



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 01/03/2024

Αριθμός απόφασης: 512

**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.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ..

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).

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 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 02/11/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στο, Τ.Κ., κατά της με αριθμό/26-09-2023 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και της με αριθμό/26-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

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

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

Επί της από 02/11/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού 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/26-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, μειώθηκε η ζημία του οικείου έτους στο ποσό των 25.743,11 €, έναντι του αρχικού ποσού ύψους 73.309,13 €, ήτοι διαφορά ποσού 47.566,02 €.

2. Με την με αριθμό/26-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 6.638,69 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Ν.4987/2022 ποσού 3.679,61 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **10.318,30 €**.

Δυνάμει της με αριθμό .../14-02-2023 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας κοινοπραξίας, με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες οδικών μεταφορών ξηρών εμπορευμάτων χύδην» για το φορολογικό έτος 2017. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ..../09-11-2022 (πρωτ. εισερχομένου/16-11-2022) έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης – Α' Υπ/νση – Τμήμα Α2, με συνημμένη την με ημερομηνία θεώρησης 02/11/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). που αφορά στην επιχείρηση «.....» με **ΑΦΜ**, σύμφωνα με την οποία, στο φορολογικό έτος 2017, η ανωτέρω επιχείρηση υπέπεσε στην παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις. Μεταξύ των ληπτών συμπεριλαμβάνεται και η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Ο έλεγχος αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. στην ως άνω εκδότρια επιχείρηση, έκρινε ότι η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα έλαβε, στο φορολογικό έτος 2017, πενήντα πέντε (55 φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.),

καθαράς αξίας 24.255,00 € πλέον Φ.Π.Α. 5.821,20 € και συνολικής αξίας 30.076,20 €, από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ Ακολούθως, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τις φορολογητέες εκροές του ελεγχόμενου έτους με την αφαίρεση από τις δαπάνες, καθώς και από τις εισροές και το φόρο εισροών τα ποσά των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Παράλληλα διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές ύψους 15.316,02 €, ενώ μειώθηκε η ζημία των προηγούμενων φορολογικών ετών κατά το ποσό των 7.995,00 €. Στη συνέχεια, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ. /19-07-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου, επί του οποίου η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

Αόριστες, αναπόδεικτες, νομικά και ουσιαστικά αβάσιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις. Κατά πάγια νομολογία η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων, εντούτοις αυτό δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο. Νομότυπα τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, τα οποία και καταχωρούσε στα βιβλία της. Δεν αποδείχτηκε και ούτε ο έλεγχος υπαινίχθηκε τυχόν επιστροφή χρημάτων από την εκδότρια εταιρεία προς την ίδια (ανακύκλωση χρημάτων), που θα αποτελούσε ισχυρή ένδειξη εικονικότητας.

Επειδή, με το άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, ως ισχύει από 02/02/2016, δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο».

Επειδή στο Ν.4308/2014 (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 οποιεσδήποτε 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, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ 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 ΚΦΔ 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, στο άρθρο 171 παρ.1 και 4 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 εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 4. 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, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ 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».

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, 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 ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης 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 επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

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 ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, **που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο**, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπεράσμα 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 με την από 02/11/2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης -Υποδιεύθυνση Α', η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από 26-09-2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. του Δ.Ο.Υ. Καβάλας. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, κατά την κρινόμενη χρήση, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές διότι δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες που από τα εκδιδόμενα στοιχεία προκύπτει να διέθεσε και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές. Συγκεκριμένα :

- Από την επισκόπηση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών των φορολογικών ετών 2016 & 2017, διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια δεν είχε τις απαιτούμενες αγορές για την πραγματοποίηση του όγκου των πωλήσεων των ειδών που αναγράφονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία από τις αντισυμβαλλόμενες - λήπτριες επιχειρήσεις. Επιπρόσθετα, η εκδότρια δεν είχε πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή/και εισαγωγές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες.
- Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων και την αντιπαραβολή των ειδών προς πώληση που αναγράφονται σε αυτά με τις αντίστοιχες αγορές της εκδότριας, διαπιστώθηκε ότι αυτή δεν αγόρασε από το εσωτερικό της χώρας, δεν εισήγαγε, δεν απέκτησε με ενδοκοινοτική απόκτηση, τα εμπορεύματα – ανταλλακτικά – αναλώσιμα είδη που καταγράφονται στα τιμολόγια αυτά. Επιπλέον, δεν διέθετε ως αποθέματα τα παραπάνω είδη και κατά συνέπεια δεν είχε καμιά δυνατότητα να εκτελέσει υπηρεσίες κάνοντας χρήση αυτών των ειδών, ή να τα πωλήσει σε άλλες επιχειρήσεις.
- Η εκδότρια δεν απασχολούσε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 & 2017, όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφο του αρμόδιου υποκαταστήματος Ε.Φ.Κ.Α. Θεσσαλονίκης (αριθμό πρωτ./22.10.2020). Επιπρόσθετα, η εκδότρια δεν προσκόμισε, μετά από σχετική πρόσκληση, σχετικές συμβάσεις ανεξάρτητων υπηρεσιών με τρίτα πρόσωπα που να δικαιολογούν την εκτέλεση των εργασιών που περιγράφονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία από τις αντισυμβαλλόμενες - λήπτριες επιχειρήσεις.
- Η εκδότρια φέρεται να έχει εκδώσει πλήθος φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών, οι οποίες δεν θα μπορούσαν να παρασχεθούν από αυτήν, καθώς δεν ταυτίζονται με καμία από τις

δηλωθείσες δραστηριότητες της. Άλλωστε η εκδότρια δεν διέθετε την απαιτούμενη υποδομή τόσο σε μέσα όσο και σε προσωπικό προκειμένου να παράσχει τις εξειδικευμένες αυτές υπηρεσίες.

➤ Όπως προκύπτει από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων σε προγενέστερο χρόνο και αφορούσε στα έτη 2012-2017, η εκδότρια επιχείρηση δεν ηλεκτροδοτούνταν και δεν ήταν συνδεδεμένη με το δίκτυο ύδρευσης, όπως προκύπτει από τα δεδομένα που διαβιβάζουν στην Α.Α.Δ.Ε. οι επιχειρήσεις ενέργειας και ύδρευσης.

➤ Η εκδότρια δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της για τα φορολογικά έτη 2016 & 2017, παρότι κλήθηκε προς τούτο εγγράφως από τον έλεγχο. Δεν παρείχε επίσης καμία διευκρίνιση και κανένα άλλο μέσο απόδειξης του πραγματικού των υπό κρίση συναλλαγών, επιχειρώντας να δυσχεράνει τον έλεγχο και να παρεμποδίσει τις ελεγκτικές διασταυρώσεις.

➤ Η εκδότρια δεν έχει υποβάλει τις προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία δηλώσεις εισοδήματος για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 & 2017. Επιπρόσθετα, υπέβαλε για τα ανωτέρω έτη ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. με μηδενικές φορολογικές εκροές και εισροές (ενώ από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών των αντίστοιχων ετών προκύπτουν πωλήσεις και αγορές) και μεταφερόμενο το ίδιο πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 38.785,57€ από προηγούμενες χρήσεις.

➤ Η εκδότρια από κοινού με τις λήπτριες των εικονικών φορολογικών στοιχείων, επιλέγουν να αποτυπώσουν τις συναλλαγές τους σε φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) αξίας μικρότερης των πεντακοσίων ευρώ, προκειμένου να αποφύγουν την υποχρέωση εξόφλησης τους μέσω του τραπεζικού συστήματος.

➤ Στις περιπτώσεις που οι λήπτριες των εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσκομίζουν τραπεζικά έγγραφα ή επιταγές για την εξόφληση των εικονικών συναλλαγών, οι ελεγκτικές διαπιστώσεις οδηγούν στο συμπέρασμα ότι τα χρήματα αυτά, δεν παρέμειναν στην εκδότρια επιχείρηση εκτός ελαχίστων εξαιρέσεων. Το γεγονός αυτό συνηγορεί στην απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών. Όσον αφορά στις ελάχιστες περιπτώσεις που κάποια ποσά παραμένουν στην εκδότρια, αυτά αφορούν στην «αμοιβή» της για την χορήγηση των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

➤ Από την επισκόπηση των κατασχεθέντων τιμολογίων-δελτίων αποστολής που αφορούν πώληση ειδών δεν διαπιστώνεται η αναγραφή του μεταφορικού μέσου με το οποίο πραγματοποιήθηκαν οι μεταφορές τους. Παρότι δε, δεν είναι υποχρεωτική η αναγραφή σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., η εκδότρια επιχείρηση πρέπει να είναι σε θέση να επιδείξει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της, τα οποία και δεν επέδειξε. Επιπρόσθετα, δεν παρέχονται επαρκείς πληροφορίες/αποδεικτικά στοιχεία από τις λήπτριες επιχειρήσεις ως προς τον τρόπο μεταφοράς των αγορασθέντων ειδών από την εκδότρια. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ο τρόπος μεταφοράς των ειδών που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια.

➤ Από τις λήπτριες επιχειρήσεις δεν παρασχέθηκαν επαρκείς εξηγήσεις και ικανά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι, πράγματι συναλλάχθηκαν με την εκδότρια. Αντιθέτως, οι λήπτριες επιχειρήσεις

προβάλλουν τον ισχυρισμό ότι οι συναλλαγές τους ήταν πραγματικές, υποβάλλοντας στον έλεγχο πανομοιότυπες στο περιεχόμενο δηλώσεις.

➤ Η εικονικότητα των συναλλαγών αποδεικνύεται επίσης, από την κατάταξη των κατασχεθέντων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών κατά χρονολογική σειρά, και τη διαπίστωση ότι την ίδια ημέρα και για εργασίες σε διαφορετικές περιοχές της χώρας, εκδίδονται ταυτόχρονα περισσότερα του ενός φορολογικά στοιχεία.

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, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ 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 από την επισκόπηση των επίμαχων τιμολογίων προκύπτουν τα εξής :

- Η πλειοψηφία των τιμολογίων είναι κάτω των πεντακοσίων ευρώ, προκειμένου η προσφεύγουσα να αποφύγει την υποχρέωση εξόφλησης τους μέσω του τραπεζικού συστήματος. Για τα τιμολόγια άνω των πεντακοσίων ευρώ που έλαβε από την ανωτέρω εταιρεία δεν προσκομίζει κανένα τραπεζικό παραστατικό εξόφλησής τους.

- Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές της με την εκδότρια αφορούσαν σε επισκευές του οχήματός της. Ωστόσο, ορισμένα εκ των επίμαχων τιμολογίων αφορούν σε κατασκευές (τοποθέτηση γυψοσανίδας, ελαιοχρωματισμοί, τοποθέτηση πλακιδίων, μελέτη σχεδίαση), για τις οποίες η προσφεύγουσα δεν κάνει καμία αναφορά σχετικά με το έργο στο οποίο αφορούν.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα ληφθέντα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει τον ισχυρισμό της. Εν προκειμένω τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν σε υπηρεσίες που η εκδότρια δεν ήταν δυνατόν να παρέχει διότι δεν είχε ούτε αγορές/αποθέματα, ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ούτε την υλικοτεχνική υποδομή. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 26/09/2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 02/11/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**

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

Η με αριθμό με αριθμό/26-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Ποσό δήλωσης	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ζημία	- 73.309,13 €	- 25.743,11 €	- 25.743,11 €

Η με αριθμό με αριθμό/26-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Ποσό δήλωσης	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού		10.318,30 €	10.318,30 €
Ποσό για έκπτωση	- 720,54 €	0,00	0,00

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος 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.