



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 05/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1057

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

Email : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **05/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΤΟΥ** **με ΑΦΜ:** κατά : α) της με αριθμό /04-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, β) της με αριθμό /04-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 και γ) της με αριθμό /04-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-

31/12/2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας ΔΟΥ.

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

Επί της από **05/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ΤΟΥ** **με ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. **/04-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 31.467,12 €, πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας, ύψους 15.733,56 €, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 7.330,27€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 54.530,95 €.

Με την με αρ. **/04-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 22.689,25 €, πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας, ύψους 11.344,63 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 34.033,88 €.

Με την με αρ. **/04-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 παρ.1 του ν. 4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, (εκ παραδρομής, στο τίτλο της, αναγράφεται, ως πράξης του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 4.692,00€, επειδή έλαβε και καταχώρισε δύο (2) εικονικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 40.800,00 € πλέον Φ.Π.Α. ύψους 9.384,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 55 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013, (Κ.Φ.Δ), όπως ίσχυαν μέχρι 17/10/2015, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 79 του ν. 4472/2017, ήτοι, πρόστιμο ίσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε (9.384,00 x 50%).

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από 04/12/2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και περί ορθής εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4172/2013, 4308/2014, Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 79 του ν. 4472/2017, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015, που

συντάχθηκαν δυνάμει της με αριθμ./07-10-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης. Αίτια του παρόντος ελέγχου, αποτέλεσε το από 05/10/2021 έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης της Δ' Υποδιεύθυνσης - Τμήμα Δ2 Προληπτικών Ελέγχων Αλεξανδρούπολης, με το οποίο διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, η έκθεση ελέγχου (Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), η πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος (ν. 2238/1994, 4172/2013 και 4174/2013), και η πληροφοριακή έκθεση Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000& 4174/2013), που συνέταξε για την προσφεύγουσα επιχείρηση. Ειδικότερα, από τις ανωτέρω εκθέσεις προκύπτει ότι, συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Τμήμα Δ2 Προληπτικών Ελέγχων Αλεξανδρούπολης, στα πλαίσια συνδρομής του στην έρευνα που διεξήγαγε το Τμήμα Α6 Ερευνών Κοζάνης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, μετέβη, μετά από συνεννόηση με την προσφεύγουσα, λόγω της από 07/06/2019 διακοπής της ατομικής της επιχείρησης, στα γραφεία του λογιστή της, και αφού κατέσχεσε βιβλία και στοιχεία εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «..... ΤΟΥ» με ΑΦΜ, τα απέστειλε στο Τμήμα Α6 Ερευνών Κοζάνης της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης προς επεξεργασία. Περαιτέρω, το Τμήμα Α6 Ερευνών Κοζάνης, ολοκληρώνοντας τον έλεγχο για την ελεγχόμενη επιχείρηση «..... ΤΟΥ» με ΑΦΜ, για τα ελεγχόμενα έτη μέχρι το έτος 2015, συνέταξε την από 31/10/2019 σχετική έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων εφαρμογής των διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν. 4308/2015 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/2013, την οποία διαβίβασε στο Τμήμα Δ2 Προληπτικών Ελέγχων Αλεξανδρούπολης, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και σύμφωνα με την οποία διαπίστωσε ότι η επιχείρηση «..... ΤΟΥ», εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς την επιχείρηση «..... ΤΟΥ», με ΑΦΜ, ήτοι, πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 98.650,00€, πλέον Φ.Π.Α 22.689,25€, .

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /05-01-2022 ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας ότι όλες οι συναλλαγές της με τον εκδότη,, υπήρξαν πραγματικές και σε καμία περίπτωση εικονικές, αφού πρόκειται για την εκτέλεση από αυτόν εργασιών που εμπίπτουν στο αντικείμενο της δραστηριότητάς της και την ανάληψη υποχρεώσεων της στην περιοχή της Κοζάνης. Όλα τα φορολογικά στοιχεία έχουν καταχωρηθεί στα επίσημα βιβλία, εξοφλήθηκαν δε, με τραπεζικές καταβολές από την ίδια, έχουν συμπεριληφθεί στις δηλώσεις Ε1 και στις δηλώσεις ΦΠΑ του κάθε τριμήνου που αφορούν, έχουν συμπεριληφθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών που έχουν εμπροθέσμως υποβληθεί, ενώ τα ιδιωτικά συμφωνητικά υπεργολαβίας μεταξύ της ίδιας και του, έχουν κατατεθεί από την ίδια στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Διδυμότειχου και ήδη Δ.Ο.Υ. Ορεστιάδας. Εξάλλου, η ίδια η Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης αποδέχεται τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, αφού κατά το μήνα Ιούνιο 2014, επέβαλε κατάσχεση εις χείρας της, ως τρίτης για χρέη του

....., αναγνωρίζοντας κατά αυτόν τον τρόπο, τόσο την ύπαρξη πραγματικής συμβατικής σχέσης μεταξύ της ίδιας και του εκδότη, αλλά και βεβαιώνοντας ότι ήταν σε γνώση της, όλα τα παραπάνω στοιχεία και οι συναλλαγές, τις οποίες θεώρησε πραγματικές, αφού ζήτησε, την κατάσχεση του ποσού που αντιστοιχεί στην παρασχεθείσα από αυτόν εργασία.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 55 του ν. 4174/2013**, όπως ίσχυαν για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι την 16/10/2015, οριζόταν ότι : «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

[....]

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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..... 2. α)...., β)...γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της **περ. δ΄ της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013**, όπως ίσχυε μέχρι 17/10/2015: «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του

φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή..»

Επειδή, σύμφωνα στις μεταβατικές διατάξεις της **παρ.8 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015** ορίζεται ότι : « η περίπτωση δ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του Ν.4337/2015 και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 79 του ν. 4472/2017 ορίζεται ότι : «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α΄ 179) και της περίπτωσης δ΄ της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α΄ 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, 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 65 του Ν.4174/2013 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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). Υπό το ίδιο σκεπτικό εκδόθηκε και η με αριθμ. 1404/2015 απόφαση του ΣΤΕ, σύμφωνα με την οποία κρίθηκε ότι 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 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 ελλείψει 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 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου). 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, 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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Η προσφεύγουσα λειτουργούσε με τη μορφή της ατομικής επιχείρησης, με ημερομηνία έναρξης και διακοπής εργασιών στις 10/11/2008, με αντικείμενο εργασιών αντικείμενο εργασιών τις εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών, με έδρα , Τ.Κ. 68400. Αιτία του παρόντος ελέγχου αποτέλεσε, το από 05/10/2021 έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης της Δ΄ Υποδιεύθυνσης - Τμήμα Δ2 Προληπτικών Ελέγχων Αλεξανδρούπολης, με το οποίο διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, η έκθεση ελέγχου (Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), η πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος (ν. 2238/1994, 4172/2013 και 4174/2013), καθώς και η πληροφοριακή έκθεση Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000 & 4174/2013), που συνέταξε για την προσφεύγουσα επιχείρηση. Στις ως άνω εκθέσεις, εμπεριέχονται οι διαπιστώσεις του Α6 Τμήματος Ερευνών Κοζάνης, μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου της στην επιχείρηση

«.....», με ΑΦΜ, μέχρι το φορολογικό έτος 2015, όπως αυτές καταγράφονται στην από 31/10/2019 σχετική έκθεση επεξεργασίας κατασχεμένων εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 και των ν. 4093/12, 4308/2014 & 4174/2013. Η φορολογική αρχή, υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στις σχετικές εκθέσεις, έκρινε τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με την επιχείρηση «.....», εικονικές, στηριζόμενη στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια επιχείρηση:

- Δεν είχε στην κατοχή της κανένα αναγκαίο για τις υπηρεσίες αυτές μηχανήμα έργου, ή φορτηγό αυτοκίνητο και γενικά κανενός είδους πάγιο εξοπλισμό, όπως απαιτείται για επιχειρήσεις αυτού του είδους.
- Δεν απασχολούσε προσωπικό και συγκεκριμένα εργάτες, τεχνικούς ή και διοικητικούς υπαλλήλους οι οποίοι απαιτούνται προκειμένου να φέρουν κατά τη συνήθη πρακτική εις πέρας, αυτού του είδους αλλά και αυτής της χρηματικής αξίας, εργασίες.
- Η επιχείρηση δεν πραγματοποίησε καμία αγορά ή δαπάνη στο πλαίσιο της άσκησης της δραστηριότητας χωματουργικές εργασίες.
- Δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ως όφειλε, για τα φορολογικά έτη / φορολογικές περιόδους 2014 και 2015
- Σε όσες περιπτώσεις υπήρχαν οι χρηματικές καταβολές και προσκομίστηκαν τα σχετικά παραστατικά, αυτά δεν ανταποκρίνονταν στα ποσά που αναγράφονταν στα εικονικά τιμολόγια.

Επειδή, όσον αφορά στην προσφεύγουσα, από τους ελέγχους των ανωτέρω Υπηρεσιών, διαπιστώθηκε ότι αυτή, έλαβε πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....» συνολικής καθαρής αξίας 98.650,00€ πλέον ΦΠΑ ύψους 22.689,25€. Από τη διασταύρωση των ιδιωτικών συμφωνητικών που συνάφθηκαν μεταξύ της προσφεύγουσας και του εκδότη, και αφορούσαν σε εκτέλεση έργων από τον τελευταίο, διαπιστώθηκε ότι οι αριθμοί καταχώρησης που αφορούν συμφωνητικά άλλων επαγγελματιών ξένων προς τα ανωτέρω πρόσωπα, ενώ η υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης που φέρεται ότι καταχώρησε τα σχετικά συμφωνητικά έχει συνταξιοδοτηθεί από το 2011.

Επειδή, με βάση τα ως άνω δεδομένα και λαμβάνοντας υπόψη ότι η υπό κρίση περίπτωση αφορά τη λήψη εικονικών τιμολογίων ως προς τη συναλλαγή και σε συνδυασμό με τις αναφερθείσες διατάξεις και την ερμηνεία τους, όταν σε ορισμένο επιτηδευματία αποδίδεται η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου, υπό την έννοια 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχάς, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας, ότι προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι

πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή οπότε, και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο.

Επειδή, η επίκληση της καταχώρησης των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων στα επίσημα βιβλία της και στις δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ, δεν επαρκεί για τη απόδειξη των συναλλαγών, καθόσον αυτός ακριβώς είναι ο σκοπός της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι, η χρησιμοποίησή τους, προκειμένου να επωφεληθούν της έκπτωσης των φορολογητέων εισροών (Φ.Π.Α.) και αγορών (στη φορολογία εισοδήματος) με συνέπεια τη μειωμένη απόδοση φόρων.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ,η προσφεύγουσα- λήπτρια επιχείρηση, η οποία έχει και το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών, δεν προσκόμισε, τόσο στη Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, όσο και στην Υπηρεσία μας κατά το στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα στοιχείο για την εκτέλεση των ως άνω αναφερόμενων εργασιών που αναγράφονται στα επίμαχα κατασχεμένα φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 98.650,00€ πλέον ΦΠΑ ύψους 22.689,25€, ενώ η επίκληση εκ μέρους της, των ιδιωτικών συμφωνητικών και των τραπεζικών συναλλαγών για την απόδειξη της εκτέλεσης των εργασιών, έχουν κριθεί προδήλως αβάσιμοι, δεδομένου ότι, από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου προκύπτει αφενός, ότι οι τραπεζικές καταθέσεις δεν ανταποκρίνονται στα ποσά των εικονικών τιμολογίων και αφετέρου, τα ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ του εκδότη και της προσφεύγουσας φέρουν αριθμούς καταχώρησης που αφορούν συμφωνητικά άλλων επαγγελματιών, ενώ η υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης που φέρεται ότι καταχώρησε τα σχετικά συμφωνητικά έχει συνταξιοδοτηθεί από το 2011.

Επειδή περαιτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι η ίδια η φορολογική αρχή θεώρησε ως πραγματικές τις συναλλαγές αυτές και της επέβαλλε κατάσχεση εις χείρας της, ως τρίτης, για χρέη του , αναγνωρίζοντας κατά αυτόν τον τρόπο, την ύπαρξη πραγματικής συμβατικής σχέσης μεταξύ αυτής και του εκδότη, ομοίως απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθότι, πέραν του γεγονότος ότι η κατάσχεση εις χείρας τρίτων έλαβε χώρα σε χρόνο προγενέστερο του έτους 2015 που αφορούν τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, επιπλέον, γίνεται με βάση στοιχεία για απαιτήσεις από εκδοθέντα τιμολόγια, χωρίς η πράξη αυτή της Φορολογικής Διοίκησης να προϋποθέτει και έλεγχο της εικονικότητας των συναλλαγών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **05/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

Α. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Αρ. πράξης	Φορ. έτος	Κύριος φόρος	πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	Συνολικό ποσό προς καταβολή βάσει της παρούσας απόφασης
.../04-12-21	2015	31.467,12	15.733,56	7.330,27	54.530,95

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

Β. Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α.

Αρ. πράξης	Φορ/κή περίοδο	Κύριος φόρος	πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4174/2013	Συνολικό ποσό προς καταβολή βάσει της παρούσας απόφασης
.../04-12-21	01/01/2015-31/12/2015	22.689,25	11.344,63	34.033,88

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

Γ. Ως προς το πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρου 79 ν. 4472/2017)

Πρόστιμο άρθρου 79 § 1 ν. 4472/2017	Βάσει Απόφασης
Υπ'αρ./04-12-2021 φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015	4.692,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α.
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