



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10/12/2021
Αριθμός απόφασης: 3553

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **15-07-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΤΟΥ** **με ΑΦΜ**, κατοίκου Βέροιας, επί της οδού κατά : α) της με αρ. **/09-06-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και β) της με αρ. **/09-**

06-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / προστίμου ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **15-07-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΤΟΥ** **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:

Με την με αρ. **/09-06-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 27.822,46 €, πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας, ύψους 13.911,23 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 4.695,49 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 46.429,18 €.

Με την με αρ. **/09-06-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ πράξης προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 20.547,32 €, πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας, ύψους 10.273,66 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 30.820,98 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από 09/06/2021 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 4172/2013 και Φ.Π.Α. ν. 2859/2000, για το φορολογικό έτος 2016, οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της με αριθμ. **/20-01-2021** εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας. Αιτία του παρόντος ελέγχου το με το αριθ. πρωτ. **/10-12-2020** έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., η από 30/11/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013, που αφορά τον εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....» με ΑΦΜ Σύμφωνα με το πόρισμα της ανωτέρω έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, η ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, 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. 4174/2013. Το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση με εκδότη την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, ανέρχεται σε δώδεκα (12) παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 96.612,32 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 20.547,32 €.

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση με την επωνυμία «.....», τόσο προς την προσφεύγουσα, όσο και προς πλήθος άλλων επιχειρήσεων, καταγράφονται αναλυτικά στην από 30/11/2020 έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης. Στη συνέχεια η φορολογική αρχή υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην ως άνω έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε για την εκδότρια «.....», έκρινε τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς τη συναλλαγή και προσδιόρισε το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ενώ παράλληλα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το φόρο εισροών, των δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 96.612,32 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 20.547,32 €.

Η προσφεύγουσα με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /15-07-2021 ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων ελλείψει νόμιμης αιτιολογίας και νομικής πλημμέλειας των εκθέσεων ελέγχου.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου.
3. Αντισυνταγματικότητα του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 και παραβίασης των συνταγματικών αρχών της νομιμότητας του φόρου και της αναλογικότητας του φόρου,
4. Εσφαλμένος ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο και παραβίαση της παραγράφου 1β του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί αοριστίας των σχετικών εκθέσεων ελέγχου:

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013 Α'170/26-7-2013, με έναρξη ισχύος από 1-1-2014, ορίζει στο **άρθρο 28** (Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) : «2. 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.» Στο **άρθρο 66** με τίτλο «εγκλήματα φοροδιαφυγής - ποινικές κυρώσεις» του ν. 4174/2013, ορίζεται ειδικότερα ότι : «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ... β) ... 2... 5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. 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... 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 ...» Στο **άρθρο 64** 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» και στο **άρθρο 65** 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 το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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, ν'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 ν'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 ν'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 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 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 όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Η προσφεύγουσα διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την εκτροφή μοσχарιών πάχυνσης με έδρα την περιοχή «.....» στον Ημαθίας. Αιτία του παρόντος ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτοκ. /10-12-2020 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, με συνημμένη την από 30/11/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 και 4174/2013, που εκδόθηκε για την επιχείρηση/ εκδότη «.....» με ΑΦΜ Η φορολογική αρχή υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην σχετική έκθεση έκρινε τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με την επιχείρηση «GEORGIEV BORIS» , εικονικές, στηριζόμενη στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια επιχείρηση:

- 1) Εξέδωσε τιμολόγια – δελτία αποστολής για τις υποτιθέμενες πωλήσεις της, τα οποία αναφέρουν ως τόπο έναρξης τη Βουλγαρία, ενώ έχει τη έδρα της στην Ελλάδα, και δεν αφορούν τριγωνικές πωλήσεις και αναγράφουν συναλλαγές αγαθών για τα οποία ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν αντίστοιχες αγορές από την ίδια.
- 2) Δεν διαθέτει κανένα μεταφορικό μέσο (ΦΙΧ).
- 3) Φέρεται να πραγματοποιεί μεγάλο όγκο εμπορικών συναλλαγών με άλλες επιχειρήσεις, χωρίς ωστόσο από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων του αντίστοιχου φορολογικού έτους να προκύπτουν συναλλαγές με τρίτους αντισυμβαλλόμενους για τυχόν έσοδα μεταφοράς αγαθών.
- 4) Από τη διοικητική συνδρομή των φορολογικών και τελωνειακών υπηρεσιών (Τμήμα Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, σύστημα VIES, Τμήμα εφαρμογών τελωνειακών διαδικασιών της ΑΑΔΕ), προέκυψε ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν πραγματοποίησε αγορές.
- 5) Δεν είχε αποθηκευτικό χώρο και θαλάμους ψύξης, καθώς αυτοί είναι απαραίτητοι για τη διακίνηση τέτοιων εμπορευμάτων (σιτηρά, ηλιέλαια, κριθάρι, καλαμπόκι, ηλιάλευρο, κρέας, κλπ), σε τόσο μεγάλες ποσότητες και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι δεν πρόκειται για τριγωνικές πωλήσεις με παράδοση είτε απευθείας στον πελάτη, είτε σε χώρο αποθήκευσης τρίτου (logistics)
- 6) Δεν είχε επαγγελματικό τραπεζικό λογαριασμό, όπως αυτό προέκυψε από έγγραφο του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών και Λογαριασμών Πληρωμών.
- 7) Μετά από σχετικούς επιτόπιους ελέγχους τόσο του παρόντος συνεργείου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. όσο και προγενέστερων συνεργείων ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια δε δραστηριοποιήθηκε ποτέ στο χώρο που δήλωσε ως έδρα ή σε άλλο χώρο. Το γεγονός αυτό επιβεβαιώθηκε τόσο από το σύστημα TAXIS, όπου διαπιστώθηκε ότι για το έτος 2011 κατά το έτος έναρξης της εκδότριας επιχείρησης, αλλά και κατά τα έτη 2016 και 2017, ο χώρος που δήλωσε ως έδρα, μισθώνονταν από άλλες εν λειτουργία επιχειρήσεις, όσο και από προφορική δήλωση του φερόμενου εκμισθωτή, ο οποίος δήλωσε ότι δε γνωρίζει την ύπαρξη της επιχείρησης. Παράλληλα από το αρχείο του τμήματος Μητρώου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, δεν εντοπίστηκε μισθωτήριο συμβόλαιο, ενώ σύμφωνα με προφορική δήλωση τρίτου προσώπου (.....) ο, φιλοξενήθηκε για μικρό χρονικό διάστημα του 2011 από αυτόν, και έκτοτε δεν έχει έρθει σε επικοινωνία μαζί του.
- 8) Επιβλήθηκε στην εκδότρια επιχείρηση το μέτρο της αναστολής χρήσης του ΑΦΜ της, καθώς δεν ανταποκρίθηκε σε επανειλημμένες προσκλήσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.
- 9) Ουδέποτε απογράφηκε ως εργοδότης και ουδέποτε απασχόλησε εργατούπαλληλικό προσωπικό, σύμφωνα με σχετικό έγγραφο του ΕΦΚΑ Βεροίας.
- 10) Από την έναρξη της μέχρι και σήμερα, δεν υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος, ΦΠΑ, δηλώσεις ενδοκοινοτικών συναλλαγών (listing).

11) Δεν τήρησε οποιοδήποτε λογαριασμό σε Τραπεζικό ίδρυμα που δραστηριοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος δεν οδηγήθηκε σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά βασίστηκε στο γεγονός ότι η εικονικότητα των στοιχείων, αποδείχθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, με το έλεγχο που διενήργησε στην εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ Συγκεκριμένα η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, αφού έλαβε υπόψη, ότι η εκδότρια, δυνάμει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής και του συνόλου των αγορών της, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, τα στοιχεία που προσκομίστηκαν με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή (α/α σχετ. 2 και 3), δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη, αφενός διότι, αφορούν κατά τη συντριπτική τους πλειοψηφία τα έτη 2011 και 2012 και κανένα το ελεγχόμενο φορολογικό 2016, και αφετέρου, διότι αφορούν συναλλαγές ξένης επιχείρησης και ως εκ τούτου δεν αποδεικνύουν σε καμιά περίπτωση ότι οι συναλλαγές της προσφεύγουσας με την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ είναι πραγματικές.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί παραγραφής:

Επειδή, εξάλλου 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.

Επειδή, οι με αριθμ και /09-06-2021 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και Φ.Π.Α. αντίστοιχα, φορολογικού έτους 2016 (φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν πριν την παρέλευση της προβλεπόμενης πενταετίας (31/12/2022) από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή των αντίστοιχων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί αντισυνταγματικότητας του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλυσιτελώς προβάλλεται, καθόσον στην προκειμένη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται σε έλεγχο άλλου αντικειμένου, ήτοι, φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, περαιτέρω, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της αρχής της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Επιπλέον η ανωτέρω αρχή, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Συνεπώς ουδόλως παραβιάζεται η παραπάνω αρχή και ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό :

Επειδή, περαιτέρω ο ν. **4172/2013** «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις» (Α' 167/23-7-2013), ορίζει στο **άρθρο 21** ότι: *«1. 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 ακολούθως με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι : *«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,

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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 30 του νόμου 2859/2000** (Φόρος Προστιθέμενης Αξίας), ορίζεται ότι : «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν...» ενώ στο **άρθρο 32** ότι : «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)

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...»

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου προσδιορισμού του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο λόγω παραβίασης της προϋπόθεσης που τάσσει η παράγραφος 1β του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, δεδομένου ότι στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 32 του καταργημένου από 1/1/2014 νόμου 2238/1994, αλλά οι διατάξεις του ν. 4172/2013, σύμφωνα με τις οποίες ο έλεγχος αναγνώρισε τα δεδομένα των βιβλίων αναμορφώνοντας αφενός, τα φορολογητέα κέρδη και τις φορολογητέες εισροές με την αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων ύψους 96.612,32 € και αφετέρου καταλογίζοντας το φόρο εισροών που εξέπεσε η προσφεύγουσα, ύψους 20.547,32 €.

Επειδή, επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς, διότι η φορολογική αρχή προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές αποκλειστικά και μόνο ενόψει του προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων με βάση την αντίστοιχη έκθεση ελέγχου του εισοδήματος, στην οποία η έκθεση ΦΠΑ παραπέμπει, αναμορφώνοντας με τεκμαρτό τρόπο και σε αντίθεση με τη νομολογία του ΔΕΚ, τη βάση επιβολής του Φ.Π.Α.

Ο ισχυρισμός αυτός, επίσης, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, διότι στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε ξεχωριστός έλεγχος, ενώ συντάχθηκε ιδιαίτερη έκθεση μερικού ελέγχου στη φορολογία προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.). Σε κάθε δε, περίπτωση, ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές, όπως αυτές προέκυψαν από τα δεδομένα των βιβλίων της, αναμορφώνοντας μόνο τις φορολογητέες εισροές και το φόρο εισροών με το ύψος της συνολικής καθαρής αξίας και του ΦΠΑ των εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε από την εκδότρια«.....» με ΑΦΜ

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **15-07-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ΤΟΥ** **με ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

A. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Επί της υπ' αρ. /09-06-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016

Τελικό χρεωστικό ποσό φόρου	27.822,46
πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013	13.911,23
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	4.695,49
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών βάσει της παρούσας απόφασης	46.429,18

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

B. Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α.

Επί της υπ' αρ. /09-06-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/ 2016

χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	20.547,32
--------------------------	-----------

πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4174/2013	10.273,66
Σύνολο φόρου για βεβαίωση βάσει της παρούσας απόφασης	30.820,98

Επί του ως άνω 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 Δ/ΝΣΗΣ 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.