές φορές την ίδια ημέρα στην τράπεζα ....». Συνεπώς πήγαινε μαζί με τον προμηθευτή πολλές φορές μέσα στην ίδια ημέρα στην τράπεζα προκειμένου να εξοφλήσει παραπάνω από ένα τιμολόγια που εκδίδονταν την ίδια ημέρα, αντί να χρησιμοποιούνται οι λογαριασμοί όψεως των αντισυμβαλλόμενων, εφόσον πρόκειται για εμπορικές συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων. Στις ελάχιστες δε περιπτώσεις που η πληρωμή του προμηθευτή διενεργήθηκε με μεταφορά ποσού μέσω των τραπεζικών λογαριασμών των δύο μερών, την κατάθεση του ποσού στον λογαριασμό του προμηθευτή ακολούθησε ισόποση ανάληψη με μετρητά την ίδια ημέρα, στο ίδιο κατάστημα τράπεζας και τις περισσότερες φορές οι κινήσεις αυτές ήταν συνεχόμενες.

Επίσης από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στους εκδότες των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων με λήπτη την προσφεύγουσα δεν προέκυψε κανένα στοιχείο για την μετέπειτα πορεία

των εν λόγω πληρωμών ( π.χ. πληρωμή εξόδων της επιχείρησής τους, κατάθεση μέρους ή του συνόλου σε κάποιον τραπεζικό λογαριασμό κ.λ.π. ).

3) Όσον αφορά στη διαπίστωση περί της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη από τις επιχειρήσεις “..... του ..... – Α.Φ.Μ.:.....” και “..... του ..... – Α.Φ.Μ.:.....”

Από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε, σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα, ότι οι εκδότριες ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτες επιχειρήσεις. Ωστόσο, από τον έλεγχο του τρόπου μεταφοράς των εμπορευμάτων που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία διαπιστώθηκε ότι τα εν λόγω εμπορεύματα μεταφέρθηκαν με Φ.Δ.Χ., οι ιδιοκτήτες των οποίων επιβεβαίωσαν με υπεύθυνες δηλώσεις που κατέθεσαν στον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ότι ποτέ δεν πήγαν στην έδρα των επιχειρήσεων του ..... ή του ....., αλλά έγιναν με την μεσολάβηση τρίτων προσώπων από χώρους που δεν συνδέονται με τις παραπάνω επιχειρήσεις.

**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** 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 συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τουτό δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

**Επειδή**, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται: «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** οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, τέθηκαν και στον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης με το με αρ.πρωτ. ....../07-06-2021 Υπόμνημά της επί του με αριθμό ....../17-05-2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση προς Ακρόαση και οι οποίοι απαντήθηκαν από τον έλεγχο εμπεριστατωμένα.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην έκθεση ελέγχου, σχετικά με τους διενεργηθέντες ελέγχους από το ΚΕΜΕΕΠ και τις βουλγαρικές αρχές, ο έλεγχος αναφέρει ότι ο διενεργηθείς έλεγχος από το ΚΕΜΕΕΠ, έγινε μετά από αίτημα του παρόντος ελέγχου και αφορούσε **μόνο** τον έλεγχο της ορθής τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων ..... και ....., σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 2, 50 και 51 του ν. 4172/2013 και όχι έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Από τον διενεργηθέντα δε έλεγχο από τις Βουλγαρικές αρχές, ο οποίος προκλήθηκε μετά από αίτημα του παρόντος ελέγχου, δεν προέκυψαν ασφαλή συμπεράσματα σχετικά με την ορθότητα του συνόλου των αναγραφόμενων στα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης .....με λήπτη την επιχείρηση ....., όπως αναλυτικά αναφέρονται στο κεφάλαιο 3.3.7. «έλεγχος πωλήσεων» της έκθεσης ελέγχου, διότι δεν κατέστη εφικτή η διενέργεια ελέγχου με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, προκειμένου να συσχετισθούν τα είδη και οι ποσότητες που αναγράφονται στα τιμολόγια αγοράς με αυτά της πώλησης, καθώς η περιγραφή του είδους στα εν λόγω φορολογικά παραστατικά παρουσιάζουν σημαντικές διαφορές.

**Επειδή**, όσον αφορά στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας των πέντε επίμαχων επιχειρήσεων, επισημαίνονται τα εξής :

Οι εν λόγω προμηθευτές της προσφεύγουσας παρουσιάζουν στο φορολογικό έτος 2014 τις ακόλουθες αγορές και πωλήσεις :

.....

Αγορές 824,39€ με αντίστοιχες πωλήσεις 1.334.594,99€

.....

Αγορές βάσει ελέγχου 0,00 € με αντίστοιχες πωλήσεις 3.175.599,08 €

.....

Αγορές 0,00 € με αντίστοιχες πωλήσεις 617.108,05 €

.....

Αγορές 216,83 € με αντίστοιχες πωλήσεις 94.721,81€

Ο όγκος των πωλήσεων των εν λόγω επιχειρήσεων κατά τα έτη που φαινομενικά δραστηριοποιήθηκαν, δεν μπορεί να καλυφθεί από προμήθεια εμπορευμάτων με τον τρόπο που αναφέρεται από την προσφεύγουσα, ήτοι την συλλογή τους από τους κάδους απορριμάτων, ή από πλανόδιους πωλητές. Εξάλλου, και εάν γίνει δεκτό το γεγονός της αγοράς των ειδών από πλανόδιους θα έπρεπε να υφίσταται κάποιος χώρος, στον οποίο θα έπρεπε να αποθηκευτούν τα εμπορεύματα, καθώς και εξοπλισμός για την μεταφορά τους, τα οποία δεν ανευρέθησαν από τον έλεγχο, ούτε και υπεδείχθησαν από τους ίδιους τους προμηθευτές.

Περαιτέρω, η μεταφορά των εμπορευμάτων, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, γινόταν άλλοτε από τρίτους και άλλοτε από τους προμηθευτές της, καθώς η ίδια δεν διέθετε ίδια μεταφορικά μέσα. Ωστόσο, όπως προέκυψε από τον έλεγχο, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αναφέρουν μεταφορικά μέσα που είτε δεν είχαν την δυνατότητα να μεταφέρουν τα εμπορεύματα (ΕΙΧ), είτε ανήκαν σε τρίτους, είτε ήταν ανύπαρκτα. Ο ισχυρισμός ότι η προσφεύγουσα δεν είχε τη φορολογική υποχρέωση να ελέγχει αν το φορτηγό με το εμπόρευμα είναι ιδιωτικό, δημόσιο, κλεμμένο ή πληρώνει τέλη κυκλοφορίας, τυγχάνει απορριπτέος, καθότι στις πλείστες των περιπτώσεων τα φορολογικά στοιχεία συμπληρώνονταν από το λογιστήριο της προσφεύγουσας, σύμφωνα με την υπεύθυνη δήλωση του εκπροσώπου της, διότι οι προμηθευτές της ήταν αγράμματοι και επομένως η προσφεύγουσα γνώριζε για το μέσο που έκανε τη μεταφορά, εάν ήταν δηλαδή ΕΙΧ ή αν βρίσκονταν σε ακινησία. Εξάλλου, το στοιχείο διακίνησης εκδίδεται πριν τη μεταφορά του εμπορεύματος και το ακολουθεί σε όλη τη διαδρομή μέχρι την παράδοσή του στο πελάτη και ως εκ τούτου η προσφεύγουσα συμμετείχε στη παράνομη έκδοση των στοιχείων.

**Επειδή** περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι όλες οι πληρωμές της έγιναν διατραπεζικά και δεν αποδείχθηκε ότι τα χρήματα επέστρεφαν στην ίδια μετά την ανάληψη τους από τους προμηθευτές. Επισημαίνεται ότι, παρατηρήθηκε από τον έλεγχο σε πολλές περιπτώσεις,

ιδιαιτέρως στην περίπτωση του προμηθευτή ....., να γίνονται 18 και 19 μεταφορές scrap μετάλλων την ίδια ημέρα με χρονική απόσταση μισής ώρας και μερικές φορές χωρίς να έχει γεμίσει με εμπορεύματα το φορτηγό που τα μετέφερε. Παράλληλα, η προσφεύγουσα εξέδιδε τραπεζικές επιταγές για κάθε φορολογικό στοιχείο που εκδίδονταν την ίδια ημέρα. Τις εν λόγω επιταγές, ο προμηθευτής εισέπραττε από την τράπεζα με μετρητά και μάλιστα μερικές φορές με διαφορά ενός λεπτού από την κατάθεση του ποσού. Η προσφεύγουσα δεν αιτιολογεί επαρκώς το λόγο που εκδίδονταν οι επιταγές ξεχωριστά για κάθε εκδιδόμενο φορολογικό στοιχείο, εφόσον όπως ισχυρίζεται οι προμηθευτές της, παρόλο ότι ήταν αγράμματοι, είχαν ωστόσο τη δυνατότητα να κατανοήσουν το ποσό που τους όφειλε την ίδια ημέρα και να το εισπράξουν με μία επιταγή, ώστε να αποφύγει και η εταιρία τα έξοδα προμήθειας της Τράπεζας. Αντίθετα, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι πληρωμές των κρινόμενων φορολογικών στοιχείων γινόταν με τρόπο τέτοιο ώστε να δοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές της.

**Επειδή** επιπλέον η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προμηθευτές της ήταν αθίγγανοι, οι οποίοι, κατά τους ισχυρισμούς της, λειτουργούν παράνομα με την ανοχή των φορολογικών αρχών, και ότι η ίδια έδειξε τη δέουσα επιμέλεια ως προς τις συναλλαγές της με την προσκόμιση της έναρξης δραστηριότητας των επιχειρήσεων με τις οποίες η προσφεύγουσα συναλλάχθηκε, καθώς και των αποφάσεων αδειοδότησης για τη συλλογή και μεταφορά μη επικίνδυνων αποβλήτων του τμήματος Περιβαλλοντικού και χωρικού σχεδιασμού της Αποκεντρωμένης Διοίκησης Μακεδονίας-Θράκης, οι οποίες εκδόθηκαν κατά την έναρξη των δραστηριοτήτων τους.

**Επειδή,** τα ως άνω προσκομιζόμενα αποδεικνύουν ότι οι επιχειρήσεις αυτές είναι φορολογικώς και όχι συναλλακτικώς υπαρκτές. Εξάλλου, κατά την έναρξη των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης αν και γίνεται η σχετική αυτοψία από την φορολογική αρχή, ωστόσο αυτό δεν αποδεικνύει ότι η επιχείρηση αυτή μετά τον έλεγχο θα συνεχίσει να λειτουργεί σύννομα, γεγονός που όφειλε η προσφεύγουσα να διασφαλίσει με οποιοδήποτε δυνατό τρόπο, εφόσον συναλλάσσονταν με επιχειρήσεις αυξημένου κινδύνου από άποψη νομιμότητας, όπως και η ίδια η προσφεύγουσα αποδέχεται. Τουναντίον, λαμβάνοντας υπόψη αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία του προσφεύγουσας εταιρίας δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση του εκδότη 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 στην προσφεύγουσα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων, συνάγεται ότι η προσφεύγουσα δεν ενήργησε καλόπιστα, ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

**Επειδή** η προσφεύγουσα εν προκειμένω προσκομίζει στοιχεία, τα οποία τέθηκαν υπόψη του έλεγχου και εκτιμήθηκαν αναλόγως και τα οποία δεν δύνανται να μεταβάλλουν την κρίση περί της εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, καθώς ο έλεγχος απέδειξε με τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις ήταν, κατά την επίμαχη χρήση, πρόσωπα φορολογικώς μεν υπαρκτά, υπό την έννοια ότι διέθεταν Α.Φ.Μ. και είχαν προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτα, αφού από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς δεν διέθεταν την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ούτε τα κατάλληλα μεταφορικά μέσα ώστε να προβούν στην πώληση τόσο μεγάλου όγκου εμπορευμάτων και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες συναλλαγές. Περαιτέρω, η πληρωμή των επίμαχων φορολογικών στοιχείων με την ταυτόχρονη παρουσία του εκπροσώπου της προσφεύγουσας και του εκδότη του στοιχείου δεν αποτελεί πλήρη απόδειξη της συναλλαγής, καθώς από τον έλεγχο στους εκδότες διαπιστώθηκε ότι ο τρόπος αυτός ακολουθήθηκε σε πλείστες συναλλαγές τους με σκοπό να προσδοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές αυτές.

**Επειδή** εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, όπως αναλυτικά εκτέθηκε, ούτε απέδειξε ότι συναλλάχθηκε με πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναφέρονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 16/7/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ .....

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

Η με αριθμό ...../16-6-2021 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

| ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ<br>Δ.Ε.Δ. |
|---------------|------------------------------|
| 306.449,62 €  | 306.449,62 €                 |

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο 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.