



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 7/11/2022

Αριθμός απόφασης: 2137

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

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 με ημερομηνία κατάθεσης 7/6/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... » με ΑΦΜ:, που εδρεύει στην, Τ.Κ. και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά :

α) της με αριθμό/**24-5-2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012,

β) της με αριθμό/**24-5-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013,

γ) της με αριθμό/**24-5-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 και

δ) της με αριθμό/**24-5-2022** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 7/6/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης 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:

1. Με την με αριθμό/**24-5-2022** πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **4.456,00 €**, διότι έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο (Τ- ΔΑ) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 11.140,00,00 €, πλέον ΦΠΑ 2.562,20 €, εκδόσεως της εταιρίας “.....- ΑΦΜ", κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2,4,7,11,12,17,18 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.

2. Με την με αριθμό/**24-5-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας , επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 278,50 €, πλέον πρόσθετων φόρων ανακρίβειας ύψους 205,34 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **465,84 €**.

3. Με την με αριθμό/**24-5-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 2.562,20 €, πλέον πρόσθετων φόρων ανακρίβειας του ύψους 1.370,88 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **3.933,08 €**.

4. Με την με αριθμό/**24-5-2022** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας

καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας Φ.Π.Α. ύψους 2.562,20 € που δεν απέδωσε με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, ήτοι συνολικό ποσό **1.281,10€**.

Δυνάμει της με αριθμό ../21-1-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας διενεργήθηκε έλεγχος ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων και στις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών», για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 - 31/12/2012. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./28-9-2020 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου με συνημμένη την από 21/9/2020 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων Κ.Β.Σ., που αφορά σε έλεγχο που διενεργήθηκε στην εταιρία “.....- ΑΦΜ", όπου διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε στις χρήσεις 2012 και 2013 εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων ήταν και η προσφεύγουσα εταιρία.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και κατόπιν επεξεργασίας των προσκομισθέντων από την προσφεύγουσα στοιχείων και των διαθέσιμων στοιχείων που είχε ο έλεγχος στην κατοχή του, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, στη χρήση 2012, έλαβε από την εταιρία “.....- ΑΦΜ" και καταχώρησε στα βιβλία της το με αριθμό ../12-3-2012 ΤΔΑ καθαρής αξίας 11.140,00 €, πλέον ΦΠΑ 2.562,20 €, για αγορά παγίων, το οποίο κρίθηκε εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Για την ως άνω παράβαση, ο έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα το προσβαλλόμενο πρόστιμο του άρθρου 7§§3,5 του Ν.4337/2015, επαναπροσδιόρισε τα αποτελέσματα του ελεγχόμενου έτους με την προσθήκη του ποσού των αποσβέσεων στα ακαθάριστα έσοδα, στις οποίες προέβη η προσφεύγουσα με βάση το εικονικό φορολογικό στοιχείο, καταλόγισε το Φ.Π.Α. που εξέπεσε και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμου Φ.Π.Α..

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Έδεσσας, ισχυριζόμενη ότι η συναλλαγή ήταν πραγματική, η μεταφορά των μηχανημάτων έγινε από μεταφορικό μέσο που μίσθωσε, σύμφωνα με την προσκομιζόμενη φορτωτική και ότι το επίμαχο φορολογικό στοιχείο εξοφλήθηκε με δύο επιταγές, τις οποίες και προσκομίζει για πρώτη φορά με την ενδικοφανή προσφυγή της.

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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 έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. 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 σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992: *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον 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, 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 από 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).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015 «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρησέως 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 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 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 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 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, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε 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 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 εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, 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 στο άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 Αποδεικτική δύναμη...»

Επειδή σύμφωνα με τις από 24/5/2022 εκθέσεις ελέγχου φόρων και προστίμων της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, αλλά και με την από 21/9/2020 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των ως άνω εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, αποδείχτηκε ότι η εκδότρια εταιρία «.....- ΑΦΜ» δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με την προσφεύγουσα διότι :

1.Ο χώρος που δήλωσε η εκδότρια ως έδρα της επιχείρησης ήταν 52 τ.μ. περίπου και δεν επαρκούσε για την άσκηση της δραστηριότητάς της (εμπόριο επισωρτών, λιπαντικών και ορυκτελαίων, μοτοσικλετών, ανταλλακτικών κλπ) και δεν έχουν δηλωθεί αποθηκευτικοί χώροι και υποκαταστήματα. Κατά το χρόνο έκδοσης των στοιχείων, όπως αυτά δηλώθηκαν από τις τρίτες επιχειρήσεις στο taxis, η εκδότρια επιχείρηση ήταν ουσιαστικά συναλλακτικά ανύπαρκτη, αφού ήδη είχε αποχωρήσει από το χώρο που δήλωσε ως έδρα της, χωρίς μέχρι σήμερα να υποβάλει καμία δήλωση μεταφοράς έδρας ή δήλωση διακοπής εργασιών και παραμένει άγνωστη.

Σύμφωνα με δήλωση της ιδιοκτήτριας του ακινήτου που χρησιμοποιούσε ως έδρα της, ουδέποτε τοποθετήθηκαν ή διακινούνταν από εκεί εμπορεύματα, ενώ η επιχείρηση έχει εγκαταλείψει το χώρο από τον Ιανουάριο του έτους 2012.

2.Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για όλες τις ελεγχόμενες περιόδους.

3. Δεν έχει υποβάλει εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για την χρήση 2013. Επίσης δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις (περιοδικές) ΦΠΑ από τον 9^ο μήνα 2013 και μετά, μάλιστα δε οι δηλώσεις ΦΠΑ από τον μήνα 11^ο του 2012 και μετά είναι μηδενικές, χωρίς να παρουσιάζουν φορολογητέες εκροές και εισροές.
4. Δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για κανένα έτος.
5. Δεν έχει καθόλου αγορές από το εσωτερικό της χώρας για όλα τα κρινόμενα έτη, ενώ οι δαπάνες - έξοδα αφορούν σε υπηρεσίες κινητής τηλεφωνίας. Οι αγορές και οι πωλήσεις, όπως αυτές δηλώθηκαν από τις τρίτες επιχειρήσεις μέσω των συγκεντρωτικών καταστάσεων άρθρου 20, είναι οι ακόλουθες :

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	ΧΡΗΣΗ	ΑΓΟΡΕΣ - ΔΑΠΑΝΕΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
.....	2011	0,00	0,00
.....	2012	10.427,19	562.321,66
.....	2013	0,00	54.248,00
ΣΥΝΟΛΟ:		10.427,19	616.569,66

6. Οι δηλωθείσες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις της εκδότριας Μ.ΕΠΕ από τις Βουλγαρικές επιχειρήσεις,και, συνολικού ύψους 139.242,81 € στο έτος 2012 και 864.187,13 € στο έτος 2013 είναι ανύπαρκτες – μη πραγματικές – εικονικές και έγιναν με σκοπό να παρουσιάσουν μια εικόνα «κανονικής» επιχείρησης στις Ελληνικές αρχές, αφού με αυτές θα είχε ικανές αγορές για να πραγματοποιεί «πωλήσεις» στο εσωτερικό της χώρας. Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις της Μ.ΕΠΕ από τις Βουλγαρικές επιχειρήσεις, που κρίθηκαν εικονικές από τον έλεγχο, είναι ανά έτος και επιχείρηση οι ακόλουθες:

ΕΤΟΣ	BG.....	BG.....	BG.....	ΣΥΝΟΛΑ ΑΝΑ ΈΤΟΣ
2012	118.437,31	20.805,50		139.242,81
2013	398.882,66	411.806,13	53.498,34	864.187,13
ΣΥΝΟΛΑ:	517.319,97	432.611,63	53.498,34	1.003.429,94

7. Από τις έγγραφες καταγγελίες του διαχειριστή της Μ.ΕΠΕ,και τις καταθέσεις του στο ΣΔΟΕ, προκύπτει ότι η εκδότρια Μ.ΕΠΕ ιδρύθηκε για ίδιο παράνομο όφελος υποκρυπτόμενων προσώπων, που τους κατονόμασε αρχικά ως Τάσο, Ανδρέα και Σοφοκλή και καμία επιχειρηματική δραστηριότητα δεν ασκήθηκε, αφού η Μ.ΕΠΕ ήταν ανύπαρκτη συναλλακτικά από την πρώτη ουσιαστικά στιγμή της έναρξής της.
8. Οφέρεται να μην είναι ο πραγματικός διαχειριστής της επιχείρησης, καθότι μετά την καταγγελία του στο ΣΔΟΕ για τις παράνομες δραστηριότητες της εκδότριας, η εκδότρια συνεχίζει να εκδίδει στοιχεία προς επιχειρήσεις.

9. Η εκδότρια επιχείρηση, όπως προκύπτει από τους ελέγχους του ΣΔΟΕ Πελοποννήσου στις λήπτριες επιχειρήσεις, αφού εξάντλησε τα χειρόγραφα στελέχη ήτοι:

❖ Το με Π/Θ: .../9-1-2012 Τιμολόγιο Πώλησης – Δελτίο Αποστολής από Νο 1-50

❖ Το με Π/Θ: .../9-1-2012 Δελτίο Αποστολής από Νο 1-50

συνέχισε να εκδίδει πλαστά φορολογικά στοιχεία από καινούργια στελέχη.

10. Από το άνοιγμα των Τραπεζικών λογαριασμών της Μ.ΕΠΕ προκύπτουν τραπεζικές κινήσεις παντελώς άσχετες με τις «δραστηριότητες» της Μ.ΕΠΕ.

11. Από ανωμοτί εξέταση, ως μάρτυρα, του του που έγινε στο ΣΔΟΕ Π/ΔΑττικής, προέκυψε ότι και αυτός έπεσε «θύμα» απάτης και εκβιασμού από τα εμπλεκόμενα τουλάχιστον τρία (3) πρόσωπα (Τάσος, Ανδρέας, και Σοφοκλής) για τους ίδιους λόγους που ενέπλεξαν και τον Τα ίδια υποκρυπτόμενα πρόσωπα μετείχαν ενεργά στις διαδικασίες για την έναρξη και λειτουργία δύο επιπλέον εικονικών επιχειρήσεων στο όνομά του, (του) με σκοπό την τέλεση παράνομων οικονομικών πράξεων, οι οποίοι ασκούσαν και την διοίκηση και συγκεκριμένα τις επιχειρήσεις: με Α.Φ.Μ: και με Α.Φ.Μ:

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση έναρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε τις αγορές, ώστε να παρέχει τα επίμαχα είδη και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη συναλλαγή.

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση, η προσφεύγουσα έλαβε από την “.....- ΑΦΜ” το με αριθμό .../12-3-2012 ΤΔΑ καθαρής αξίας 11.140,00 €, πλέον ΦΠΑ 2.562,20 €, με πωληθέντα είδη τα ακόλουθα:

1 TEM. ANEBATORA 607126

1 TEM. ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΖΥΓΙΣΤΙΚΗ ΜΗΧ.

1 TEM. ΤΑΙΝΙΑ

1TEM. ΑΥΤ. ΚΛΕΙΣΤΙΚΗ ΜΗΧ. ΔΙΚΤΥΩΝ

1 TEM. ΑΝΥΨΩΤΙΚΗ ΤΑΙΝΙΑ

1 TEM. ΑΥΤ. ΜΗΧ. ΠΕΡΑΣΜΑΤΟΣ ΔΙΧΤΥΩΝ

1 TEM. ΠΕΠΙΕΣΜΕΝΟ ΑΕΡΑ 10

Τα ανωτέρω είδη δεν αποτελούν ενιαίο μηχάνημα, αλλά τμήματα αυτού και ως εκ τούτου ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Έδεσας δεν είχε την δυνατότητα να προβεί σε αυτοψία. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ως αποδεικτικό μεταφοράς των ειδών προσκόμισε στον έλεγχο φωτοαντίγραφο της υπ' αριθμ. .../12-02-2012 φορτωτικής της επιχείρησης με ΑΦΜ, στην οποία ως

περιγραφή αναγράφει ποσότητα 1 ΦΟΡ. ΜΗΧΑΝΗΜ. με αποτέλεσμα να μη μπορεί να ταυτοποιηθεί η μεταφορά των ειδών. Τέλος, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα αποδεικτικό στοιχείο για την εξόφληση του τιμολογίου. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας λαμβάνοντας υπόψη τα πορίσματα της από 21/9/2020 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου και καθώς η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την πραγματοποίηση της συναλλαγής, έκρινε το ληφθέν φορολογικό στοιχείο από την εταιρία “.....- ΑΦΜ” εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται: *«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 προσκομίζει για πρώτη φορά με την ενδικοφανή προσφυγή της φωτοτυπίες δύο επιταγών της Εμπορικής Τράπεζας σε διαταγή της εκδότριας “.....- ΑΦΜ” και συγκεκριμένα την με αριθμό με ημερομηνία έκδοσης μεταχρονολογημένη 15/4/2012 αξίας 7.000,00 ευρώ και την με αριθμό με ημερομηνία έκδοσης μεταχρονολογημένη 30/4/2012 αξίας 6.702,20 ευρώ. Επιπλέον προσκομίζει την κίνηση λογαριασμού της Εμπορικής Τράπεζας, στην οποία εμφανίζεται η χρέωση του λογαριασμού με τα αντίστοιχα ποσά των επιταγών στις 19/4/2012 και 7/5/2012. Οι ως άνω επιταγές οπισθογραφήθηκαν από την εκδότρια Μ.ΕΠΕ προς τον με ΑΤ, ο οποίος, μετά από έλεγχο της υπηρεσίας μας, την επίμαχη χρονική περίοδο ήταν κάτοικος Έδεσσας και φαίνεται να κατείχε επιχείρηση, η οποία ήταν σε αδράνεια, με το ίδιο αντικείμενο εργασιών με την προσφεύγουσα, ενώ από προγενέστερους φορολογικούς ελέγχους αποδείχτηκε ότι εμπλέκεται σε συναλλαγές με εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή από τα ανωτέρω προσκομιζόμενα στοιχεία δεν αποδεικνύεται ότι η επίμαχη συναλλαγή έχει πραγματοποιηθεί, καθώς όπως αποδείχτηκε η εκδότρια του στοιχείου είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, τα είδη που αναγράφονται στο κρινόμενο φορολογικό στοιχείο δεν δύναται

να ταυτοποιηθούν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., καθώς αποτελούν τμήματα μηχανήματος και όχι ολοκληρωμένο μηχάνημα, ενώ οι πληρωμές καταδεικνύουν ανακύκλωση χρημάτων, καθώς αυτά επιστρέφονται στην περιοχή της έδρας της προσφεύγουσας επιχείρησης και σε πρόσωπο που εμπλέκεται με εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 7/6/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:

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

1. Η με αριθμό **.../24-5-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	4.456,00 €	4.456,00 €

2. Η με αριθμό **.../24-5-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	465,84 €	465,84 €

3. Η με αριθμό **.../24-5-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	3.933,08 €	3.933,08 €

4. Η με αριθμό **.../24-5-2022** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
-----------	---------------	-----------------------------

Ποσό καταλογισμού	1.281,10 €	1.281,10 €
-------------------	------------	------------

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
 Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.