



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18/4/2022

Αριθμός απόφασης: 791

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

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 (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 Α.Α.Δ.Ε. (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. Την από **21/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...», **ΑΦΜ** ..., κατά της υπ' αριθ. ... **18/11/2021** πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. ... **18/11/2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **21/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...», **ΑΦΜ** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ. ... **18/11/2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 1.200,00€ λόγω λήψης ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία, καθαρής αξίας 6.000,00€ πλέον ΦΠΑ 1.380,00€ συνολικής αξίας 7.380,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ**

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από τη ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης βάσει της από 18/11/2021 έκθεσης ελέγχου προστίμου αρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 σε εκτέλεση της με αριθ. .../2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το από **14/1/2021** υπηρεσιακό σημείωμα και η σχετική από **29/12/2020** έκθεση μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012) & αρθρ. 7 Ν.4337/2015 της ίδιας ελεγκτικής αρχής (ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης) για την εταιρεία με την επωνυμία «...», **ΑΦΜ** ... σύμφωνα με τα οποία η τελευταία ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο φορολογικό έτος 2014 και μεταξύ των ληπτών συμπεριλαμβανόταν και η προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης έχει παραγραφεί.
- Έλλειψη αιτιολογίας, ανυπαρξία εικονικότητας και μη νόμιμη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 66 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: « ... 5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016 «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του νέου Κεφαλαίου Δωδέκατου «ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ - ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ» (άρθρα 66-71) του Ν.4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Κ.Φ.Δ.), όπως αυτό προστέθηκε στον Κ.Φ.Δ., με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015» διευκρινίσθηκε ότι:

«1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.).

Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. ...

Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ.

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων

ι. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και **όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου**. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής). ...». Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 3α του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν».

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ 27α του Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. ...».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των

φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή, σύμφωνα με την από **29.12.2020** έκθεση μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης η εταιρεία με την επωνυμία «...» **με ΑΦΜ ...** εξέδιδε εικονικά φορολογικά στοιχεία. Μεταξύ των ληπτών των φορολογικών της στοιχείων το φορολογικό έτος 2014 ήταν και η προσφεύγουσα, η οποία έλαβε ένα μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία, καθαρής αξίας 6.000,00€ πλέον ΦΠΑ 1.380,00€ συνολικής αξίας 7.380,00€. Η λήψη του παραπάνω μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013.

Ως εκ τούτου η προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου, για έκδοση και κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2014 κατέστη δεκαετής σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 3α του Ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 66 παρ. 27α του Ν. 4646/2019. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του οικείου προστίμου ΚΦΑΣ δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης (**18/11/2021**).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης **απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος**.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε΄ του ν. 4174/2013, ως ίσχυε από 01.01.2014 έως 16.10.2015, οριζόταν ότι: «... 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. ...»

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, 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, 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 εμπειριστατωμένα 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, με το άρθρο 10 παρ. 8 του Κ.Φ.Α.Σ. (υποπαράγραφος Ε.1. της παρ. Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012) ορίζεται ότι: «8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσον 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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης 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 τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... 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, 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, ερειδόμενη επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, συνταχθείσας 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 διαλαμβανόμενων 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, 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, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η μερική εικονικότητα του υπό κρίση τιμολογίου αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στην από 18/11/2021 έκθεση ελέγχου προστίμου αρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, ερειδόμενη στο από **14/1/2021** υπηρεσιακό σημείωμα και τη σχετική από **29/12/2020** έκθεση μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012) & αρθρ. 7 Ν.4337/2015 της ίδιας ελεγκτικής αρχής σύμφωνα με την οποία η εταιρεία με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ** ... (με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες χρηματοδοτικής μίσθωσης ή ενοικίασης χρόνου απασχόλησης μηχανής προς επεξεργασία δεδομένων και δευτερεύουσες τις υπηρεσίες παροχής συμβουλών σε θέματα γενικής διαχείρισης, υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια με διάθεση πρόσβασης στο διαδίκτυο (internet-cafe), υπηρεσίες δημιουργίας ιστοσελίδων στο διαδίκτυο, δραστηριότητες παροχής συμβουλών σχετικά με τους ηλεκτρονικούς υπολογιστές, υπηρεσίες πλήρους διαφήμισης), εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία σε διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και στην προσφεύγουσα. Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής:

- Οι συναλλαγές που διενήργησε η επιχείρηση «...» με **ΑΦΜ** ... με τις επιχειρήσεις ... ήταν εικονικές, καθόσον οι εν λόγω επιχειρήσεις δε διέθεταν επαγγελματικές εγκαταστάσεις, προσωπικό και εμπορεύματα, ενώ και από τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία δεν προκύπτουν οι απαραίτητες πληροφορίες για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες, ούτε προσκομίσθηκαν άλλα στοιχεία όπως ιδιωτικά συμφωνητικά, εξοφλήσεις μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων που να στοιχειοθετούν τις συναλλαγές. Από την ανάλυση δε και επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της εταιρείας «...» με **ΑΦΜ** ... δε διαπιστώθηκε κάποια πληρωμή προς τις ανωτέρω εταιρείες.
- Με βάση τα παραπάνω κρίθηκε ότι το σύνολο των υπηρεσιών που έλαβε η επιχείρηση «...» με **ΑΦΜ** ... από τις ανωτέρω επιχειρήσεις ήταν εικονικές και συνακόλουθα η ίδια δεν ήταν σε θέση να παράσχει υπηρεσίες σε τρίτες επιχειρήσεις με συνέπεια οι συναλλαγές με αυτές να κριθούν επίσης εικονικές.
- Η ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης αξιοποιώντας το από 14/01/2021 υπηρεσιακό σημείωμα από το τμήμα ελέγχου της και το πόρισμα και τις διαπιστωθείσες παραβάσεις βάσει της από **29/12/2020** έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. –Ε.Λ.Π. για την επιχείρηση «... -**ΑΦΜ** ...», έκρινε ότι η προσφεύγουσα, έλαβε ένα (1) μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο, χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, καθαρής αξίας **6.000,00€**, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1 του ν. 4174/2013, εξέδωσε το με αριθ. .../**12-03-2021** σημείωμα διαπιστώσεων και τον με αρ. ... προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, τα οποία

επέδωσε στην προσφεύγουσα 19/03/2021.

- Ανταποκρινόμενη στο ανωτέρω σημείωμα η προσφεύγουσα υπέβαλε στην ελεγκτική αρχή το με αρ. πρωτ. .../2-4-2021 υπόμνημα με συνημμένα τα εξής έγγραφα: το από **05.07.2014** ιδιωτικό συμφωνητικό με την «...», το με αρ. .../04-08-2014 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών της «...», τη με αριθ..../29.9.2014 απόδειξη πληρωμής, τη με αριθ. ...-4 επιταγή της τράπεζας Eurobank εκδόσεως της προσφεύγουσας της, σε διαταγή της επιχείρησης «...» ποσού 7.380,00€ με ημερομηνία πληρωμής την 08.10.2014, τη με αριθ. .../29.09.2014 απόδειξη είσπραξης της επιχείρησης «...», το με αριθ.. ... /29.09.2014 ένταλμα πληρωμής, αντίγραφο του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας στη Eurobank (για το χρονικό διάστημα από 01.10.2014 έως και 31.12.2014), την από 29.07.2016 βεβαίωση ελέγχου της ΕΠ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ –ΘΡΑΚΗΣ (Κ.ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ ΕΦΕΠΑΕ/ΚΕΠΑ-ANEM πρόγραμμα «Ενίσχυση ΜΜΕ» κωδ. έργου:
- Από την επισκόπηση των ανωτέρω επισυναπτόμενων εγγράφων του υπομνήματος, διαπιστώθηκε ότι στο αντίγραφο κινήσεων του με αρ. ... τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας, την 8-10-2014 αποτυπώνεται η ανάληψη – πληρωμή επιταγής ποσού 7.380,00€ και αμέσως μετά κατάθεση ποσού 5.700,00€.
- Κατόπιν τούτου, μετά από σχετική αλληλογραφία η τράπεζα Eurobank, απέστειλε στην ελεγκτική αρχή με το με αρ. πρωτ. ... απαντητικό έγγραφο της:
 - αντίγραφο δύο όψεων της επίμαχης επιταγής ποσού 7.380,00€ από το οποίο προέκυψε ότι η επιταγή εξοφλήθηκε με παραλήπτη των χρημάτων τον ... (εκπρόσωπο της επιχείρησης «...») την 8/10/2014, ώρα 12:13:09 και α/α κίνησης - 0073 και
 - αντίγραφο δελτίου κατάθεσης ποσού 5.700,00€ την ίδια μέρα 8/10/2014 - ώρα 12:17:47 και α/α κίνησης -0075 στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας επιχείρησης με αρ. ... και καταθέτη τον ...(νόμιμο εκπρόσωπό της).
- Ο έλεγχος έκρινε ότι οι ανωτέρω διαδοχικές τραπεζικές κινήσεις, με την ταυτόχρονη παρουσία των δύο συναλλασσόμενων (νόμιμο εκπροσώπου της προσφεύγουσας λήπτριας επιχείρησης και εκπροσώπου της εκδότριας του επίμαχου φορολογικού στοιχείου) στο τραπεζικό κατάστημα, συνιστούν ανακύκλωση των ίδιων χρημάτων, προκειμένου η ανάληψη - πληρωμή της επιταγής να αποτελέσει τεκμήριο για την πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε νέα στοιχεία που να τεκμηριώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής με την επιχείρηση «...» με **ΑΦΜ**

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ελλιπούς αιτιολογίας, ανυπαρξίας της εικονικότητας και αντιστροφής του βάρους της απόδειξης, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. .../21/12/2021 ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...», **ΑΦΜ**

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

- Υπ' αριθ. ... **18/11/2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Πρόστιμο αρ. 7 παρ. 3β του ν.4337/2015	1.200,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.