



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 16/11/2022

Αριθμός απόφασης: 2203

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του ν.4987/2022 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 206),

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.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΟΕ», με ΑΦΜ:, κατά κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ:

α) της υπ' αριθ./....05.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,

β) της υπ' αριθ./....05.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./....05.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και την υπ' αριθ./....05.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» ΟΕ», 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 την υπ' αριθ./....05.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ομόρρυθμη εταιρεία, με αντικείμενο δραστηριότητας την εκτροφή ζώων, κύριος φόρος ποσού 19.997,10€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 9.998,55€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 29.995,65€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογικών αποτελεσμάτων της, με την προσθήκη στα καθαρά κέρδη της (ως λογιστικής διαφοράς) της καθαρής αξίας 68.955,50€ δέκα (-10-) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του (ΑΦΜ), με αντικείμενο δραστηριότητας, μεταξύ άλλων, το χονδρικό εμπόριο σιτηρών, σπόρων και ζωοτροφών.

Με την υπ' αριθ./....05.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 13.835,89€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 6.917,95€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 20.753,84€, κατόπιν μη αναγνώρισης της αξίας 68.955,50€ και του Φ.Π.Α. 13.835,89€ από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών, δέκα (-10-) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του (ΑΦΜ).

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 19/05/2022 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ./17.01.2022 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων (ΑΦΜ), σύμφωνα με το οποίο ο ανωτέρω έλαβε αλλά και εξέδωσε, μεταξύ άλλων και προς την προσφεύγουσα εταιρεία, εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Φορολογικά υπαρκτός και ικανός συναλλακτικά ο εκδότης των στοιχείων. Πραγματικές και όχι εικονικές οι συναλλαγές.
2. Καλή πίστη κατά το χρόνο λήψης των στοιχείων.
3. Πλημμελής στοιχειοθέτηση της εικονικότητας. Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας.

Επειδή, με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...».

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

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣΤΕ 2695/1993, ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο...».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «... 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... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...».

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, 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 (ΣτΕ 1338, 1160/2019). 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 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, οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 3336/2015, 223, 145/2015, 4629, 721/2014, 4328, 1314, 116/2013, 505-6/2012, 1184, 1126/2010), ή ότι, ο εκδότης, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης 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 (πρβλ. ΣΤΕ 1404/2015, 116/2013, 1327, 505-6/2012, 4037-9, 3258, 1498/2011, 1184/2010 κ.ά.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τις από 19/05/2022 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, που συντάχθηκαν κατόπιν του υπ' αριθ. πρωτ. /17.01.2022 πληροφοριακού δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε, κατά το έτος 2017, στα βιβλία της δέκα (-10-) τιμολόγια πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 68.955,50€ πλέον ΦΠΑ 13.835,89€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του (ΑΦΜ), με αντικείμενο εργασιών την εμπορία δημητριακών – ζωοτροφών – ελαιών – φρούτων – χαρτοκιβωτίων, που αφορούσαν στην πώληση αγροτικών προϊόντων (δημητριακών) προοριζόμενων για την εκτροφή μοσχарιών πάχυνσης. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα έλαβε τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία:

A/A	Ημερομηνία	Παραστατικό	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Περιγραφή
1	28/4/2017	ΤΔΑ 01	15.138,00	3.633,12	Σόγια 44% 26,1 τόνους προς 580€/τόνο
2	8/6/2017	ΤΔΑ 05	13.554,00	3.252,96	Σόγια 42% 25,1 τόνους προς 540€/τόνο
3	8/8/2017	ΤΔΑ 07	4.427,50	575,57	Κριθάρι 25,3 τόνους προς 175€/τόνο
4	15/8/2017	ΤΔΑ 16	11.295,00	2.710,80	Σόγια 25,1 τόνους προς 450€/τόνο
5	23/8/2017	ΤΔΑ 24	4.056,00	527,28	Καλαμπόκι 25,35 τόνους προς 160€/τόνο
6	26/8/2017	ΤΔΑ 27	3.992,00	518,96	Καλαμπόκι 24,95 τόνους προς 160€/τόνο
7	29/8/2017	ΤΔΑ 32	4.064,00	528,32	Καλαμπόκι 25,40 τόνους προς 160€/τόνο
8	11/9/2017	ΤΔΑ 37	4.301,00	1.032,24	Καλαμπόκι σπαστό 25,30 τόνους προς 170€/τόνο
9	20/9/2017	ΤΔΑ 43	4.064,00	528,32	Καλαμπόκι 25,40 τόνους προς 160€/τόνο
10	22/9/2017	ΤΔΑ 44	4.064,00	528,32	Καλαμπόκι 25,40 τόνους προς 160€/τόνο
ΣΥΝΟΛΑ ΕΤΟΥΣ 2017			68.955,50	13.835,89	

Συγκεκριμένα, βάσει του ανωτέρω πληροφοριακού δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων (ΑΦΜ), που συντάχθηκε κατόπιν καταγγελίας ότι ο ανωτέρω εξέδωσε και έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ενδοκοινοτικές συναλλαγές ύψους 2.000.000,00€:

- ❖ Κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων, όπως με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, διαπιστώθηκε ότι ο (ΑΦΜ)

φέρεται να πουλήσει σε τρίτους, μεταξύ αυτών και στην προσφεύγουσα με τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, εμπορεύματα που φέρεται να προμηθεύτηκε αποκλειστικά από τον (ΑΦΜ).

- ❖ Ο προμηθευτής του, (ΑΦΜ), κρίθηκε συναλλακτικά ανύπαρκτος και κατ' επέκταση χαρακτηρίστηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για το σύνολο των συναλλαγών, διότι δεν υπέβαλε δηλώσεις, δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις του ελέγχου για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, ούτε είχε αγορές από το εσωτερικό και το εξωτερικό για τα αναγραφόμενα στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εμπορεύματα.
- ❖ Αμφότεροι δε διέθεταν αποθηκευτικούς χώρους και υλικοτεχνική υποδομή για τη διακίνηση των εμπορευμάτων, ούτε πραγματοποιήθηκαν πληρωμές για την εξόφληση των μεταξύ τους συναλλαγών.
- ❖ Από τα αγορασθέντα εμπορεύματα, ο (ΑΦΜ) δε διέθεσε το σύνολο των ποσοτήτων, αλλά ούτε δήλωσε αποθέματα (έναρξης και λήξης).
- ❖ Οι αντισυμβαλλόμενοι πελάτες του (ΑΦΜ) δεν εξόφλησαν τις αγορές τους ή πλήρωσαν σε τραπεζικό του λογαριασμό και την επόμενη ημέρα το ίδιο ποσό αναλήφθηκε.

Κατόπιν των ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι, κατά το έτος 2017, ο (ΑΦΜ) έλαβε 257 εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του (ΑΦΜ), συνολικής καθαρής αξίας 1.998.733,53€ πλέον ΦΠΑ ποσού 394.531,86€, που αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 του ν.4174/2013.

Ειδικότερα, αναφορικά με τις συναλλαγές που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, που ο (ΑΦΜ) εξέδωσε στην προσφεύγουσα, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι αυτές είναι εικονικές στο σύνολό τους διότι:

- Τα υπό κρίση τιμολόγια – δελτία αποστολής αναφέρουν ως τόπο έναρξης αποστολής τη Βουλγαρία, ενώ η έδρα του εκδότη βρίσκεται στην Ελλάδα και δεν αφορούν τριγωνικές συναλλαγές.
- Τα φωτοαντίγραφα των αποκομμάτων των ζυγολογίων που προσκομίσθηκαν είναι αγνώστου εκδότη και τόπου έκδοσης (ζύγισης).
- Σχετικά με την πληρωμή των ΤΔΑ 1/28.04.2017 και 44/22.09.2017, η προσφεύγουσα προσκόμισε στη φορολογική αρχή τις υπ' αριθ. 1/30.07.2017 και 2/24.09.2017 αποδείξεις πληρωμής, με τις οποίες μεταβιβάστηκαν η υπ' αριθ.

0000.....-9 επιταγή της Τράπεζας Πειραιώς, ποσού 8.000,00€ και λήξης 02/10/2017 και η υπ' αριθ.-5 επιταγή της Alpha Bank, ποσού 5.000,00€ και λήξης 30/09/2017, αντίστοιχα, αλλά όχι και φωτοτυπίες των σωματίων των επιταγών αυτών ούτε το extrait των τραπεζικών του λογαριασμών από τα οποία να προκύπτει η πληρωμή τους.

- Από τα αντίγραφα των παραστατικών της τράπεζας Πειραιώς που επίσης προσκομίστηκαν στην φορολογική αρχή, σε συνδυασμό με τις κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού του (ΑΦΜ) διαπιστώθηκε για τα χρηματικά ποσά, που υποστηρίζει η προσφεύγουσα πως κατέβαλε για την εξόφληση των επίμαχων συναλλαγών, την επόμενη ή την μεθεπόμενη εργάσιμη ημέρα, πραγματοποιείται ανάληψη του ίδιου ποσού από τρίτο. Συγκεκριμένα, την κατάθεση μετρητών της προσφεύγουσας ποσού 16.806,96€ (ΤΔΑ 5/08.06.2017), στις 11/10/2017, ακολούθησε ανάληψη μετρητών στις 12/10/2017 από τρίτο, ύψους 16.800,00€, τις καταθέσεις μετρητών της προσφεύγουσας ποσών 4.510,96€ (ΤΔΑ 27/26.08.2017), 4.583,28€ (ΤΔΑ 24/23.08.2017) και 5.003,07€ (ΤΔΑ 7/08.08.2017), ήτοι συνολικού ποσού 14.097,31€, στις 17/10/2017, ακολούθησε ανάληψη μετρητών στις 18/10/2017 από τρίτο, ύψους 14.000,00€, την μεταφορά από τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας ποσού 12.000,00€ (ΤΔΑ 16/15.08.2017 συνολικής αξίας 14.005,80€), στις 17/10/2017, ακολούθησε ανάληψη μετρητών στις 19/10/2017 από τρίτο, ύψους 14.000,00€, τις καταθέσεις μετρητών της προσφεύγουσας ποσών 4.592,32€ (ΤΔΑ 43/20.09.2017), 5.333,24€ (ΤΔΑ 37/11.09.2017) και 4.592,32€ (ΤΔΑ 32/29.08.2017), ήτοι συνολικού ποσού 14.517,88€, στις 20/10/2017, ακολούθησε ανάληψη μετρητών στις 23/10/2017 από τρίτο, ύψους 14.500,00€.

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

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της απόδειξης και η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη, καθότι οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές. Προς τούτο, συνυποβάλλει φωτοαντίγραφα των επίμαχων τιμολογίων μετά των αντίστοιχων παραστατικών εξόφλησής τους, 8 ζυγολόγια μεταφοράς προϊόντων στην έδρα της, φωτογραφίες που απεικονίζουν την

εκφόρτωση προϊόντων στην έδρα της από τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου φορτηγά και φωτογραφίες που αφορούν τη γενικότερη δραστηριότητα του εκδότη.

Ωστόσο, ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων
..... (ΑΦΜ), ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είχε τη δυνατότητα να εκπληρώσει τις συναλλαγές του προς την προσφεύγουσα, οπότε η προσφεύγουσα, λήπτρια των φορολογικών στοιχείων βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια των συναλλαγών, δηλαδή, ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφονται στα τιμολόγια.

Επιπροσθέτως, ούτε κατά την ελεγκτική διαδικασία ούτε κατά την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προσκόμισε αντίγραφα των εκδοθεισών επιταγών και κινήσεις των τραπεζικών της λογαριασμών από τις οποίες να προκύπτει η εξόφλησή τους.

Από τα δε προσκομισθέντα τραπεζικά παραστατικά διαπιστώνεται ότι οι πληρωμές πραγματοποιήθηκαν με σκοπό να δοθεί νομιμοφάνεια στις υπό κρίση συναλλαγές, καθότι τις καταθέσεις, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σε διάστημα 10 ημερών (από 11/10/2017 έως 20/10/2017) διαδέχονται σχεδόν ισόποσες αναλήψεις σε σύντομο χρονικό διάστημα (από 12/10/2017 έως 23/10/2017), ενώ εν αμφιβόλω τίθεται και η ταμειακή δυνατότητα της προσφεύγουσας να πραγματοποιήσει πληρωμές με καταβολή μετρητών, δηλαδή διαθεσίμων εκτός τραπεζικού συστήματος, στο ανωτέρω χρονικό διάστημα, συνολικού ύψους 56.193,27€, όταν τα ακαθάριστα έσοδά της κατά το διάστημα 01/01/2017 – 30/09/2017, βάσει της συγκεντρωτικής κατάστασης εσόδων (πελατών) που έχει υποβάλει, ανέρχονται σε 89.478,17€.

Επιπλέον, οι φωτοτυπίες των προσκομισθέντων ζυγολογίων δεν είναι ικανές να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου περί της εικονικότητας των υπό κρίση τιμολογίων, διότι αφενός ο εκδότης αυτών και ο τόπος ζύγισης είναι άγνωστος, αφετέρου επί αυτών αναγράφονται αλλοδαποί αριθμοί κυκλοφορίας οχημάτων για τους οποίους δεν υφίσταται κάποια ένδειξη συμμετοχής τους στις μεταφορές των εμπορευμάτων των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, δεδομένου ότι ούτε ο (ΑΦΜ) ούτε ο προμηθευτής του, (ΑΦΜ), διέθεταν φορτηγά οχήματα, ελλείψει μάλιστα οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού εγγράφου, όπως είναι οι φορτωτικές και τα CMRs.

Επειδή, η επικαλούμενη καλοπιστία της ως λήπτριας θα εξεταζόταν μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των συναλλαγών, όπως αυτές καταγράφονται στις από 19/05/2022 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./27.06.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΟΕ» με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./....05.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου προς καταβολή	19.997,10 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	9.998,55 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	29.995,65 €

Υπ' αριθ./....05.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017

Διαφορά φόρου προς καταβολή	13.835,89 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	6.917,95 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	20.753,84 €

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων 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.