



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10.01.2022

Αριθμός απόφασης: 55

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την με ημερομηνία κατάθεσης 14.09.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας Εταιρίας με την επωνυμία «» με ΑΦΜ, με έδρα

στην με κύρια δραστηριότητα «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΠΑΛΑΙΩΝ ΣΙΔΗΡΩΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑΛΛΩΝ (SCRAP)», νομίμως εκπροσωπούμενης από τον κ. με ΑΦΜ, κατά της με αρ./**15.07.2021** Οριστικής Πράξης διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικής περιόδου **01.02.2014 – 31.12.2014** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. 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 **14.09.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας Εταιρίας 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με τη με αρ./**15.07.2021** Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικής περιόδου **01.02.2014 – 31.12.2014** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους **208.016,83€**, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ύψους **104.008,42€**, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **312.025,25€**.

Η ως άνω διαφορά του φόρου προέκυψε στα πλαίσια διενεργηθέντος μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικής περιόδου **01.02.2014 – 31.12.2014** δυνάμει της υπ' αρ./2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ.-06-2021 (αρ.πρωτ.εισερχ.-06-2021) έγγραφο με θέμα «αποστολή φακέλου υπόθεσης» (αριθμός/2019) με συνημμένη την από 15-06-2021 Έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων των Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ) της ΥΕΔΔΕ

Σύμφωνα με την έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ) της ΥΕΔΔΕ, διενεργήθηκε έλεγχος δυνάμει των με αριθμό-11-

2019 και03-2020 εντολών μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) – Υποδιεύθυνση Β', στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με κύρια δραστηριότητα «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΠΑΛΑΙΩΝ ΣΙΔΗΡΩΝ & ΜΕΤΑΛΛΩΝ (SCRAP)», για την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για το φορολογικό έτος 2014. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ.αριθμ.15 (αρ. καταχ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Πληροφοριακό Δελτίο, στο οποίο αναφέρεται ότι οι επιχειρήσεις εμπορίας παλαιών μετάλλων (scrap):

1. με ΑΦΜ:..... με Βούλγαρο ιδιοκτήτη που βρίσκεται στη διεύθυνση
2. με Α.Φ.Μ.:..... και
3. με ΑΦΜ

διενεργούν εικονικές συναλλαγές μεταξύ τους και με άλλους και ότι η 2η και η 3η επιχείρηση πωλούν χωρίς να έχουν αγορές, καθώς και ότι η προσφεύγουσα επιχείρησηχρησιμοποιεί το λογιστήριό της για να εκδίδει τα εικονικά τους τιμολόγια.

Από τον έλεγχο των ως άνω επιχειρήσεων προέκυψε ότι η προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2014 έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως ακολούθως:

α) εβδομήντα τέσσερα (74) εικονικά φορολογικά στοιχεία για αγορά παλαιών μετάλλων – scrap από τις κάτωθι επιχειρήσεις όπως αναλυτικά καταγράφονται στην από 15-06-2021 Έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου, οι οποίες αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 732.183,35€ απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. βάσει του άρθρου 39Α' του ν.2859/2000

A/A	Επωνυμία εκδότη	Α.Φ.Μ. εκδότη	Φορολογικό στοιχείο-Ημερομηνία	Καθαρή αξία (€)	Φ.Π.Α .	Συνολική αξία (€)
1				5.509,26		5.509,26
2				16.970,00		16.970,00
3				23.041,27		23.041,27
4				12.493,77		12.493,77
5				13.439,06		13.439,06
6				23.865,00		23.865,00
7				832,50		832,50
8				13.008,41		13.008,41
9				8.110,80		8.110,80
10				9.667,15		9.667,15
11				2.936,64		2.936,64
12				5.651,07		5.651,07
13				20.028,31		20.028,31
14				15.061,55		15.061,55
15				13.725,34		13.725,34
16				23.736,08		23.736,08

17	.....	.....	.....	21.261,41		21.261,41
18	.....	.....	.....	7.668,00		7.668,00
19	.....	.....	.....	16.349,65		16.349,65
20	.....	.....	.....	8.906,90		8.906,90
21	.....	.....	.....	8.386,14		8.386,14
22	.....	.....	.....	11.139,00		11.139,00
23	.....	.....	.....	10.888,65		10.888,65
24	.....	.....	.....	5.530,96		5.530,96
25	.....	.....	.....	20.437,34		20.437,34
26	.....	.....	.....	10.432,29		10.432,29
27	.....	.....	.....	7.053,53		7.053,53
28	.....	.....	.....	11.233,34		11.233,34
29	.....	.....	.....	8.203,17		8.203,17
30	.....	.....	.....	16.729,23		16.729,23
31	.....	.....	.....	3.286,50		3.286,50
32	.....	.....	.....	14.931,28		14.931,28
33	.....	.....	.....	2.936,90		2.936,90
34	.....	.....	.....	17.162,52		17.162,52
35	.....	.....	.....	13.694,19		13.694,19
36	.....	.....	.....	6.182,08		6.182,08
37	.....	.....	.....	4.610,26		4.610,26
38	.....	.....	.....	2.572,14		2.572,14
39	.....	.....	.....	15.020,04		15.020,04
40	.....	.....	.....	9.392,82		9.392,82
41	.....	.....	.....	12.071,79		12.071,79
44	.....	.....	.....	6.715,29		6.715,29
43	.....	.....	.....	7.909,30		7.909,30
44	.....	.....	.....	3.618,00		3.618,00
45	.....	.....	.....	14.840,78		14.840,78
46	.....	.....	.....	9.898,92		9.898,92
47	.....	.....	.....	7.687,93		7.687,93
48	.....	.....	.....	5.007,20		5.007,20
49	.....	.....	.....	13.343,62		13.343,62
50	.....	.....	.....	11.226,60		11.226,60
51	.....	.....	.....	13.979,89		13.979,89
52	.....	.....	.....	17.947,01		17.947,01
53	.....	.....	.....	5.317,68		5.317,68
54	.....	.....	.....	11.035,20		11.035,20
55	.....	.....	.....	3.660,48		3.660,48
56	.....	.....	.....	6.343,09		6.343,09
57	.....	.....	.....	23.851,36		23.851,36
58	.....	.....	.....	12.251,25		12.251,25
59	.....	.....	.....	20.490,54		20.490,54
60	.....	.....	.....	6.776,00		6.776,00
61	.....	.....	.....	9.413,41		9.413,41
62	.....	.....	.....	4.403,00		4.403,00
66	.....	.....	.....	17.061,04		17.061,04
64	.....	.....	.....	898,12		898,12
65	.....	.....	.....	2.041,60		2.041,60
66	.....	.....	.....	6.334,62		6.334,62
67	.....	.....	.....	2.943,28		2.943,28
68	.....	.....	.....	900,16		900,16
69	.....	.....	.....	422,83		422,83
70	.....	.....	.....	1.540,00		1.540,00
71	.....	.....	.....	2.580,00		2.580,00

72	.....	.....	.....	2.630,82		2.630,82
73	.....	.....	.....	2.517,79		2.517,79
74	.....	.....	.....	2.440,20		2.440,20
ΣΥΝΟΛΟ				732.183,35		732.183,35

Τα ως άνω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους, επειδή από τον έλεγχο στις ανωτέρω εκδότριες επιχειρήσεις διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτες (εικονικές) επιχειρήσεις καθώς:

- ✓ δεν διέθεταν έδρα
- ✓ δεν διέθεταν προσωπικό
- ✓ δεν διέθεταν πάγιο εξοπλισμό (ζυγολόγια, αρπάγη κ.λπ.) που είναι απαραίτητα για την ζύγιση και τη φόρτωση των εμπορευμάτων στα μεταφορικά μέσα
- ✓ δεν είχαν πραγματοποιήσει τις αντίστοιχες αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές από τρίτες χώρες ούτε διέθεταν τα ανάλογα αποθέματα προκειμένου να πραγματοποιήσουν τις πωλήσεις που φέρεται να πραγματοποίησαν προς την ελεγχόμενη επιχείρηση
- ✓ στις περισσότερες εκ των περιπτώσεων οι φερόμενες μεταφορές των εμπορευμάτων προς την έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης έγιναν είτε με Ε.Ι.Χ., είτε με μεταφορικά μέσα τρίτων επιχειρήσεων άσχετων με τη συναλλαγή, ή με φορτηγά που το μικτό τους βάρος ήταν πολύ μικρότερο από την ποσότητα εμπορευμάτων που φέρονταν να μεταφέρουν ή ακόμα και με αυτοκίνητα που δεν υφίστανται στη βάση δεδομένων οχημάτων της Γ.Γ.Π.Σ..
- ✓ Δύο από τους ανωτέρω προμηθευτές της ελεγχόμενης επιχείρησης δήλωσαν ότι την υπό κρίση περίοδο δεν ασκούσαν δραστηριότητα και δεν συνεργάστηκαν ποτέ με την ελεγχόμενη επιχείρηση. Συγκεκριμένα:
- ✓ Η υπέβαλε τη με αριθμό πρωτοκόλλου-09-2019 Υπεύθυνη Δήλωση με την οποία δήλωσε ότι δεν είχε καμία σχέση με την επιχείρησή της, δεν πήγε ποτέ στην έδρα της και δεν έκανε καμία αγορά ή πώληση εμπορευμάτων.
- ✓ Μετά τη έναρξη της επιχείρησής της παρέδωσε τα βιβλία και τα στοιχεία της στον αδερφό της έναντι μικροποσών που εισέπραττε από τον ίδιο προκειμένου να συντηρήσει τα παιδιά της.
- ✓ Αλλά ούτε και από τον πραγματοποιήθηκαν οι ανωτέρω συναλλαγές καθώς από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε, το ανωτέρω φυσικό πρόσωπο διατηρεί επιχείρηση η οποία κρίθηκε συναλλακτικά ανύπαρκτη.

✓ Ο υπέβαλε τη με αριθμό πρωτοκόλλου-2020 Υπεύθυνη Δήλωση με την οποία δήλωσε ότι άνοιξε την επιχείρησή του το 2006 και δούλεψε μόνο για λίγους μήνες λόγω του ότι μπαινόβγαινε στις φυλακές, ενώ με την δεν δούλεψε ποτέ.

β) πέντε (5) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων για αγορά scrap από διάφορες επιχειρήσεις όπως αναλυτικά καταγράφονται στην από 15-06-2021 Έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου, συνολικής καθαρής αξίας 67.881,39€ απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. βάσει του άρθρου 39Α' του ν.2859/2000.

A/A	Επωνυμία εκδότη	Α.Φ.Μ. εκδότη	Φορολογικό στοιχείο-Ημερομηνία	Καθαρή αξία (€)	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία (€)
1				23.157,27		23.157,27
2				11.452,87		11.452,87
3				12.800,00		12.800,00
4				8.828,25		8.828,25
5				11.643,00		11.643,00
ΣΥΝΟΛΟ				67.881,39		67.881,39

Τα ως άνω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, επειδή από τον έλεγχο στις ανωτέρω εκδότριες επιχειρήσεις διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτες (εικονικές) επιχειρήσεις καθώς:

- ✓ δεν διέθεταν έδρα
- ✓ δεν διέθεταν προσωπικό
- ✓ δεν διέθεταν πάγιο εξοπλισμό (ζυγολόγια, αρπάγη κ.λπ.) που είναι απαραίτητα για την ζύγιση και τη φόρτωση των εμπορευμάτων στα μεταφορικά μέσα
- ✓ δεν είχαν πραγματοποιήσει τις αντίστοιχες αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές από τρίτες χώρες, ούτε διέθεταν τα ανάλογα αποθέματα, προκειμένου να πραγματοποιήσουν τις πωλήσεις που φέρεται να πραγματοποίησαν προς την ελεγχόμενη επιχείρηση
- ✓ Επειδή από τον έλεγχο του τρόπου μεταφοράς του διαπιστώθηκε ότι τα εν λόγω εμπορεύματα μεταφέρθηκαν με Φ.Δ.Χ. οι ιδιοκτήτες των οποίων επιβεβαίωσαν με υπεύθυνες δηλώσεις που κατέθεσαν στην ΥΕΔΔΕ, ότι ποτέ δεν πήγαν στην έδρα των επιχειρήσεων του ή του, αλλά έγιναν με την μεσολάβηση τρίτων προσώπων από χώρους που δεν συνδέονται με τις παραπάνω επιχειρήσεις.

Περαιτέρω απ' τον έλεγχο στην προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- ✓ Οι συναλλαγές της με τις ανωτέρω επιχειρήσεις ήταν μεγάλης αξίας συνεχείς και επαναλαμβανόμενες.
- ✓ Η μεταφορά των εμπορευμάτων που φέρεται να μεταφέρθηκαν στην ελεγχόμενη επιχείρηση διενεργήθηκε, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω ως επί το πλείστον:
- ✓ Με μεταφορικά μέσα που δεν είχαν την ικανότητα να μεταφέρουν τα εν λόγω εμπορεύματα (Ε.Ι.Χ.)
- ✓ Με ανύπαρκτα μεταφορικά μέσα (δεν υπάρχουν στη βάση δεδομένων οχημάτων της Γ.Γ.Π.Σ.)
- ✓ Με μεταφορικά μέσα τρίτων επιχειρήσεων, γεγονός που αντίκειται στις διατάξεις του ν.3446/2006 καθώς και στα όσα ορίζονται στο ν.δ.49/1968 «περί χορηγήσεως αδειών κυκλοφορίας φορτηγών αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως» και των τροποποιητικών και συμπληρωματικών αυτού ν.δ.833/1971 και 1268/1972».
- ✓ Το ανωτέρω γεγονός ήταν σε γνώση της ελεγχόμενης επιχείρησης, όπως προκύπτει και από τη με αριθμό πρωτοκόλλου-2021 Υπεύθυνη Δήλωση που υπέβαλε στην ΥΕΔΔΕ ο υπεύθυνος της επιχείρησης κ. στην οποία αναφέρεται **«....Τα στοιχεία που γράφονταν πάνω στα τιμολόγια και τα φορολογικά στοιχεία των προμηθευτών, επιβεβαιωνόταν από εμάς στην έδρα της επιχείρησης....»**
- ✓ Ένα από τα αναγραφόμενα στα φορολογικά στοιχεία των προμηθευτών ήταν σαφέστατα και το μεταφορικό μέσο που φέρεται να εκτέλεσε την εκάστοτε μεταφορά εμπορευμάτων προς την ελεγχόμενη επιχείρηση.
- ✓ Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των:
- ✓ Τιμολογίων Πώλησης, ΤΠ-ΔΑ &
- ✓ Δελτίων Αποστολής των ανωτέρω προμηθευτών της ελεγχόμενης επιχείρησης και
- ✓ των αποδείξεων πληρωμής που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση έναντι της οφειλής της προς τους ανωτέρω προμηθευτές της, διαπιστώνεται **εμφανής ομοιότητα στον γραφικό χαρακτήρα του ατόμου που τα συμπλήρωσε.**
- ✓ Το ανωτέρω γεγονός επιβεβαιώνεται και από τον νόμιμο εκπρόσωπο της στη με αριθμό πρωτοκόλλου-2021 Υπεύθυνη Δήλωση που υπέβαλλε στην ΥΕΔΔΕ στην οποία αναφέρεται ότι τα φορολογικά στοιχεία των προμηθευτών **συμπληρώνονταν πολλές φορές από τους ίδιους (.....) επειδή οι προμηθευτές τους ήταν αγράμματοι.**
- ✓ Σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 5 παρ.7 του ν.4093/12 τα φορολογικά στοιχεία διακίνησης εμπορευμάτων (Δελτία Αποστολής, ΤΠ-ΔΑ) συνοδεύουν τα διακινούμενα αγαθά σε όλη τη διάρκεια της διαδρομής από τον τόπο έναρξης της διακίνησης μέχρι τον τόπο παράδοσης ή προορισμού και επιδεικνύεται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο. Αντ' αυτού, τα

διάφορα παραστατικά διακίνησης συμπληρώνονταν από την κ., μετά τη φερόμενη παραλαβή τους από την ελεγχόμενη επιχείρηση με σκοπό να προσδώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές.

✓ Όσον αφορά την εξόφληση των συναλλαγών της ελεγχόμενης επιχείρησης με τους προμηθευτές της διαπιστώνονται τα κάτωθι:

✓ Κατά τη χρήση 2014 η πληρωμή γίνεται κυρίως με έκδοση επιταγών. Η λήπτρια επιχείρηση εκδίδει αλληπάλληλες επιταγές (τραπεζικές ή εκδόσεως της ίδιας) ξεχωριστά για το κάθε τιμολόγιο του εκάστοτε προμηθευτή της που στη συντριπτική πλειοψηφία των περιπτώσεων ακολουθείται από είσπραξη του ποσού από τον δικαιούχο με μετρητά την ίδια ημέρα που εκδίδεται και η επιταγή.

✓ Χαρακτηριστικά αναφέρεται η είσπραξη επιταγών εκδόσεως της ελεγχόμενης επιχείρησης σε διαταγή Συγκεκριμένα η κ. με Υπεύθυνη Δήλωση που υπέβαλε στην ΥΕΔΔΕ (αρ.πρωτ.εισερχ.....-2019) δήλωσε ότι με τον συζούσαν και είναι ο πατέρας των τεσσάρων παιδιών της. Την κατέβασε με το αυτοκίνητο από την(που ζούσαν τότε) στηπροκειμένου να εισπράξει επιταγές και εν συνεχεία του έδωσε τα χρήματα πίσω. Τις συγκεκριμένες επιταγές τις έδωσε στην ίδια για να τις εισπράξει όχι όλες μαζί αλλά μία-μία.

✓ Η ανωτέρω διαδικασία πληρωμής επιβεβαιώνεται και από τον νόμιμο εκπρόσωπο της στη με αριθμό πρωτοκόλλου-2021 Υπεύθυνη Δήλωση που υπέβαλε στην ΥΕΔΔΕ στην οποία αναφέρεται ότι “....οι επιταγές ήταν περισσότερες από 1 Για να εισπράττεται το ποσό με μετρητά. Εάν ο ίδιος προμηθευτής ερχόταν παραπάνω από 1 φορά την ίδια ημέρα στην επιχείρηση για παράδοση εμπορευμάτων πηγαίναμε μαζί πολλές φορές την ίδια ημέρα στην τράπεζα”.

✓ Συνεπώς πήγαινε μαζί με τον προμηθευτή πολλές φορές μέσα στην ίδια ημέρα στην τράπεζα προκειμένου να εξοφλήσει παραπάνω από ένα τιμολόγια που εκδίδονταν την ίδια ημέρα, αντί να χρησιμοποιούνται οι λογαριασμοί όψεως των αντισυμβαλλόμενων εταιρειών εφόσον πρόκειται για εμπορικές συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων. Στις ελάχιστες δε περιπτώσεις που η πληρωμή του προμηθευτή διενεργήθηκε με μεταφορά ποσού μέσω των τραπεζικών λογαριασμών των δύο μερών, την κατάθεση του ποσού στον λογαριασμό του προμηθευτή ακολούθησε ισόποση ανάληψη με μετρητά την ίδια ημέρα, στο ίδιο κατάστημα τράπεζας και τις περισσότερες φορές οι κινήσεις αυτές ήταν συνεχόμενες.

✓ Επίσης από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στους εκδότες των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων με λήπτη την ελεγχόμενη δεν προέκυψε κανένα στοιχείο για την μετέπειτα πορεία των εν λόγω πληρωμών (π.χ. πληρωμή εξόδων της επιχείρησης τους, κατάθεση μέρους ή του συνόλου σε κάποιον τραπεζικό λογαριασμό κ.λ.π.).

✓ Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εξόφληση των τιμολογίων γινόταν με τρόπο σύννομο ώστε να προσδώσουν αληθοφάνεια στις εν λόγω συναλλαγές, ενώ στην πραγματικότητα γινόταν ανακύκλωση των χρημάτων.

Για τη λήψη των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόθηκε η με αριθμό ΑΕΠ06-2021 (α/α elenxis-2021) πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3β' και 3δ' του νόμου 4337/2015 από τη Δ.Ο.Υ. για την οποία ασκήθηκε η με αρ.πρωτ.2021 ενδικοφανής προσφυγή.

Σε συνέχεια της με αριθμό ΑΕΠ 587/18-06-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3β' και 3δ' του νόμου 4337/2015 εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. η προσβαλλόμενη πράξη λόγω έκπτωσης του φόρου εισροών με συντελεστή φ.π.α 23%, ύψους 184.014,90€ των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας ύψους 800.064,74€.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. αφού έλαβε υπόψη τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της υποβληθείσας δήλωσης φορολογικού έτους 2014, τα οικονομικά δεδομένα του εντύπου Ε3 και τις διαπιστωθείσες παραβάσεις για τις οποίες εκδόθηκε η με αριθμό ΑΕΠ-06-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3β' και 3δ' του νόμου 4337/2015, λόγω λήψης των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας ύψους 800.064,74€, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη ως κάτωθι:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	Βάσει ελέγχου ΠΟΣΑ σε ευρώ
Ακαθάριστα Έσοδα	2.024.622,06
Καθαρά Κέρδη Ελέγχου	846.099,00

Κατόπιν των ανωτέρω συντάχθηκε η από 15-07-2021 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, η ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη

-Εσφαλμένος και αναιτιολόγητος ο χαρακτηρισμός των παραστατικών ως εικονικών και των συναλλαγών ως ανύπαρκτων. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι αυθαίρετα η φορολογική αρχή αποδέχθηκε τα πορίσματα της από 15-6-2021 έκθεσης του ΣΔΟΕ στην οποία γίνεται

αναφορά και επίκληση στοιχείων που αφορούν ενδεχόμενες παραβάσεις των προμηθευτών της, οι οποίες δεν αναιρούν την ύπαρξη των συναλλαγών –Μη αναφορά στοιχείων σε σχέση με την ίδια, που να καταδεικνύουν λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές και εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι:

- Από το μερικό επιτόπιο έλεγχο διασυννοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών που διενεργήθηκε από το ΚΕΜΕΕΠ προς την προσφεύγουσα εταιρία και από τον έλεγχο των βουλγαρικών αρχών στην εταιρία (μοναδικός πελάτης της), καταδεικνύεται ότι τα αναγραφόμενα στα ληφθέντα παραστατικά από τις πέντε (5) επίμαχες επιχειρήσεις – προμηθευτές της είναι απολύτως πραγματικές, καθώς εμμέσως αποδέχονται ως υπαρκτές τις πωλήσεις της.
- Η εταιρία προέβαινε σε κάθε δυνατή και δέουσα ενέργεια προκειμένου να διαπιστώσει ότι συμβάλλεται με υπαρκτή φορολογικά επιχείρηση και πως δεν θα ετίθετο στο μέλλον κανένα ζήτημα εγκυρότητας της συναλλαγής. Προς απόδειξη του ανωτέρω ισχυρισμού της προσκόμισε ενάρξεις δραστηριότητας των επιχειρήσεων με τις οποίες συναλλάχθηκε, καθώς και αποφάσεις αδειοδότησης για τη συλλογή και μεταφορά μη επικίνδυνων αποβλήτων του τμήματος Περιβαλλοντικού και χωρικού σχεδιασμού της Απ.Διοικ.Μακεδονίας-Θράκης.
- Η φορολογική διοίκηση αντιμετωπίζει τις συγκεκριμένες επιχειρήσεις αθίγγανων ως επιχειρήσεις, που λειτουργούν με τον ίδιο τρόπο, όπως μία μέση επιχείρηση.
- Είναι αβάσιμη η κρίση της φορολογικής αρχής ότι ελλείπει έδρας, προσωπικού, πάγιου εξοπλισμού για τη ζύγιση και οχημάτων, οι συναλλαγές είναι άνευ ετέρου εικονικές. Κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, για την άσκηση defacto επιχείρησης συλλογής και διάθεσης ανακυκλώσιμων υλικών, δεν απαιτείται η ύπαρξη μεγάλων στεγασμένων αποθηκευτικών χώρων, αλλά αρκούν και οι υπαίθριοι χώροι για την προσωρινή εναπόθεση των υλικών μέχρι την μεταπώλησή τους προς ανακύκλωση.
- Κάποιοι από τους ανωτέρω προμηθευτές της είχαν έδρα σε σχετικά κοντινή απόσταση, μετέφεραν τα εμπορεύματα με εμφανιζόμενα ως δικά τους μεταφορικά μέσα τύπου Datsun ή άλλα οχήματα. Δεν έχει τη φορολογική υποχρέωση να ελέγχει αν το φορτηγό με το εμπόρευμα είναι ιδιωτικό, δημόσιο, κλεμμένο ή πληρώνει τέλη κυκλοφορίας,
- Σχετικά με τον τρόπο πληρωμής των επίμαχων προμηθευτών, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι δεν αμφισβητείται από τη φορολογική διοίκηση πως τα λεφτά δεν επέστρεψαν στην προσφεύγουσα εταιρία.

- Δεν συναλλάχθηκε ποτέ με την ίδια τη, αλλά με τον πληρεξούσιο της ατομικής της επιχείρησης και αδερφό της,
- Σχετικά με τις συναλλαγές της με την επιχείρηση “.....με Α.Φ.Μ.:.....” αναφέρει ότι δεν γνώριζε τον προμηθευτή, τον οποίο της σύστησε ο Για τον εν λόγω προμηθευτή κατατέθηκε από την εταιρία αγωγή για απάτη ύψους 22.630,82 €. Συγκεκριμένα, ο έλαβε από την προσφεύγουσα μια επιταγή ποσού 2.630,82€ και ο ίδιος συμπλήρωσε ένα ακόμα «2» στην αρχή του ποσού και τη λέξη «είκοσι» πριν την ολογράφως αναφορά του ποσού στο σώμα της επιταγής και ανέλαβε από την τράπεζα το ποσό 22.630,82€. Για τη συγκεκριμένη αγωγή δεν εκδόθηκε οριστική απόφαση.

Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ’ αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν 4172/2013 ορίζεται 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.... ”

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

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

Επειδή, 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, περαιτέρω, οι ως άνω ισχυρισμοί σχετικά με την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών που τέθηκαν εκ νέου με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή εξετάσθηκαν με την αρ.πρωτ./**16.7.2021** ενδικοφανή προσφυγή που υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα και εκδόθηκε η με αρ./**10.12.2021** απορριπτική απόφαση από την υπηρεσία μας.

Επειδή, με την ενδικοφανή προσφυγή δεν τίθεται ιδιαίτερος και ουσιαστικός ισχυρισμός που άπτεται της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 15.07.2021 Έκθεση Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η

προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **14.09.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της προσφεύγουσας εταιρίας με την επωνυμία « » με ΑΦΜ, την επικύρωση της με αρ./**15.07.2021** Οριστικής Πράξης διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικής περιόδου **01.02.2014 – 31.12.2014** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αρ./**15.07.2021** Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικής περιόδου **01.02.2014 – 31.12.2014**.

Φορολογικό έτος 2014 Φορολογική περίοδος 01/02/2014 - 31/12/2014	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη	46.034,26	846.099,00	846.099,00	800.064,74
Χρεωστικό ποσό	11.968,91	219.985,74	219.985,74	208.016,83
Προκαταβολή φόρου	4,46	4,46	4,46	0,00
Τέλος επιτηδεύματος	733,33	733,33	733,33	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν. 4174/2013		104.008,42	104.008,42	104.008,42
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	12.706,70	324.731,95	324.731,95	312.025,25

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.