



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**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@aaade.gr

Θεσσαλονίκη, 1/4/2022

Αριθμός απόφασης: 631

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 201...30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **3/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...**, κατά της με αριθ. ...**20/10/2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **3/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **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 τη με αριθ. ...**20/10/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ 465,85€ και πρόστιμο του άρθρου 58^α του Ν.4174/2013 232,87€ δη σύνολο φόρου **698,62€**, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ενός ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου (με αρ. ... **28/12/2015** τιμολογίου πώλησης) για ανύπαρκτη συναλλαγή, εκδόσεως του ...με **ΑΦΜ:...** καθαρής αξίας 2.025,00€ πλέον ΦΠΑ 465,75€, ήτοι συνολικής αξίας 2.490,75€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από **20/10/2021** έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ (Ν.2859/2000) της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης σε εκτέλεση της με αριθ. ...**2020** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου υπήρξε το με αριθ. πρωτ. ...**28-1-2020** δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερ. ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης ... **30/1/2020**) με συνημμένη την από **19/12/2019** έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν.4093/2012 ΚΦΑΣ και Ν.4308/2014 ΕΛΠ της ίδιας ελεγκτικής αρχής για τον ...με **ΑΦΜ:...** σύμφωνα με τα οποία πρόκειται για εικονική επιχείρηση και τα στοιχεία που εξέδωσε στην προσφεύγουσα στα φορολογικά έτη 2015 και 2016 είναι εικονικά.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

- Έλλειψη αιτιολογίας. Πραγματική η συναλλαγή του επίμαχου τιμολογίου. Άρνηση της αποδιδόμενης σε βάρος της φορολογικής παράβασης της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου. Μη νόμιμη αντιστροφή του βάρους απόδειξης και πλάνη περί τα πράγματα. Καλοπιστία της ως λήπτριας.

Επειδή, με το άρθρο 66 του Ν.4174/2013, (όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 ισχύει από 17/10/2015 και μετά) ορίζει ότι: «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: ... 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. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, ... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. ... 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, στον Ν.2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου»

στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...».

στο άρθρο 30 παρ 1 και 3 ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....»

στο άρθρο 32 παρ 1 ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν....».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 7 και 10 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου».

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 Ν.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 34 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, κατ' αρχήν, η φορολογική αρχή να 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 βιβλία και 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 αντισυμβαλλομένου 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 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). Τέλος, είναι αυτονόητο ότι, στην περίπτωση που αποδεικνύεται η μη πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, δεν τίθεται καν ζήτημα καλής πίστης του λήπτη, ανεξαρτήτως του αν ο εκδότης ήταν πρόσωπο φορολογικώς ή συναλλακτικώς ανύπαρκτο (βλ. ΣτΕ 1404/2015, 505-...2012).

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 Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει 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.. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εν λόγω έκθεσης, 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, 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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας, η συναλλαγή του επίμαχου τιμολογίου με τον αντισυμβαλλόμενο της ...με **ΑΦΜ**:... είναι πραγματική, μη νόμιμη η αντιστροφή του βάρους απόδειξης της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου και ότι η ίδια έπραξε καλόπιστα ως λήπτρια του επίμαχου τιμολογίου.

Συγκεκριμένα υποστηρίζει ότι τα έτη 2015 και 2016 προμηθεύτηκε από τον ...ράφια με το με αριθ. .../28-12-2015 τιμολόγιο καθαρής αξίας 2.025,00€ πλέον ΦΠΑ 465,75 και με αριθ. ...11-01-2016 τιμολόγιο καθαρής αξίας 2.124,00€ πλέον ΦΠΑ 488,52€, τα οποία μεταπούλησε στην εταιρεία με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ**:... το έτος 2016 με το με αριθ. ...12-01-2016 τιμολόγιο έκδοσής της με καθαρή αξία 8.047,50€ πλέον ΦΠΑ 1.850,92€. Τα εμπορεύματα παραδόθηκαν απευθείας στο υποκατάστημα της ανωτέρω ανώνυμης εταιρείας στην ...με μεταφορικό μέσο του ...και η ανώνυμη εταιρεία εξόφλησε το εκδοθέν από την προσφεύγουσα τιμολόγιο μέσω εμβάσματος στον τραπεζικό λογαριασμό της τελευταίας. Το τιμολόγιο με αριθ. .../28-12-2015 τιμολόγιο εκδόσεως του ...εξοφλήθηκε από την προσφεύγουσα μέσω κατάθεσης στον τραπεζικό λογαριασμό του με αριθ. GR ...και το με αριθ. ...11-01-2016 τιμολόγιο έκδοσης του εξοφλήθηκε με επιταγή της ίδιας.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή μεταξύ

άλλων έγγραφα (σε αντίγραφα) για την απόδειξη της πραγματοποίησης της συναλλαγής τα οποία ως επί το πλείστον είχε προσκομίσει και στην ελεγκτική αρχή και συγκεκριμένα: α) τα με αριθ. .../28-12-2015 και με αριθ. ...11-01-16 τιμολόγια έκδοσης του ..., β) έγγραφο εμβάσματος συνολικού ποσού 2.490,75€ από τον λογαριασμό της προσφεύγουσας με IBAN ...στην Εθνική Τράπεζα στον με IBAN GR...λογαριασμό του ...στην ALPHA BANK για την εξόφληση του με αριθ. .../28-12-2015 τιμολογίου, γ) τη με αριθ. ΓΔ ...τραπεζική επιταγή της Εθνικής Τράπεζας (**εμπρόσθια όψη**), με ημερομηνία έκδοσης την 18/01/2016 (και χρέωση του ανωτέρω λογαριασμού της με IBAN ...), συνολικού ποσού 2.612,52€ για την εξόφληση του με αριθ....11-01-16 τιμολογίου, δ) το με αριθμό ...12-01-2016 τιμολόγιο έκδοσης της προσφεύγουσας προς την εταιρεία «...», ε) την από 25/11/2015 οικονομική προσφορά της προσφεύγουσας προς την εταιρεία «...» για τα επίμαχα ράφια, στ) κίνηση του λογαριασμού της προσφεύγουσας στη Εθνική Τράπεζα με αριθμό ...όπου αποτυπώνεται η εξόφληση του τιμολογίου με αριθμό ...12-01-2016 από την «...», ζ) έγγραφο εκτυπωμένο από την ηλεκτρονική ιστοσελίδα <https://www....> με τα στοιχεία δημοσιότητας της επιχείρησης του ...με **ΑΦΜ:...** και η) ισολογισμούς της «...», για τις εταιρικές χρήσεις 1/1 - 31/12/2020 και 1/1 - 31/12/2019.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης έλαβε υπόψη της, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα του με αριθ. πρωτ. ...28-1-2020 δελτίου πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης και της συνημμένης σε αυτό από 19/12/2019 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν.4093/2012 ΚΦΑΣ και Ν.4308/2014 ΕΛΠ της ίδιας ελεγκτικής αρχής για τον ...με **ΑΦΜ:...** Στην από 20/10/2021 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ (Ν.2859/2000) της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης για την προσφεύγουσα αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων έκδοσης του Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής:

1. Αναφορικά με την εκδότρια ατομική επιχείρηση του ...**με ΑΦΜ:...** με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων (SCRAP)» ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:
 - Δε λειτούργησε ποτέ και ουσιαστικά είναι ανύπαρκτη.
 - Ουδέποτε χρησιμοποίησε τις εγκαταστάσεις της έδρας (επί της ...) ή του υποκαταστήματος (**Θέση ...**) που εκμίσθωσε.
 - Δεν απασχολούσε υπαλλήλους, ούτε διέθετε πάγια ή την υλικοτεχνική υποδομή (αρπάγη) που είναι απαραίτητη για να φορτωθούν σε φορτηγά από τη φερόμενη ως «έδρα» ή το υποκατάστημα» οι τεράστιες ποσότητες εμπορευμάτων (scrap) προς τους «πελάτες» της.
 - Δεν έχει υποβάλλει καμία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ούτε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για τα έτη 2013, 2014, 2015 και 2016 αν και είχε υποχρέωση.
 - Η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων του ...προκύπτει και από τον τρόπο εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων που είχε στη διάθεση ο έλεγχος. Ενδεικτικά η εξόφληση των τιμολογίων του ...από τη λήπτρια επιχείρηση ...(οι πωλήσεις προς αυτήν αντιπροσωπεύουν ποσοστό άνω του 50% των συνολικών πωλήσεων του κατά το χρονικό διάστημα 2014-2016) προκύπτει ότι γινόταν : α) Αρχικά είτε με μεταφορά από λογαριασμό

της ...στον ατομικό του λογαριασμό στην ALPHA BANK με ταυτόχρονη ανάληψη του ποσού με μετρητά είτε με έκδοση περισσότερων επιταγών εκδόσεως ημέρας (ενώ στους τραπεζικούς λογαριασμούς τις λήπτριας επιχείρησης υπήρχε διαθέσιμο υπόλοιπο για την έκδοση μιας επιταγής για το συνολικό ποσό) με ταυτόχρονη ανάληψη του ποσού με μετρητά β) για το διάστημα από τον Ιούνιο έως και τον Σεπτέμβριο του 2015, όταν και ανέκυψαν προβλήματα ανάληψης μετρητών από τις τράπεζες λόγω της επιβολής του capital control, με μετρητά με πίστωση του λογαριασμού ταμείου τις λήπτριας επιχείρησης (ανεξάρτητα από την αξία του τιμολογίου, μικρή-μεγάλη) και όχι μέσω τραπεζικών λογαριασμών, γ) για το τελευταίο χρονικό διάστημα, δηλαδή από τον Δεκέμβριο του 2015 έως και τον Φεβρουάριο του 2016 που εκδίδεται και το τελευταίο φορολογικό στοιχείο του ...προς την εν λόγω λήπτρια επιχείρηση, μέσω ταχυδρομικών επιταγών. που κατέθετε ο νόμιμος εκπρόσωπος της ...ενώ κατά την ώρα της κατάθεσης παρών ήταν και ο ... που εισέπραττε άμεσα τα χρήματα του. 2) Από την κίνηση του υπ.αριθμ. ...λογαριασμού του ...στην τράπεζα ALPHA BANK με ημερομηνία ανοίγματος 27-03-2013, ήτοι την επομένη της έναρξης δραστηριότητάς του, την ίδια ημέρα στο ίδιο κατάστημα τις τράπεζας φαίνεται να διενεργούνται διαδοχικές καταθέσεις μετρητών από την ίδια εκάστοτε επιχείρηση «πελάτη» του με ενδιάμεσες αναλήψεις των ποσών που κάθε φορά κατατίθεντο από τον τελευταίο ή μεταφορές σε λογαριασμούς τρίτων προσώπων. Ακόμη παρατηρείται για ποσά που πιστώνονται στον εν λόγω λογαριασμό, στη συνέχεια να εκδίδονται σε τραπεζικές επιταγές, που μεταβιβάζονται σε τρίτα πρόσωπα, που δε φέρεται να έχουν συναλλαγή με τον

2. Αναφορικά με τις υπό κρίση συναλλαγές της προσφεύγουσας της οποίας κύρια δραστηριότητα αποτελούσαν οι γενικές κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια με τη χρησιμοποίηση ιδίων υλικών και δευτερεύουσα το χονδρικό εμπόριο ξυλείας, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

- Η προσφεύγουσα έλαβε από τον ...τα εξής τιμολόγια:

Α/Α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1	No .../28-12-2015	«ΡΑΦΕΙΑ ΑΠΟΤΕΛΟΥΜΕΝΑ ΑΠΟ 20 ΠΥΡΓΟΥΣ ΥΨΟΥΣ 6,5m και 56 ΔΟΚΙΔΙΩΝ ΜΙΚΡΟΥΣ 3,7 m»	4500 TON	450	2,025,00	465,75
2	No ...11-01-2016	«ΡΑΦΕΙΑ 6ΜΕΤΡΟΝ»	4720	0,45	2.124,00	488,52

τα οποία καταχώρησε στα βιβλία που τήρησε και στις δηλώσεις που υπέβαλε (εισοδήματος, ΦΠΑ, ΜΥΦ) στις αντίστοιχες φορολογικές περιόδους. Τα τιμολόγια φέρουν σφραγίδα με τα στοιχεία του εκδότη και τη διεύθυνση της δηλωθείσας έδρας (...) και του υποκαταστήματος (ΘΕΣΗ ...). Λήπτης των τιμολογίων είναι η προσφεύγουσα «...» με **Α.Φ.Μ....** (πλέον «...»).

- Τα επίμαχα τιμολόγια φέρουν πλήθος ορθογραφικών λαθών, τόσο στην περιγραφή των ειδών όσο και στην αναγραφόμενη ολογράφως αξία, ακόμα και στην ίδια την επωνυμία της λήπτριας επιχείρησης. Υπάρχει ασάφεια ως προς την μονάδα μέτρησης της ποσότητας αλλά και την τιμή της. Σε κανένα από τα δύο τιμολόγια δεν προκύπτει η

ακριβής ποσότητα των ραφιών (τεμάχια) που αγοράστηκαν. Δε συνοδεύονται από κανένα παραστατικό διακίνησης ενώ και η προσφεύγουσα δε διαθέτει ιδιότητα μεταφορικά μέσα.

- Ως προς την εξόφληση της συναλλαγής κατά το έτος 2015, προσκομίστηκε για το τιμολόγιο με αριθ. .../28-12-2015 αντίγραφο του εμβάσματος ... από τον λογαριασμό της προσφεύγουσας (IBAN GR...) προς τον λογαριασμό με δικαιούχο τον ... (IBAN GR ...) ποσού 2.490,00€. Ωστόσο, από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ όπως προαναφέρθηκε, προκύπτει ότι όλες οι τραπεζικές συναλλαγές έγιναν προκείμενου να προσδώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές.
- Σύμφωνα με τον εκκαθαριστή της προσφεύγουσας, ο ίδιος σε τηλεφωνική επικοινωνία που είχε με τον ... του ζήτησε να μεταφέρει τα εμπορεύματα με δικό του όχημα (λόγω του μεγάλου μήκους των πύργων) απευθείας στο υποκατάστημα της «...» στην ... Ωστόσο, δεν προκύπτει η διακίνηση των επίμαχων εμπορευμάτων από το τιμολόγιο ...12-01-2016, έκδοσης της προσφεύγουσας προς την «...», που φέρει ως διεύθυνση αποστολής την έδρα της ανώνυμης εταιρείας στις ..., και όχι κάποιο υποκατάστημά της στην Θεσσαλονίκη ούτε προσκομίστηκε κάποιο φορολογικό στοιχείο διακίνησης.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία ικανά να αποδείξουν την πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής κατά το φορ. έτος 2015 με τον ...**με ΑΦΜ:...** και την καλοπιστία της ως λήπτριας (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας, πραγματικών συναλλαγών, άρνησης των αποδιδόμενων σε βάρος της φορολογικών παραβάσεων, μη νόμιμης αντιστροφής του βάρους απόδειξης και καλοπιστίας της ως λήπτριας, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... - **3/12/2021** ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:....**

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

Φορολογικό έτος 2015

- Η με αριθ. ...**20/10/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	465,75
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013	232,87
Καταλογιζόμενο ποσό	698,62

Επί των ως άνω οφειλόμενων φόρων και προστίμων κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και

τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013

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 με υποχρέωση.