



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **01-04-2022**

Αριθμός απόφασης: **591**

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αθ.Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει, επί της οδού, κατά:α) της αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 Ν.4337/2016 φορολογικού έτους 2015, β) της αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017, γ) της αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 και δ) της αριθμ. πράξης επιβολής

προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων , και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 09/12/2021 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων .

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 13.726,00 € επειδή διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε ογδόντα εννέα (89) εικονικά φορολογικά στοιχεία (έως 16/10/2015) προς διάφορες επιχειρήσεις, τα οποία εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 34.315,00 € πλέον Φ.Π.Α. ,κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 1ε' του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 ως ίσχυε η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 περιπτ.β' του Ν.4337/2015, ήτοι $34.315,00 \text{ €} \times 40\% = 13.726,00 \text{ €}$.
- Με την αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με 400,00 € (4X 100,00 €) επειδή δεν υπέβαλε δηλώσεις συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών -προμηθευτών ανά τρίμηνο (πληροφοριακού χαρακτήρα) κατά παράβαση των διατάξεων άρθρου 14 παρ.3 και 4 του Ν.4174/2013 η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 καρ.1α και 2α του Ν. 4174/2013.
- Με την αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με 400,00 € (4X 100,00 €) επειδή δεν υπέβαλε δηλώσεις συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών -προμηθευτών ανά τρίμηνο (πληροφοριακού χαρακτήρα) κατά παράβαση των διατάξεων άρθρου 14 παρ.3 και 4 του Ν.4174/2013 η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 καρ.1α και 2α του Ν. 4174/2013.
- Με την αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με 400,00 € (4X 100,00 €) επειδή δεν υπέβαλε δηλώσεις συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών -προμηθευτών ανά τρίμηνο (πληροφοριακού χαρακτήρα) κατά

παράβαση των διατάξεων άρθρου 14 παρ.3 και 4 του Ν.4174/2013 η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 καρ.1α και 2α του Ν. 4174/2013.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) και Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Ε.Ε. Θεσσαλονίκης σύμφωνα με την οποία από το διενεργούμενο φορολογικό έλεγχο στην επιχείρηση της προσφεύγουσας εταιρίας διαπιστώθηκε ότι η ανωτέρω :

- Εξέδωσε ογδόντα εννέα (89) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους ,κατά το φορολογικό έτος 2015, συνολικής καθαρής αξίας 34.315,00 €,ενώ δεν υπέβαλε τις τριμηνιαίες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του ίδιου έτους,
- δεν υπέβαλε τις τριμηνιαίες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών φορολογικού έτους 2016,
- δεν υπέβαλε τις τριμηνιαίες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών φορολογικού 2017.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
- Μη τέλεση των αποδιδόμενων παραβάσεων.
- Το βάρος της απόδειξης της λήψης των εικονικών τιμολογίων φέρει η Διοίκηση.
- Συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση (υπαρκτή έδρα, το σύνολο των παραστατικών που καταδεικνύουν τη διενέργεια αγορών δεν προσκομίστηκαν λόγω καταστροφής τους από πλημμύρα του χώρου που φυλάσσονταν κατά το έτος 2017).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) 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 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 εμπειρισττωμένα 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 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 τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.[2690/1999](#)) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην

έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 03/12/2021 Έκθεσεις Ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης της σχετικής παράβασης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του Ν. 4174/2013, ως ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης (έως 16/10/2015), το οποίο στη συνέχεια 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. 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, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013 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 Φορολογική Διοίκηση. 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.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : “Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 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. [...]”

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιοσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα)

τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

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, 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, 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 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 ύπαρξής 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 στο 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, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην έκθεση μερικού ελέγχου Ν. 4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, καθώς:

- *Η ελεγχόμενη εταιρεία δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία για τα φορολογικά έτη 2015 - 2017 δυνάμει των με αριθμό/2020 και/2020 έγγραφων Προσκλήσεων για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), αποστερώντας εσκεμμένα από τον έλεγχο τη δυνατότητα να προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση των βιβλίων και στοιχείων της,*
- *Η ελεγχόμενη στερούνταν επί της ουσίας έδρας προκειμένου να εξυπηρετήσει τον σκοπό της σύστασής της,*
- *Η ελεγχόμενη δε διέθετε λοιπές εγκαταστάσεις και αποθηκευτικούς χώρους για την αποθήκευση των εμπορευμάτων της,*

- Η ελεγχόμενη δε διέθετε μεταφορικά μέσα ή δεν αποδεικνύεται η συνεργασία της με μεταφορικές εταιρείες για την αποστολή των φερόμενων ως πωληθέντων εμπορευμάτων. Άλλωστε και μετά από διερεύνηση των συναλλαγών της εκδότριας με τις λήπτριες οντότητες, αυτές δεν προσκόμισαν κατάλληλα παραστατικά για την τεκμηρίωση του τρόπου μεταφοράς των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα σχετικά τιμολόγια, όπως ορίζει ο Ν.4308/2014-ΕΛΠ, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να μην μπορεί να προβεί στις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις,
- Η ελεγχόμενη δεν είχε πραγματοποιήσει τις αντίστοιχες αγορές εμπορευμάτων εντός της επικράτειας, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή/και εισαγωγές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες, ούτε διέθετε τα ανάλογα αποθέματα,
- Η ελεγχόμενη δεν έχει υποβάλει τις προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία δηλώσεις εισοδήματος, ΦΠΑ και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών (ΜΥΦ) για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 έως 31/12/2017,
- Η ελεγχόμενη δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, αν και κλήθηκε γι' αυτό με τις με αριθμό/2020 &/2020 έγγραφες προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων. Ειδικότερα, από τις κατασχέσεις των φορολογικών στοιχείων που διενεργήθηκαν στις λήπτριες επιχειρήσεις και τα οποία είχαν εκδοθεί από την ελεγχόμενη, διαπιστώθηκε ότι όσα ήταν καθαρής αξίας άνω των 500,00€ δεν προσκομίστηκε ούτε από τις λήπτριες επιχειρήσεις κάποιο παραστατικό εξόφλησης που να αποδεικνύει την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, όπως ορίζει η κείμενη νομοθεσία.
- Η ελεγχόμενη έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία (π.χ. τα με αριθμό 571/22-09-2017, 553/05-05-2017, 562/21-07-2017, 551/05-05-2017, 560/21-07-2017, 609/05-01-2017 & 617/13-03-2017) με είδη προς πώληση, τα οποία σε καμία περίπτωση η ανωτέρω δεν θα μπορούσε να έχει στην κατοχή της με σκοπό την πώλησή τους, καθώς η δραστηριότητα αυτή δεν είναι συναφής με κάποια από τις δηλωθείσες δραστηριότητές της. Άλλωστε δεν προκύπτει από τον έλεγχο των ΜΥΦ τρίτων να έχει δηλωθεί ως πελάτης και άρα να έχει προμηθευτεί αυτά τα είδη, ώστε να είναι σε θέση να τα πωλήσει στη συνέχεια.
- Το είδος των ειδών που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία της παρ. 8 καθώς και ο αριθμός αυτών είναι τέτοια, ώστε η μεταφορά τους να μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο με ένα μεγάλο όχημα-φορτηγό το οποίο σίγουρα δεν κατείχε η ελεγχόμενη την περίοδο αυτή, ούτε εκμίσθωσε τέτοιο όχημα από κάποιον τρίτον-μεταφορική εταιρία.
- Η ελεγχόμενη δεν έχει υποβάλλει προς δημοσίευση, μετά από αναζήτηση στο πληροφοριακό σύστημα του Γ.Ε.ΜΗ. και στο διαδικτυακό τόπο του εθνικού

τυπογραφείου, τις οικονομικές καταστάσεις της όπως υποχρεούται, γεγονός που αποτελεί ισχυρή ένδειξη μη οικονομικής διαφάνειας, μη τήρησης βιβλίων, μη εκπλήρωσης των φορολογικών της υποχρεώσεων, και ως εκ τούτου μη άσκησης της εμπορικής της δραστηριότητας,

Η εικονικότητα προκύπτει και από τον τρόπο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων.
Ειδικότερα:

- Παρατηρείται η εξής μεθοδολογία: σε εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία πραγματοποιούνται επαναλαμβανόμενες αγορές ιδίων ειδών εντός ολίγων ημερών και με τις ίδιες ποσότητες, καθώς και με την ίδια ακολουθία.
- Σε μεγάλο χρονικό διάστημα εκδίδονται συνεχόμενα τιμολόγια προς την ίδια λήπτρια επιχείρηση.
- Από την προχειρότητα με την οποία εκδίδονται τα στοιχεία: στην πλειονότητα των στοιχείων παρατηρείται λανθασμένος υπολογισμός του ΦΠΑ, δυσανάγνωστη περιγραφή του είδους των εμπορευμάτων, λανθασμένη απόδοση της συνολικής αξίας των στοιχείων ολογράφως.
- Παρατηρείται στα φορολογικά στοιχεία προς τη λήπτρια επιχείρησημε έτη αναφοράς 2016 -2017, να υπάρχει ανακολουθία στη σειρά έκδοσης και στους μήνες έκδοσης αυτών π.χ. το τιμολόγιο με αριθμό 522 φέρει ημερομηνία έκδοσης την 12/10/2016 ενώ το με αριθμό 515 φέρει ημερομηνία έκδοσης την 14/10/2016.
- Παρατηρείται στα φορολογικά στοιχεία προς τη λήπτρια επιχείρησηΤΙΣ ημερομηνίες 05-01-2017, 13-01-2017, 17-01-2017, 24-01-2017& 09-02-2017 να εκδίδονται δύο τιμολόγια αντί ενός και χωρίς συνεχόμενη αρίθμηση- σύμφωνα με την κοινή πρακτική των επιχειρήσεων δεν εξυπηρετεί κάποιο λόγο η έκδοση στην ίδια ημερομηνία δύο τιμολογίων αντί ενός.

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 στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, δεν προβάλλονται άλλοι λόγοι ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

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

1. Η με αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 περιπτ. β' Ν.4337/2015 φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 περιπτ. β'	13.726,00€	13.726,00€

N.4337/2015		
Σύνολο για καταβολή	13.726,00€	13.726,00€

2. Η με αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο άρθρου 54 Ν.4174/2013	400,00€	400,00€
Σύνολο για καταβολή	400,00€	400,00€

3. Η με αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο άρθρου 54 Ν.4174/2013	400,00€	400,00€
Σύνολο για καταβολή	400,00€	400,00€

4. Η με αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ
-----------	---------------	-----------

		ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο άρθρου 54 Ν.4174/2013	400,00€	400,00€
Σύνολο για καταβολή	400,00€	400,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη
του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.