



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14/07/2021

Αριθμός απόφασης: 1714

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την από 28/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τουμε **ΑΦΜ**....., με έδρα στηνκατά της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας φορολογικού έτους 2016 και της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας φορολογικού έτους 2016.

6. Την υπ'αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας φορολογικού έτους 2016 και την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας φορολογικού έτους 2016 των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η μεταρρύθμιση.

7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

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

Επί της από 28/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **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:

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 36.525,61€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 18.262,80€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 6.277,75€, **ήτοι** συνολικού ποσού **61.066,16€**, λόγω λήψης δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 94.318,53€.

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 20.073,57€ πλέον πρόστιμα Κ.Φ.Δ. ποσού 10.036,79€, **ήτοι** συνολικού ποσού **30.110,36€**, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 94.318,53€, πλέον Φ.Π.Α. 20.073,57€.

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία του δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 94.318,53€, και αξίας Φ.Π.Α. 20.073,57€, από την επιχείρηση «.....» - Α.Φ.Μ.....

Δυνάμει της με αρ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Βέροιας, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα «Εκτροφή μοσχαριών πάχυνσης» και αφορά τον έλεγχο του Κ.Φ.Δ. – Ε.Λ.Π., του Φ.Π.Α. και της Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. Πρωτ..... Διαβιβαστικό έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Βέροιας η από 30-11-2020 έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Δ. – Ε.Λ.Π. της ίδιας Υπηρεσίας και αφορά την εκδότρια εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «.....» - Α.Φ.Μ. Η επιχείρηση «.....» - Α.Φ.Μ. εξέδωσε μεγάλο αριθμό εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Μία εκ των συναλλασσόμενων με την παραπάνω επιχείρηση ήταν η επιχείρηση του προσφεύγοντος στο φορολογικό έτος 2016.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας σχετικά με τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχ/σης «.....» - Α.Φ.Μ..... προέκυψε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την ως άνω επιχείρηση στο φορολογικό έτος 2016 δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.-Δ.Α.) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 94.318,53€, πλέον Φ.Π.Α. 20.073,57€. Για την ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος καθώς και για τις ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν, οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους :

- Οι ένδικες εκθέσεις ελέγχου είναι αυθαίρετες, ανατιολόγητες, αόριστες και νομικά πλημμελείς καθώς δε διεξήχθη ουσιαστικός έλεγχος.
- Παραγραφή του Δικαιώματος του Δημοσίου.
- Αντισυνταγματικότητα του άρθρου 5 του ν.2523/97 και παραβίαση των Συνταγματικών Αρχών της νομιμότητας του φόρου και της αναλογικότητας του φόρου.
- Εσφαλμένος ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος του από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο και παραβίαση της παραγράφου 1β του άρθρου 32 του ν.2238/94.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι οι ένδικες εκθέσεις ελέγχου είναι αυθαίρετες, ανατιολόγητες, αόριστες και νομικά πλημμελείς καθώς δε διεξήχθη ουσιαστικός έλεγχος.

Επειδή, σύμφωνα 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.4308/2013 (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 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 εκχώρησε 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 εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 30/11/2020 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενη στις διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των στοιχείων. Συγκεκριμένα η εκδότρια επιχείρηση :

- ✓ Εξέδωσε Τιμολόγια Δελτία Αποστολής για τις υποτιθέμενες «πωλήσεις» της, τα οποία: **α)** αναφέρουν ως τόπο έναρξης αποστολής τη Βουλγαρία όταν έδρα της πωλήτριας επιχείρησης είναι η Ελλάδα χωρίς να αφορούν τριγωνικές πωλήσεις, **β)** αναγράφουν συναλλαγές αγαθών για τα οποία ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν αντίστοιχες αγορές από την ελεγχόμενη οντότητα.
- ✓ Δεν διαθέτει κανένα μεταφορικό μέσο (ΦΙΧ) αλλά ούτε και δηλώθηκε από τρίτους αντισυμβαλλόμενους για τυχόν έσοδα μεταφοράς αγαθών μολονότι έχει δηλωθεί στις ΜΥΦ της ελεγχόμενης κατά τα φορολογικά έτη 2016 – 2017 μεγάλος όγκος εμπορικών συναλλαγών της με άλλες επιχειρήσεις.
- ✓ Δεν είχε αγορές όπως αυτό προέκυψε από: **α)** το υπ. αρ. «.....» 18-02-20 έγγραφο του τμήματος ΕΦΑΡΜΟΓΩΝ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ της ΑΑΔΕ **β)** από το σύστημα VIES **γ)** το υπ. Αρ..... με ημερομηνία 21-02-20 έγγραφο του τμήματος Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων σε απάντηση σχετικού αιτήματός της φορολογικής αρχής για Διοικητική Συνδρομή που απηύθυνε στις αρχές της Βουλγαρίας για τη δραστηριότητα της ελεγχόμενης οντότητας **δ)** τη μη ύπαρξη αποθηκευτικού χώρου και θαλάμων ψύξης καθώς αυτοί είναι απαραίτητοι για τη διακίνηση τέτοιων εμπορευμάτων (πρόκειται για σιτηρά, ηλιέλαια, κριθάρι, καλαμπόκι, ηλιάλευρο, κρέας), σε τόσο μεγάλες ποσότητες και σε συνδυασμό με το γεγονός πως δεν πρόκειται για τριγωνικές πωλήσεις με παράδοση είτε απευθείας στον πελάτη είτε σε χώρο αποθήκευσης τρίτου (logistic) και **ε)** την έλλειψη επαγγελματικού τραπεζικού λογαριασμού όπως προέκυψε από τον υπ. αρ.αίτημα στο “Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών”, αλλά και κάθε άλλου στοιχείου που να υποδηλώνει την ύπαρξη αγορών της οντότητας από τρίτους και **στ)** τη μη υποβολή δηλώσεων

συγκεντρωτικών καταστάσεων εξόδων και προμηθευτών, τόσο από την ελεγχόμενη, όσο και από αντισυμβαλλόμενες οντότητες.

- ✓ Δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στο χώρο που δήλωσε ως έδρα ή σε άλλο χώρο. Αυτό προέκυψε: α) κατόπιν όλων των σχετικών επιτόπιων ελέγχων που πραγματοποίησαν τόσο το παρών συνεργείο όσο και προγενέστερα συνεργεία ελέγχου κατά τους οποίους δεν εντοπίστηκε η επιχείρηση, β) από το σύστημα TAXIS όπου και διαπιστώθηκε: πως για το διάστημα 2011 (έτος έναρξης δραστηριότητας της ελεγχόμενης), 2016 και 2017 ο χώρος που δήλωσε ως έδρα μισθωνόνταν από άλλες εν λειτουργία επιχειρήσεις, γ) από προφορική δήλωση του φερόμενου εκμισθωτή πως του είναι άγνωστη η ελεγχόμενη οντότητα, δ) από την εφαρμογή δηλώσεων μισθωτηρίων της Γ.Γ.Π.Σ. όσον αφορά τις χρήσεις 2015 και μετά, απ' όπου προέκυψε πως για τον ΑΦΜ δεν είχε κατατεθεί κανένα μισθωτήριο και ε) από σχετική απάντηση της Δ.Ο.Υ. Βεροίας (τμήμα μητρώου) και από ίδια αναζήτηση από τους υπογράφοντες την έκθεση ελέγχου στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. παρουσία εντεταλμένου συναδέλφου κατά την οποία δεν εντοπίστηκε μισθωτήριο συμβόλαιο κι επιπλέον σύμφωνα με προφορική δήλωση τουφιλοξενήθηκε από αυτόν ο για βραχύ χρονικό διάστημα το 2011 κι έκτοτε δεν έχει έρθει ούτε αυτός σε επικοινωνία μαζί του.
- ✓ Επεβλήθη το μέτρο της αναστολής χρήσης του ΑΦΜ με την πράξη αρ. .../29-05-2019 της Δ.Ο.Υ. Βεροίας καθώς δεν ανταποκρίθηκε στην υπ. αρ./28-3-19 πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, και την υπ. αρ./28-3-19 ΣΔΕ – ΚΛΗΣΗ ΣΕ ΑΚΡΟΑΣΗ .
- ✓ Δεν ανταποκρίθηκε σε επανειλημμένες προσκλήσεις της φορολογικής αρχής για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και όσον αφορά το συγκεκριμένο έλεγχο: α) στην/18-06-19 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων που επιδόθηκε την 18-06-2019 β) στο υπ. αρ./05-03-20 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου Σ.Δ.Ε. – Κλήση σε Ακρόαση, και γ) στο υπ. αρ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου Σ.Δ.Ε. – Κλήση σε Ακρόαση,
- ✓ Δεν υπάρχει καμία πληρωμή κατά τα έτη 2016-2017 προς την (προμηθευτής) από το μοναδικό λογαριασμό που διαθέτει η (πελάτης) ο λογαριασμός της οποίας τέθηκε υπόψη του ελέγχου από την Τράπεζα Πειραιώς κατόπιν σχετικών αιτημάτων του με αριθμ. πρωτ./10-06-2019 και/13-04-2020 (σχετικές απαντήσεις της ΤΡΑΠΕΖΗΣ ΠΕΙΡΑΙΩΣ αρ.....).
- ✓ Η ελεγχόμενη οντότητα ουδέποτε απογράφηκε ως εργοδότης και ουδέποτε απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, όπως προέκυψε από τα υπ. αρ. πρωτ./19-02-2020 και/21-02-2020 έγγραφα του ΕΦΚΑ ΒΕΡΟΙΑΣ.

- ✓ Από την έναρξή της έως σήμερα (ημέρα σύνταξης της παρούσης) δεν υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος, δηλώσεις ΦΠΑ, δηλώσεις ενδοκοινοτικών συναλλαγών (LISTING) και είναι άγνωστη στην αρμόδια τελωνειακή υπηρεσία της ΑΑΔΕ, γεγονός που αποσκοπεί στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που αναλογεί στην ελεγχόμενη με τη μη υποβολή δηλώσεων άμεσων (φόρου Εισοδήματος) κι έμμεσων φόρων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με συνέπεια τη μη απόδοση των φόρων αυτών με αποτέλεσμα το Ελληνικό Δημόσιο να στερείται σοβαρών ποσών εσόδων εξυπηρετώντας με αυτό τον τρόπο το σκοπό της έκδοσης εικονικών στοιχείων προς όφελος των αντίστοιχων ληπτών αυτών των φορολογικών στοιχείων.
- ✓ Ουδέποτε τήρησε λογαριασμό σε Τραπεζικό ίδρυμα που δραστηριοποιείται στο εσωτερικό της χώρας κάτι που είναι απαραίτητο για τη διενέργεια συναλλαγών μεταξύ επιτηδευματιών.
- ✓ Ως συνήθης λόγος έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι η υποβοήθηση των ληπτών τους για τους λόγους που αναλύονται στην έκθεση ελέγχου. Η ελεγχόμενη ενώ δεν έχει υποβάλλει καμία δήλωση φορολογίας εισοδήματος , ΦΠΑ , ενδοκοινοτικών καταστάσεων , προκειμένου να μην κινηθούν υποψίες από την Φορολογική Αρχή υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών (βάσει άρθρου 14 Ν. 4174/13) για τους λήπτες των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων όπως αντίστοιχα υπέβαλαν και οι αντισυμβαλλόμενοι λήπτες αυτών, χωρίς να προκύπτει καμία απόκλιση στο Ο.Π.Σ. Σημειώνεται ότι οι διαφορές μεταξύ υποβληθέντων δηλώσεων και καταστάσεων του άρθρου 14 του Ν. 4174/13 αποτελούν κριτήριο που αυξάνει το ενδεχόμενο επιλογής μιας υπόθεσης προς έλεγχο σύμφωνα με την ανάλυση κινδύνου (risk analysis) της Α.Α.Δ.Ε.

✓

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει καμία από τις συναλλαγές που φέρεται ότι διενήργησε και ότι ο πραγματικός σκοπός της έναρξής της είναι η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους σε όλους τους συναλλασσόμενους με αυτή (λήπτες) κατά την έννοια του άρθρου 66 του Ν. 4174/13 και συγκεκριμένα:

Κατά τη χρήση 2016, εξέδωσε σε δέκα (10) οντότητες, εκατόν σαράντα τέσσερα (144) ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο των συναλλαγών (ανύπαρκτες), συνολικής καθαρής αξίας 729.229,58€ πλέον ΦΠΑ 137.352,03€ κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν.4174/13 και των άρθρων 1,3,5,8,9,11 του Ν. 4308/14 (ΕΛΠ) όπως αυτό προέκυψε από τα ανωτέρω εκτεθέντα.

ΧΡΗΣΗ 1-1-2016 - 31-12-2016

Περιγραφή παράβασης					Πλήθος	Συνολική αξία
Έκδοση εκατό σαράντα τεσσάρων (144) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους προς τις οντότητες:						
AΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΠΛΗΘΟΣ		
		799,00	183,77	2		
		14.239,40	3.275,06	3		
		39.481,86	7.707,16	9		
		96.612,32	20.547,32	12	144	866.581,61€
		4.414,38	573,87	1		
		15.629,81	3.120,56	4		
030848206	ΠΛΑΣΤΗΡΑΣΔΗΜΗΤ ΙΩΑ	94.318,53	20.073,57	12		
		40.390,00	9.487,01	6		
		212.603,68	34.408,79	54		
		210.740,60	37.974,92	41		
	ΣΥΝΟΛΟ	729.229,58	137.352,03	144		
Κατά παράβαση των άρθρων 1,3,5,8,9,11 του Ν. 4308/14 (ΕΛΠ) και κατά την έννοια του άρθρου 66 του Ν.4174/13 που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 66 και 67 του ν. 4174/13.						

.....»

Από τα παραπάνω αναφερόμενα στοιχεία **αποδεικνύεται λεπτομερέστατα** ότι η επιχείρηση «.....» είναι εκδότης εικονικών ως προς τη συναλλαγή στοιχείων και διαπιστώνεται με βάση τις συγκεντρωτικές καταστάσεις ότι κατά την χρήση 2016, η ελεγχόμενη επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε από τον εκδότηστα βιβλία της δώδεκα (12) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία για αγορά εμπορευμάτων συνολικής καθαρής αξίας 94.318,53€ και αξίας Φ.Π.Α. 20.073,57€.

Τα ληφθέντα εικονικά στοιχεία αφορούν αγορές α' υλών, υπόκεινται σε Φ.Π.Α. 13% αλλά και 23% και έχουν ως παρακάτω:

α/α	Στοιχείο	Ημερομηνία	Είδος	Ποσότητα (kg)	Καθαρή Αξία (€)	Φ.Π.Α. 13%	Φ.Π.Α. 23%
1	ΤΔΑ 801	07/01/2016	ΣΟΓΙΑ	25.320	13.166,40		3.028,27
2	ΤΔΑ 805	11/01/2016	ΗΛΙΑΛΕΥΡΟ	24.810	6.946,80		1.597,76
3	ΤΔΑ 809	19/01/2016	ΠΙΤΟΥΡΟ	24.000	4.320,00		993,60
4	ΤΔΑ 818	24/01/2016	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	25.170	5.034,00	654,42	
5	ΤΔΑ 825	01/02/2016	ΚΡΙΘΑΡΙ	24.930	5.484,60	713,00	
6	ΤΔΑ 831	09/02/2016	ΣΟΓΙΑ	24.810	13.074,88		3.007,22
7	ΤΔΑ 837	13/04/2016	DDGS	25.910	8.291,20		1.906,98

8	ΤΔΑ 841	21/04/2016	ΗΛΙΑΛΕΥΡΟ	25.000	7.250,00		1.667,50
9	ΤΔΑ 854	01/05/2016	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	25.810	5.678,20	738,17	
10	ΤΔΑ 860	09/05/2016	ΚΡΙΘΑΡΙ ΣΠΑΣΤΟ	25.070	6.016,80		1.383,86
11	ΤΔΑ867	13/05/2016	ΠΙΤΟΥΡΟ	24.990	4.623,15		1.063,32
12	ΤΔΑ 890	29/05/2016	ΣΟΓΙΑ	25.100	14.432,50		3.319,47
ΣΥΝΟΛΑ					94.318,53	2.105,59	17.967,98

Επειδή, περαιτέρω από την έρευνα της Δ.Ο.Υ. Βέροιας διαπιστώθηκε ότι :

- ✓ εκδόθηκαν Τιμολόγια Δελτία Αποστολής για τις υποτιθέμενες πωλήσεις, τα οποία αναφέρουν ως τόπο έναρξης αποστολής τη Βουλγαρία όταν έδρα της πωλήτριας επιχείρησης είναι η Ελλάδα χωρίς να αφορούν τριγωνικές πωλήσεις, μάλιστα στα στοιχεία από το ΤΔΑ 837 έως το ΤΔΑ 890 είναι διορθωμένη η ημερομηνία, κυρίως στο μήνα.
- ✓ Προσκομίσθηκαν CMR στα οποία σε όλες τις περιπτώσεις αναγράφεται ως πωλητής των εμπορευμάτων η επιχείρηση «.....» και ως μεταφορέας η επιχείρηση «.....» και οι δύο ανύπαρκτες επιχειρήσεις – σύμφωνα με τα στοιχεία που αναγράφονται στα CMR – με Α.Φ.Μ. που δεν εντοπίζονται στο σύστημα VIES – ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΝΔΙΚΟΙΝΟΤΙΚΟΥ Φ.Π.Α. της Υπηρεσίας. Να σημειωθεί πως σε όλα τα CMR ως αγοράστρια επιχείρηση αναφέρεται η «.....» και πουθενά η επωνυμία ή η διεύθυνση της ελεγχόμενης επιχείρησης. Επίσης τα CMR συνοδεύονταν από αποκόμματα ζυγολογίων αγνώστου εκδότη και τόπου έκδοσης (ζύγισης).
- ✓ Σχετικά με την πληρωμή – εξόφληση των στοιχείων αυτών από την ελεγχόμενη επιχείρηση, προσκομίσθηκαν έξι αποδείξεις είσπραξης επιταγών της επιχείρησηςγια την λήψη δέκα επιταγών από την ελεγχόμενη συνολικής αξίας 103.165,08€, χωρίς να προσκομισθούν φωτοτυπίες των σωμάτων των επιταγών αυτών. Να σημειωθεί πως ως παραλαμβάνων υπόλογος στις αποδείξεις είσπραξης των επιταγών αναγράφεται ο ίδιος ο, ο οποίος ουδέποτε τήρησε λογαριασμό σε Τραπεζικό ίδρυμα που δραστηριοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.
Τα παραπάνω ενισχύουν το πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ως προς την εικονικότητα των στοιχείων που έλαβε η ελεγχόμενη από τον

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (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 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, 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, 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 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 ύπαρξης 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 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 σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν απέδειξε τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολοντί έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν το αληθές των επίμαχων συναλλαγών (όπως παραστατικά ολικής εξόφλησης των επίμαχων στοιχείων, παραστατικά μεταπώλησης των περιγραφόμενων ειδών στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία και εξόφλησης αυτών από πελάτες του κλπ.).

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους, διότι η εκδότης των στοιχείων επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα στοιχεία αυτά. Λαμβάνοντας δε υπόψη αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία του προσφεύγοντος δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση της

εκδότριας των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι ο όγκος των επίμαχων συναλλαγών, και το ύψος της αξίας τους προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων κ.λ.π., στα πλαίσια των οποίων είναι αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στον προσφεύγοντα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο προσφεύγων δεν ενήργησε καλόπιστα και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό περί αοριστίας της έκθεσης ελέγχου:

Επειδή στο Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται :

«Άρθρο 23

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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης [...]

Άρθρο 65

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, 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 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, 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 08/03/2021 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ.Βέροιας, 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 των σχετικών παραβάσεων.

Επειδή εν προκειμένω, με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, κατά τη σύνταξη των από 08/03/2021 εκθέσεων ελέγχου του Φ.Π.Α. και της Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, ορθώς στηρίχθηκε στις διαπιστώσεις της από 30-11-2020 έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Δ. – Ε.Λ.Π της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, που αφορά την εκδότρια εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «.....» - Α.Φ.Μ. Ακολουθώντας, έκρινε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....» είναι εικονικά, λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία και τις διαπιστώσεις του δικού της ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της πράξης δεν είναι αόριστη και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος. Τέλος, δεν είναι δυνατόν να διασταυρωθεί και να

αποδειχθεί, ότι ο προσφεύγων έλαβε τις συγκεκριμένες ζωοτροφές (σόγια, κριθάρι κ.λ.π.) και ότι αυτές ήταν οι τροφές με τις οποίες εκτράφηκαν τα ζώα του κατά μέρος ή όλο το φορολογικό έτος 2016.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του Δικαιώματος του Δημοσίου για το φορολογικό έτος 2016

Επειδή στην παρ. 1 του αρ. 36 του Ν. 4174/2013 ορίζεται : «*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*».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η νόμιμη προθεσμία, σύμφωνα με την σχετική νομολογία (παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 του Κ.Φ.Δ.) για την έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου είναι η πενταετία από την λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ήτοι για το φορολογικό έτος 2016 η ημερομηνία παραγραφής λήγει την 31/12/2022. Εν προκειμένου οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκαν την 08-03-2021 και επιδόθηκαν την 09/03/2021 στον Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί αντισυνταγματικότητας του άρθρου 5 του ν.2523/97 και παραβίαση των Συνταγματικών Αρχών της νομιμότητας του φόρου και της αναλογικότητας του φόρου.

Επειδή, η επίκληση των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν. 2523/97 αλυσιτελώς προβάλλεται εν προκειμένω, καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν την επίπτωση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. και όχι την επιβολή κυρώσεων (προστίμου) για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/97 που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 καταργήθηκαν με την παρ.6 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου ως άνω νόμου έπαψαν να ισχύουν από 17/10/2015 και μετά. Συνεπώς δεν τυγχάνουν εφαρμογής στην ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2016-31/12/2016.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένου προσδιορισμού του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος του από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο και παραβίαση της παραγράφου 1β του άρθρου 32 του ν.2238/94.

Επειδή στην παρ. 1 του αρ. 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται : «Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων».

Επειδή στο άρθρο 22 του Ν.4172/2013 (Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες) ορίζεται : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου...» .

Επειδή στο άρθρο 32 του Ν.2859/2000 ορίζεται : «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

- α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 36,
- β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,
- γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον

οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου...»

Επειδή ο εν λόγω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται εν προκειμένου, καθώς κατά την περίοδο της διενέργειας του ελέγχου και για το ελεγχόμενο έτος 2016 δεν έχουν ισχύ οι επικαλούμενες διατάξεις του ν.2238/94, αλλά οι διατάξεις του ν.4172/2013 που εφαρμόστηκαν από τον έλεγχο. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος για παραβίαση της παραγράφου 1β του άρθρου 32 του ν.2238/94 τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προσβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**

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

1. Η με αριθμό .../08-03-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας για το φορολογικό έτος 2016 .

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	61.066,16€	61.066,16€

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 .../08-03-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας για το φορολογικό έτος 2016 .

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	30.110,36€	30.110,36€

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

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.

