



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη ,16/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1122

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8-10

**Ταχ. Κώδικας** : 546 39 Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313332246

**E-Mail** : ded.thess@aade.gr

**Url** : www.aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

**2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης **14-01-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία ....., με **ΑΦΜ:** ....., κατά:

α)της υπ' αριθμ. .../08-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 Ν 4337/2015, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2015,

β)της υπ'αριθμ...../08-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ-ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2015 του προϊσταμένου της ΔΟΥ ..... , και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14-01-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης 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:

Με την με αριθμ. ..../08-12-2021 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3&5 Ν 4337/2015, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2015, του προϊσταμένου της ΔΟΥ ....., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **819,60€**, διότι υπέπεσε στην παράβαση της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία, οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 2.049,00€ (2.049,00€\*40%), κατά παράβαση των διατάξεων του Ν4308/2014(Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της παραγράφου 3β του άρθρου 7 του Ν 4337/2015 .

Με την με αριθμ. ..../08-12-2021 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ Ν4174/2013, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2015, του προϊσταμένου της ΔΟΥ ....., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **235,64€** διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, το δε πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ'της παρ. 2 του άρθρου 55 Ν.4174/2013, όπως αυτές ισχύουν μετά τις διατάξεις άρθρου 79 του Ν 4472/2017 και είναι ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε (471,28€\*50%).

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 08-12-2021 έκθεσης ελέγχου προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 55 Ν.4174/13 & άρθρου 79 Ν.4472/2017) και της από 08-12-2021 έκθεσης ελέγχου Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014), Ν.4337/2015 & Ν.4174/2013., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ. ..../19-10-2021 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ .....

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το από ...../28-09-2021 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ...., με συνημμένη την από 24/09/2021 έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε για την επιχείρηση «..... (πρώην . ....)» με Α.Φ.Μ. .... Βάσει του παραπάνω Δελτίου Πληροφοριών και από τον έλεγχο που διενεργήθηκε,

διαπιστώθηκε ότι η παραπάνω επιχείρηση εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και η ελεγχόμενη επιχείρηση.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα έλαβε από την ως άνω επιχείρηση οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66, παρ. 5, περ. ε, του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), συνολικής καθαρής αξίας 2.049,00 € πλέον ΦΠΑ 471,28€.

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

- 1) Άρνηση της εικονικότητας του επίμαχου φορολογικού στοιχείου-Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας-Καλόπιστος λήπτης.
- 2)Εφαρμογή ευμενέστερου καθεστώτος
- 3)Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
- 4)Αρχή της Χρηστής Διοίκησης-Μη νόμιμο επιβολής «ενδίκων» φόρων και προστίμων

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».*

**Επειδή**, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: *« Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν **σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».***

**Επειδή**, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε', ως ίσχυε κατά τη κρινόμενη περίοδο (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** στο Ν.4308/2013 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «*Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».*

**Επειδή** σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματι 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** 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**, 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 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 (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 το 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**, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

**Επειδή**, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

**Επειδή**, εν προκειμένω, ο έλεγχος της ΔΟΥ ..... υιοθέτησε τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 24-09-2021 έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ ....., η οποία αφορά στην επιχείρηση «.....», πρώην

«.....», με ΑΦΜ:....., και έκρινε το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο εικονικό, στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των στοιχείων:

- κατά το φυσικό έλεγχο των εμπορευμάτων που τελωνίστηκαν με την αριθ. ..../24-02-2015 Δ/ση Εισαγωγής του ....., τα δέματα ή κιβώτια στα οποία ήταν συσκευασμένα τα ενδύματα, έφεραν εξωτερικά γραμμένο το όνομα του τελικού-πραγματικού παραλήπτη,
- κατά τον ανωτέρω φυσικό έλεγχο, βρέθηκε μέρος δευτέρου κιβωτολογίου που περιέχει μία επιπλέον στήλη με τον τετραψήφιο κωδικό του τελικού-πραγματικού παραλήπτη,
- από το ..... τους απεστάλησαν, μεταξύ άλλων, δύο διασαφήσεις που κατέθεσε η ελεγχόμενη (αρ. ..../07-05-2015 και ..../17-09-2015) στις οποίες συνημμένα υπάρχουν κιβωτολόγια που φέρουν στήλη με τους κωδικούς των τελικών-πραγματικών παραληπτών και για ορισμένα εμπορεύματα καταγράφεται το ονοματεπώνυμο και τα στοιχεία επικοινωνίας του τελικού-πραγματικού παραλήπτη,
- εντός των δεμάτων βρέθηκαν κατάλογοι προϊόντων οι οποίοι αναφέρουν ως παραγωγούς εταιρίες διαφορετικές από την φερόμενη ως προμηθεύτρια «.....»,
- από το φυσικό έλεγχο-εξέταση διαπίστωσαν καταφανέστατη υποτιμολόγηση των αξιών των εισαχθέντων εμπορευμάτων, καθώς πρόκειται για καλής ποιότητας και συσκευασίας κλωστοϋφαντουργικά προϊόντα,
- η ελεγχόμενη αποπληρώνει τον Τούρκο προμηθευτή τρεις (3) μήνες μετά την παραλαβή των εμπορευμάτων, όχι μέσω τραπεζής αλλά μετρητοίς, ενώ σε αρκετά τιμολόγια εισαγωγής δεν αναγράφεται ο όρος πληρωμής,
- επιβεβαιώνοντας το καταφάνες, οι κατώτατες τιμές που τις απέστειλε, για τα ληφθέντα δείγματα, η ..... Τμήμα Αξιών, για ομοειδή εμπορεύματα προερχόμενα από την Τουρκία, είναι πολλαπλάσιες αυτών που δηλώθηκαν κατά τον υπό έλεγχο τελωνισμό,
- η ελεγχόμενη διακίνησε στο εσωτερικό μεγάλο όγκο των εμπορευμάτων που εισήγαγε, χωρίς την έκδοση νόμιμων φορολογικών στοιχείων,
- το μεγαλύτερο μέρος των πωλήσεων που πραγματοποιεί η ..... στην εσωτερική αγορά, πραγματοποιείται με μηδαμινά ποσοστά κέρδους,
- πελάτης της .. ..... έχει προβεί σε πληρωμές στην Τουρκία, χωρίς να έχει πραγματοποιήσει αντίστοιχη εισαγωγή, ενώ, λίγες ημέρες μετά την πληρωμή στην Τουρκία, παραλαμβάνει εμπορεύματα από την . .....,
- πελάτης της . ....., τους δήλωσε ότι ο ίδιος πραγματοποιεί τις παραγγελίες στους Τούρκους προμηθευτές, στη συνέχεια τα εμπορεύματα μεταφέρονται σε εταιρία «.....» στην Κων/πολη, από εκεί μεταφέρονται στην Ελλάδα, στη συνέχεια παραδίδονται τελωνισμένα στην επιχείρησή του και όσον αφορά τις δηλωθείσες κατά τον τελωνισμό αξίες, αυτές δεν είναι οι πραγματικές,
- για την εξόφληση των τιμολογίων πώλησης στο εσωτερικό, ορισμένοι «πελάτες» της . ..... φέρονται να πληρώνουν αρχικά μετρητοίς, στη συνέχεια

παραλαμβάνουν τραπεζικά έγγραφα από τον κ....., προς νομοτυπική κάλυψη, σύμφωνα με τα οποία οι καταθέσεις γίνονται (συνήθως) σε κέντρα αυτόματων συναλλαγών σε διάφορες πόλεις ανά την Ελλάδα, ενώ κάποιοι άλλοι δεν διαθέτουν τα απαιτούμενα τραπεζικά έγγραφα και προσκόμισαν στην Υπηρεσία την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού της .. .....

- πελάτης της . ..... αποπληρώνει τέσσερις μήνες μετά την έκδοση τιμολογίου πώλησης από την ελεγχόμενη, σε ημερομηνία που είναι κλειστές οι τράπεζες λόγω των «.....».
- από την επεξεργασία των εκτυπώσεων των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών όψεως της ..... , προκύπτει ότι πραγματοποιούνται δεκάδες πληρωμές σε καταστήματα αυτόματων συναλλαγών (.....), οι οποίες ως καταθέτες εμφανίζουν επιχειρήσεις και επιτηδευματίες που η έδρα τους βρίσκεται σε πόλεις διαφορετικές από τα σημεία που πραγματοποιούνται οι καταθέσεις,

προκύπτει ότι :

- η εμφανιζόμενη ως εισαγωγέας .. ....., ουδεμία σχέση έχει με την αγορά των εμπορευμάτων από την Τουρκία, ήτοι με την πραγματική κυριότητα αυτών,
- η πραγματική δραστηριότητά της αφορά, την έναντι αμοιβής, μεταφορά των εμπορευμάτων από την Τουρκία, τον τελωνισμό με υποτιμολόγηση της αξίας και την παράδοση στους πραγματικούς αγοραστές-κυρίου.

**Επειδή,** ωστόσο, όπως προκύπτει και από το κεφάλαιο IV ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ-ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ της από 24-09-2021 έκθεσης μερικού ελέγχου της ΔΟΥ ..... που αφορά την εκδότρια επιχείρηση «.....», πρώην «.....» με ΑΦΜ:....., και γίνεται πλήρως αποδεκτό από τις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου « η εκδότρια επιχείρηση, κατά την επίδικη χρήση, προέβη σε υποτιμολόγηση εισαγόμενων από την Τουρκία εμπορευμάτων, με την κατάθεση συνολικά (24) Δ/σεων Εισαγωγής (23 στο Τελωνείο Κατερίνης και μία στο Β΄ Τελωνείο Θεσσαλονίκης), με τη μέθοδο της προσκόμισης και επισύναψης εικονικού και ανακριβούς ως προς την αξία τιμολογίου, με σκοπό τη μη καταβολή των πράγματι αναλογούντων φόρων (ΦΠΑ) και λοιπών επιβαρύνσεων, προς ίδιο όφελος, σε βάρος των εσόδων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 29 και 32 του Καν. 2913/92, όπως ίσχυαν μέχρι 30-04-2016, των διατάξεων των άρθρων 70-72 του Καν. 952/13, όπως ισχύουν από 01-05-2016, σε συνδυασμό με τα άρθρα 26, 29 και 33 του Ν.2960/01/Ε.Τ.Κ. Στη συνέχεια προέβη στην παράδοση των ως άνω εισαχθέντων εμπορευμάτων στις κατά τόπο έδρες των πραγματικών αγοραστών, ήτοι σε αυτούς που τα παρήγγειλαν και κατέβαλαν οι ίδιοι την αξία τους στο εξωτερικό (Τουρκία).»

**Επειδή**, από το ανωτέρω πόρισμα προκύπτει καταφανέστατα ότι τα εμπορεύματα υπήρχαν, εισήχθησαν στην Ελλάδα με την κατάθεση Διασαφήσεων Εισαγωγής και ακολούθως παραδόθηκαν στις έδρες των πραγματικών αγοραστών.

**Επειδή**, η ΔΟΥ ..... με τις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου αποδέχθηκε το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου της ΔΟΥ ..... που αφορούσε τον εκδότη του στοιχείου, χωρίς να προχωρήσει σε επαληθεύσεις/διασταυρώσεις αναφορικά με το συγκεκριμένο φορολογικό στοιχείο, όπως π.χ. ο τρόπος εξόφλησης αυτού, ή η διάθεση των συγκεκριμένων εμπορευμάτων στην αγορά από τον προσφεύγοντα.

**Επειδή**, η ..... δεν απέδειξε ότι η υπό κρίση συναλλαγή ήταν ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, ή ότι πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο. Επιπλέον, ο εκδότης είναι γνωστό φορολογικώς πρόσωπο, ενώ δεν αποδείχθηκε ότι είναι συναλλακτικά ανύπαρκτο.

**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**, δεν αποδείχθηκε ότι το επίδικο φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της από **14-01-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία ....., με **ΑΦΜ:** .....

#### **Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης**

|                                                                                     | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ  | ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|-------------------------------------------------------------------------------------|----------------|----------------|
| Υπ'αριθμ. .../08-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 Ν 4337/2015, φορολογικής | <b>819,60€</b> | <b>0,00€</b>   |

|                                                                                                                                |                |              |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|--------------|
| περιόδου 01-01 έως 31-12-2015.                                                                                                 |                |              |
| Υπ' αριθμ. ....../08-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2015 | <b>235,64€</b> | <b>0,00€</b> |

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

**Ακριβές αντίγραφο**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς**

**Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ  
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ**

**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