



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 03/01/2023

Αριθμός απόφασης: 49

**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

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

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

4. Την από 05/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜπου εδρεύει στα, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με

αριθμό/4-7-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και της με αριθμό/4-7-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κοζάνης .

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

Επί της από 05/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας 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 προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/4-7-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 17.030,86 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ύψους 8.515,43 €, ήτοι συνολικό ποσό **25.546,29 €**

2. Με την με αριθμό/4-7-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 6.900,00 € , πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 ύψους 3.450,00 €, ήτοι συνολικό ποσό **10.350,00 €**

Δυνάμει της με αρ./1/...../9-5-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με αντικείμενο εργασιών “Άλλες κατασκευαστικές εργασίες που δεν κατονομάζονται ειδικά, με ίδια υλικά ”, ως προς τις φορολογίες Εισοδήματος και Φ.Π.Α για το φορολογικό έτος 2015. Αίτια ελέγχου αποτέλεσε η από 13/07/2021 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων – εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, καθώς και το με το αριθ. πρωτ./27-7-2021 έγγραφο, με το οποίο διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., οι από 13/07/2022 πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ίδιας Υπηρεσίας.

Ειδικότερα, διενεργήθηκε έλεγχος, από το Τμήμα Α5 Κοζάνης της Α΄ Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, στην ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, στα πλαίσια του οποίου κρίθηκε αναγκαία η παραλαβή - κατάσχεση φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της ως άνω επιχείρησης, από την επεξεργασία των οποίων διαπιστώθηκε η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα επιχείρηση. Ακολούθως συντάχθηκε η από 13/07/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής

των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992, του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα η παράβαση της λήψης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου (Τ.Π.Υ. .../31-12-2015) από τον ανωτέρω εκδότη, στο φορολογικό έτος 2015, αξίας 30.000,00€ πλέον ΦΠΑ 6.900,00 €. Περαιτέρω, διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης οι από 13/07/2021 πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ίδιας ως άνω Υπηρεσίας προκειμένου να καταλογιστούν οι αναλογούντες φόροι εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Από το διενεργηθέντα έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής της το υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ. .../31-12-2015, το οποίο κρίθηκε εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης επέδωσε στην προσφεύγουσα το με αριθμό ../6-6-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς ακρόαση, με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, επί του οποίου η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και εκδόθηκαν στη συνέχεια οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου.

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

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου και επιβολή φόρων για την υπό κρίση φορολογική περίοδο.
2. Πραγματική συναλλαγή - Ο έλεγχος αντέστρεψε το βάρος απόδειξης και δεν διενήργησε ουσιαστικό έλεγχο στην επιχείρηση και πάντως παρανόμως δεν έλεγξε ουσιαστικά την επιχείρηση. Εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
3. Αναφορικά με το ποσό των 21.608,07 € που συμπεριλήφθηκε στο Ε3 της δήλωσης, χωρίς να καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης, ισχυρίζεται ότι πρόκειται για πραγματική δαπάνη που αφορά σε κρατήσεις υπέρ τρίτων που είχαν αποδοθεί, αλλά ο λογιστής δεν είχε κάνει την εγγραφή στα βιβλία. Κατά συνέπεια αντίκειται στην αρχή της φορολόγησης, σύμφωνα με την φοροδοτική ικανότητα και κατά συνεκδοχή στην φορολογική ισότητα, η φορολόγηση για ποσά που δεν θα μπορούσαν να προστεθούν ως λογιστικές διαφορές, διότι υφίσταντο ως πραγματική δαπάνη. Ως προς τούτο, η φορολογική δήλωση δεν είναι ανακριβής, διότι η αποδιδόμενη ανακρίβεια δεν ανάγεται σε φοροδιαφυγή, υπό την έννοια της απόκρυψης, πραγματικού εισοδήματος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου και επιβολή φόρων στο φορολογικό έτος 2015

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν. 4174/26-7-2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 46 παρ.5-7 του Ν. 4223/31-12-2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του

προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, με την παρ.27^α του άρ.66 του Ν. 4646/12-12- 2019 τροποποιήθηκε η ως άνω διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Ν.4174/2013, ως εξής: «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 ως προς την «φοροδιαφυγή» στο άρθρο 55 παρ.1 του ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά τη φορολογική περίοδο 26/7/2013 – 01/02/2016, ορίζεται το εξής:

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, φορολογική αρχή. 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, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ. 1 του Ν.4174/2013 αδίκημα φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.4646/2019 και καταλαμβάνει το φορολογικό έτος 2015, το οποίο παραγράφεται στις 31/12/2026, με βάση τα προαναφερόμενα και για τη συγκεκριμένη αιτία. Ειδικά δε, οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής δεν παρεκτείνουν την περίοδο της κανονικής παραγραφής, αλλά ορίζουν 10ετή

περίοδο παραγραφής, στο βαθμό που συντρέχει τέτοια περίπτωση (φοροδιαφυγής), όπως εν προκειμένω.

Επειδή παράλληλα, ο έλεγχος προέβη στην αφαίρεση από τις δαπάνες του κρινόμενου φορολογικού έτους ποσού ύψους 21.608,07 €, το οποίο συμπεριλήφθηκε στο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, χωρίς να καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης και προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα κέρδη του οικείου έτους, δικαίωμα που ωστόσο είχε παραγραφεί για το Δημόσιο, καθώς παρήλθε πενταετία από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογικού έτους 2015, ήτοι παραγράφηκε στις 31/12/2021.

Ως εκ τούτου η με αριθμό/4-7-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 θα πρέπει να τροποποιηθεί και να αφαιρεθεί από τα κέρδη του οικείου έτους το ποσό των 21.608,07 €, λόγω παραγραφής. Παρέλκει δε, ως αλυσιτελής, η εξέταση του τρίτου προβαλλόμενου ισχυρισμού της προσφεύγουσας.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί πραγματικών συναλλαγών

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 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, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό

αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). Υπό το ίδιο σκεπτικό εκδόθηκε και η με αριθμ. 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, σύμφωνα με την οποία κρίθηκε ότι εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην

καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της 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 στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣτΕ 2633/2002, ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319).

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από 13/07/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης – Α΄ Υποδιεύθυνση – Τμήμα Α5 Κοζάνης για την επιχείρηση/ εκδότη «.....» με ΑΦΜ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από 01/07/2022 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, ήταν κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο, φορολογικώς μεν υπαρκτή υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, διότι :

- Δεν είχε στην κατοχή της κανένα αναγκαίο για τις υπηρεσίες της μηχανήμα έργου, ή φορτηγό αυτοκίνητο και γενικά κανενός είδους πάγιο εξοπλισμό, όπως απαιτείται για επιχειρήσεις αυτού του είδους.
- Δεν απασχολούσε προσωπικό και συγκεκριμένα εργάτες, τεχνικούς ή και διοικητικούς υπαλλήλους, οι οποίοι απαιτούνται προκειμένου να φέρουν κατά τη συνήθη πρακτική εις πέρας, αυτού του είδους, αλλά και αυτής της χρηματικής αξίας, εργασίες.
- Η επιχείρηση δεν πραγματοποίησε καμία αγορά ή δαπάνη στο πλαίσιο της άσκησης της δραστηριότητας χωματουργικές εργασίες.
- Δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ως όφειλε, για το φορολογικό έτος 2015
- Από την επισκόπηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που διαβιβάστηκαν από τα τραπεζικά ιδρύματα σχετικά με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών που διέθετε ο εκδότης στο πλαίσιο της άρσης του τραπεζικού απορρήτου, δεν προέκυψε σε καμία περίπτωση εξόφληση των παραπάνω συναλλαγών με κατάθεση μετρητών.

Επειδή, με βάση τα ως άνω δεδομένα και λαμβάνοντας υπόψη ότι η υπό κρίση περίπτωση αφορά στη λήψη εικονικού τιμολογίου ως προς τη συναλλαγή και σε συνδυασμό με τις αναφερθείσες διατάξεις και την ερμηνεία τους, όταν σε ορισμένο επιτηδευματία αποδίδεται η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχάς, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας, ότι προς τούτου αρκεί να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή οπότε, και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η προσφεύγουσα- λήπτρια εταιρεία, η οποία έχει και το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών, δεν προσκόμισε, τόσο στη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, όσο και στην Υπηρεσία μας κατά το στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαρκή στοιχεία για την εκτέλεση των ως άνω αναφερόμενων εργασιών που αναγράφονται στο επίμαχο κατασχεμένο φορολογικό στοιχείο. Από την επισκόπηση δε των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του εκδότη δεν προέκυψε η εξόφληση του επίμαχου αυτού στοιχείου.

Επειδή, επιπροσθέτως οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί χαρακτηρισμού του στοιχείου ως πιθανόν εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη και περί καλοπιστίας της, κρίνονται αβάσιμοι

και απορριπτέοι, καθότι η απλή επίκληση εκ μέρους της, ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν και εξοφλήθηκαν, αφενός δεν αποδεικνύει την καλή της πίστη και αφετέρου, δεν μπορεί να κλονίσει την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου. Εξάλλου, η επίκληση για χαρακτηρισμό της επίμαχης συναλλαγής ως εικονικής ως προς το πρόσωπο του εκδότη, αφενός τυγχάνει αναπόδεικτος και αφετέρου είναι αντιφατικός σε σχέση με τους ισχυρισμούς της ότι οι συναλλαγές της με τον «.....», ήταν πραγματικές.

Κατόπιν τούτων, κρίνεται ότι η φορολογική αρχή απέδειξε με εμπεριστατωμένη αιτιολογία ότι τα επίμαχα τιμολόγια είναι εικονικά, ότι οι αντίστοιχες συναλλαγές ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν μεταξύ του εκδότη και της λήπτριας και ως εκ τούτου η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση της λήψης ενός (1) εικονικού Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 30.000,00€, πλέον Φ.Π.Α. 6.900,00 €, για το έτος 2015, όπως ορθώς κρίθηκε από τη φορολογική αρχή, και συνεπώς απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι οι περί αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 05/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜκαι την **τροποποίηση** της με αριθμό/4-7-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και την **επικύρωση** της με αριθμό/4-7-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης ως ακολούθως :

1) Η με αριθμό/4-7-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα

	Έλεγχος	Απόφαση ΔΕΔ
Κέρδη (δήλωσης)	156.911,09	156.911,09
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	800,00	800,00
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου (αξία εικονικών στοιχείων)	30.000,00	30.000,00
Πλέον προσωρινές διαφορές ελέγχου (ανακρίβεια βιβλίων)	21.608,68	0,00
Κέρδη μετά τη φορολογική αναμόρφωση	209.319,76	187.711,09

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ – ΔΗΛΩΣΗΣ
Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης	926.696,29	926.696,29	926.696,29	
Φορολογητέα κέρδη χρήσης	156.911,09	156.911,09	156.911,09	
+ μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	800,00	52.408,67	30.800,00	30.000,00
Φορολογητέα κέρδη	157.711,09	209.319,76	187.711,09	30.000,00
Ζημία				
Αναλογούν φόρος	48.544,66	65.575,52	58.444,66	9.900,00
Μείον : Φόρος που προκαταβλήθηκε	2.979,11	2.979,11	2.979,11	
Μείον : Φόρος που παρακρατήθηκε	24.821,77	24.821,77	24.821,77	
Σύνολο αφαιρούμενων ποσών	27.800,88	27.800,88	27.800,88	
Υπόλοιπο φόρου	20.743,78	37.774,64	30.643,78	9.900,00
Προκαταβολή φόρου				
Τέλος επιτηδεύματος	800,00	800,00	800,00	
Πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας (50%)		8.515,43	4.950,00	4.950,00
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	21.543,78	47.090,07	36.393,78	14.850,00

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

1) Η με αριθμό/4-7-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
Καταλογιζόμενο ποσό	25.546,29 €	14.850,00 €

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

2) Η με αριθμό/4-7-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
Καταλογιζόμενο ποσό	10.350,00 €	10.350,00 €

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

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.