



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02-10-2023

Αριθμός απόφασης: 798e

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

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 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 08-05-2023 και με αριθμό πρωτ..... **ενδικοφανή προσφυγή** της εταιρίας με την επωνυμία με ΑΦΜ και έδρα στην, κατά:

α) της υπ' αριθμ. /11-04-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και

β)της υπ'αριθμ./11-04-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.....,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το από 28-09-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08-05-2023 και με αριθμό πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./11-04-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε η ζημία από 7.757.310,11€ σε 1.827.988,00€.

Με την υπ' αριθμ./11-04-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε η ζημία από 7.924.189,36€ σε 1.099.135,88€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από 11-04-2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013 της Δ.Ο.Υ. κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ...../03-10-2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρ./21-09-2022 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με το οποίο η οντότητα, με ΑΦΜ, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ., εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους και μεταξύ των οντοτήτων που έλαβαν τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, είναι και η προσφεύγουσα, η οποία έλαβε δέκα εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 186.031,01€, άνευ ΦΠΑ, στη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 και έξι εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 346.570,22€, άνευ ΦΠΑ, στην φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019. Σχετικά εστάλη στη ΔΟΥ η από 22-12-2021 έκθεση μερικού ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ της ΔΟΥ που συντάχθηκε για την εκδότρια επιχείρηση, από τον έλεγχο της οποίας προέκυψε ότι πρόκειται για νομικό πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό με την έννοια ότι είχε Α.Φ.Μ. και είχε κάνει έναρξη εργασιών, πλην όμως κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτο, καθώς, από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς, δεν διέθετε τα απαραίτητα μέσα και δεν είχε πραγματοποιήσει τις ανάλογες αγορές, προκειμένου να παρέχει τα είδη που αναφέρονται στα εκδιδόμενα στοιχεία και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος της ΔΟΥ επέδωσε στην προσφεύγουσα το υπ'αριθμ./06-12-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών - γνωστοποίηση, με το οποίο ζητήθηκαν τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) της ελεγχόμενης περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2019. Προσκομίστηκαν και κατασχέθηκαν τα τιμολόγια πώλησης έκδοσης της οντότητας, ΑΦΜ:, τα στοιχεία των οποίων αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα :

A/A	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΞΙΑ
1	T.Π No	../03/2018	36.150,00€
2	T.Π No	/3/2018	20.120,20€
3	T.Π No	/5/2018	2.808,00€
4	T.Π No	/5/2018	11.594,00€
5	T.Π No	/5/2018	2.902,50€
6	T.Π No	/6/2018	2.964,00€
7	T.Π No	/6/2018	2.468,31€
8	T.Π No	/12/2018	18.880,00€
9	T.Π No	/12/2018	85.401,00€
10	T.Π No	/2/2019	80.000,39€
11	T.Π No	/2/2019	68.717,76€
12	T.Π No	/3/2019	59.714,44€
13	T.Π No	/4/2019	51.471,58€
14	T.Π No	/5/2019	55.383,25€
15	T.Π No	/7/2019	31.282,80€

Επιπλέον, η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο και το υπ' αριθμ./10-05-2018 τιμολόγιο πώλησης αξίας 2.743,00€, έκδοσης της ίδιας οντότητας.

Εν συνεχεία, κατόπιν ελέγχου των βιβλίων της προσφεύγουσας, καθώς και των τραπεζικών παραστατικών και των παραστατικών διακίνησης που προσκόμισε σχετικά με τον τρόπο πληρωμής των υπό κρίση συναλλαγών και τη μεταφορά των αναγραφόμενων στα τιμολόγια εμπορευμάτων, ο έλεγχος της ΔΟΥ επιβεβαίωσε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δέκα εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 186.031,01€, άνευ ΦΠΑ, στη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 και έξι εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 346.570,22€, άνευ ΦΠΑ, στη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Επιπλέον, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε μεταφερόμενη ζημία παρελθουσών χρήσεων συνολικής αξίας 5.743,291,10€ που μεταφέρεται στο έτος 2018 και συνολικής αξίας 6.478.483,26€ που μεταφέρεται στο έτος 2019. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος επέδωσε στην προσφεύγουσα το με αριθμό/03-03-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 ΚΦΔ με τους συνημμένους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 και 2019, καλώντας την να υποβάλλει τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε

με το με αρ. πρωτ./27-03-2023 υπόμνημα, αλλά οι ισχυρισμοί της δεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους ισχυρισμούς ότι δεν τέλεσε τις αποδιδόμενες παραβάσεις, τελούσε σε καλή πίστη σχετικά με το πρόσωπο του εκδότη, η δε φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών. Ειδικότερα, όλες οι συνεννοήσεις, παραγγελίες-πληρωμές κλπ γινόταν με τον που λειτουργούσε ως μεσάζων στις συναλλαγές της προσφεύγουσας με την εκδότρια επιχείρηση και ως πρόσωπο σχετικό με τον χώρο των αγροτικών προϊόντων και συγκεκριμένα μέλος εταιρίας με δραστηριότητα χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών, δημιούργησε τη βεβαιότητα στην προσφεύγουσα ότι λειτουργεί για λογαριασμό της εκδότριας επιχείρησης-αγροτικού συνεταιρισμού. Οι πληρωμές έλαβαν χώρα αποκλειστικά μέσω τραπεζικού συστήματος σε λογαριασμούς με δικαιούχο την εκδότρια επιχείρηση ή τρίτους που υποδείκνυε ο μεσάζων, χωρίς να προκύπτει ο εν γένει εφαρμοστέος στις εικονικές συναλλαγές κυκλικός τρόπος κατάθεσης-ανάληψης μετρητών. Επίσης, η μεταφορά λάμβανε χώρα με φορτηγά δημόσιας χρήσης, η δε φόρτωση των εμπορευμάτων γινόταν σε διάφορες περιοχές, όπως Άρτα, Λακωνία, Αιτωλοακαρνανία, από παραγωγούς συναφών προϊόντων, βάσει των συνεννοήσεων του μεσάζοντος προσώπου, ενώ για την προσφεύγουσα ήταν αδιάφορος ο τόπος φόρτωσης. Επιπλέον, οι συναλλαγές ήταν άνευ ΦΠΑ λόγω έκδοσης ειδικών διπλοτύπων απαλλαγής και συνεπώς η προσφεύγουσα δεν είχε όφελος να λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία χωρίς ΦΠΑ.

Επειδή, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διορθωτικής οποιοδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ : «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε : «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 συνήθειες 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, στο άρθρο 66 παρ.5 του Κ.Φ.Δ. δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου ως εξής : «.....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 εταιρεία, 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 Κώδικα 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά (116/2013 ΣτΕ) ότι, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης 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, επιπλέον, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης 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 τιμολογίου (ΣτΕ 1404/2015). 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, στο άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999 ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.....»

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τήρησης ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2633/2002).

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή ορθά θεμελίωσε αρχικά την κρίση της για τη λήψη από την προσφεύγουσα εικονικών φορολογικών στοιχείων, στις διαπιστώσεις για την εκδότρια οντότητα, όπως αποτυπώνονται στην από 22-12-2021 έκθεση μερικού ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ της ΔΟΥ, βάσει των οποίων κρίθηκε ότι πρόκειται για πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο, καθώς δεν διέθετε τα απαραίτητα μέσα και δεν είχε πραγματοποιήσει τις ανάλογες αγορές, ώστε να είναι σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές. Ειδικότερα, διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση :

α) δεν διέθετε επαγγελματική έδρα, καθώς δεν εγκαταστάθηκε ποτέ ουσιαστικά στη δηλωθείσα έδρα,

β) δεν διέθετε μεταφορικά μέσα, ούτε προσωπικό,

β) δεν προσκόμισε τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) στον έλεγχο,

γ) δεν υπέβαλε, στο ελεγχόμενο χρονικό διάστημα, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, εκτός της ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ 4 τριμήνου του 2018, ούτε καταστάσεις του άρθρου 14 παρ.3 του ΚΦΔ,

δ) τα ιδρυτικά μέλη του συνεταιρισμού δεν προμήθευαν τον συνεταιρισμό με αγροτικά προϊόντα, καθώς ήταν συνταξιούχοι ή είχαν αποβιώσει ή είχαν πολύ μικρή αγροτική παραγωγή,

ε) από τον έλεγχο των καταστάσεων του άρθρου 14 ΚΦΔ που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενοι διαπιστώθηκε προφανής δυσαναλογία μεταξύ αγορών και πωλήσεων και συγκεκριμένα αγορές αξίας 23.900€ το 2018 και πωλήσεις αξίας 394.855,77€ το 2018 και αξίας 680.304,63€ το 2019,

στ) δεν προέκυψε μίσθωση χώρου αποθήκευσης ούτε χρήση ψυκτικών θαλάμων άλλων επιχειρήσεων για την αποθήκευση και συντήρηση των προς πώληση αγροτικών προϊόντων.

Επειδή, εν συνεχεία, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση και κατασχέθηκαν τα υπό κρίση τιμολόγια, τα οποία βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία της. Επιπλέον, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικά με τον τρόπο πληρωμής και τη μεταφορά των εμπορευμάτων, όπως αναλυτικά αποτυπώνονται στην από 11-04-2023 έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ και ειδικότερα από τον έλεγχο των τραπεζικών παραστατικών και των παραστατικών διακίνησης που προσκόμισε η προσφεύγουσα, δεν προέκυψαν η εξόφληση των υπό κρίση συναλλαγών και η μεταφορά των αναγραφόμενων επί των τιμολογίων εμπορευμάτων.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε αιτιολογημένα ότι η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, ο δε ισχυρισμός της ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των συναλλαγών, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, έχει κριθεί ότι όταν η φορολογική αρχή αποδεικνύει ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, παρέλκει η εξέταση της καλής πίστης του λήπτη. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, εξάλλου, η προσφεύγουσα δεν αμφισβητεί, αλλά επιβεβαιώνει το πόρισμα του ελέγχου ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη, καθώς κατονομάζει τον ως το πρόσωπο που εμφανιζόταν αποκλειστικά ως μεσάζων και λειτουργούσε για λογαριασμό του συνεταιρισμού, διευθετώντας τις αγορές, τις πωλήσεις, τον τρόπο πληρωμής, τη μεταφορά εμπορευμάτων. Ωστόσο, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, στο ελεγχόμενο χρονικό διάστημα, ο με ΑΦΜ, ήταν επιτηδευματίας με δραστηριότητα που δεν σχετίζεται με την παραγωγή, εμπορία, μεταφορά ή διαμεσολάβηση αγροτικών προϊόντων και είναι μέλος της με ΑΦΜ: με έδρα τα Γιαννιτσά και δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών από τις 12/09/2019, ενώ τα επίμαχα εικονικά τιμολόγια φέρουν ημερομηνία έκδοσης μέχρι τον Ιούλιο του 2019. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο μεσάζων, λόγω της ιδιότητας του ως μέλους της και της σχέσης του με τον χώρο των αγροτικών προϊόντων, δημιούργησε τη βεβαιότητα στην προσφεύγουσα ότι λειτουργεί για λογαριασμό του αγροτικού συνεταιρισμού, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, επιπλέον, από τον έλεγχο στην προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση δεν προέκυψε ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, από δε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών. Ειδικότερα, επικαλείται ότι όλες οι συναλλαγές εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, ισχυρισμός που δεν συνοδεύεται από αποδεικτικά στοιχεία, ενώ, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, από τον έλεγχο των τραπεζικών παραστατικών που προσκόμισε η προσφεύγουσα δεν αποδείχθηκε ότι οι εν λόγω πληρωμές αφορούν τις υπό κρίση συναλλαγές. Ειδικότερα, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου : «.....τα χρηματικά ποσά μεταφέρονται ή κατατίθενται σε τραπεζικούς λογαριασμούς τρίτων προσώπων, τα οποία δεν έχουν κανενός είδους σχέση με τον Τα ποσά που κατατίθενται δεν αντιστοιχούν στις αξίες των τιμολογίων, ενώ από την προσκομισθείσα καρτέλα προμηθευτή του συνεταιρισμού, προκύπτει ότι τελευταία κατάθεση γίνεται στις 21/6/2019 και ακολουθεί το τελευταίο εκδοθέν τιμολόγιο στις 15/7/2019, ενώ υφίσταται χρεωστικό υπόλοιπο 19.448,77€ μέχρι σήμερα. Η ελεγχόμενη δεν αιτιολόγησε για ποιο λόγο κατέθετε χρήματα σε τραπεζικούς λογαριασμούς τρίτων προσώπων καθώς και για ποιο λόγο παρέμεινε υπόλοιπο μέχρι σήμερα, δηλαδή είχε προκαταβάλει χρήματα για προϊόντα που δεν φαίνεται να λαμβάνει. Επιπλέον, δεν έγιναν ενέργειες από την ελεγχόμενη για την επιστροφή αυτού του ποσού. Επίσης, μέρος των καταθέσεων γίνεται από

τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας για λογαριασμό της ελεγχόμενης έναντι οφειλών της προς αυτή (όπως δηλώνεται από τον νόμιμο εκπρόσωπο της ελεγχόμενης).....». Επιπλέον, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι αποδείχθηκε η μεταφορά των εμπορευμάτων με φορτηγά δημοσίας χρήσης, προσκομίζοντας τα παραστατικά διακίνησης που είχε υποβάλλει ενώπιον της φορολογικής αρχής με το με αρ./27-03-2023 υπόμνημά της και τα οποία αξιολογήθηκαν από τον έλεγχο και δεν έγιναν δεκτά. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, από τα προσκομιζόμενα παραστατικά διακίνησης δεν αποδείχθηκε η μεταφορά των αναγραφόμενων στα υπό κρίση τιμολόγια εμπορευμάτων και συγκεκριμένα : «....τα εκδοθέντα παραστατικά διακίνησης (δελτία αποστολής) δεν αναγράφουν στο σύνολο τους, τον τόπο φόρτωσης των εμπορευμάτων και σε όσα από αυτά αναγράφεται, ο τόπος είναι διαφορετικός από τις εγκαταστάσεις του συνεταιρισμού στη Σκύδρα. Η πλειοψηφία αυτών αφορά περιοχές της Άρτας, της Αιτωλοακαρνανίας και Λακωνίας. Προσκομίσθηκαν φορτωτικές, καθότι στα επίμαχα ΔΑ αναγράφονται αρ. κυκλοφορίας Φορτηγών ΔΧ, από τα οποία διαπιστώνονται μεταφορές από περιοχές της Άρτας, της Αιτωλοακαρνανίας και της Λακωνίας. Ωστόσο, εντοπίζονται περιπτώσεις όπου δεν συμπίπτει ο τόπος φόρτωσης του δελτίου αποστολής με αυτόν της φορτωτικής, ή/και περιπτώσεις όπου δεν ταυτοποιούνται τα αναγραφόμενα κιλά στα ΔΑ με αυτά των φορτωτικών. Δεν προσδιορίστηκε από την ελεγχόμενη, ποιοι ήταν οι σαφείς τόποι φόρτωσης δεδομένου πως η εκδότρια επιχείρηση, δεν διέθετε εγκαταστάσεις στις περιοχές αυτές. Επισημαίνεται ότι, για τα εικονικά τιμολόγια με αρ.-/.....-5-18,-/.....5-18,-/.....-5-18,-/.....6-18 και-/.....-6-18 δεν προσκομίσθηκαν δελτία αποστολής ή φορτωτικές.»

Επειδή, πλέον των ανωτέρω, η προσφεύγουσα δεν παρείχε επαρκείς εξηγήσεις, τόσο στο υπόμνημα απόψεων επί του ΣΔΕ, όσο και με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή, πως δικαιολογείται, λειτουργικά και επιχειρηματικά, να απευθύνεται για αγορά εμπορευμάτων σε έναν τοπικό συνεταιρισμό που, βάσει της δραστηριότητας και του καταστατικού λειτουργίας του, προωθεί τη διάθεση προϊόντων παραγωγής των μελών του και λοιπών παραγωγών της ίδιας περιοχής, ενώ τα αγροτικά προϊόντα των κρινόμενων συναλλαγών προέρχονται, όπως παραδέχεται και η ίδια, από πολύ μακρινές χωρικά περιοχές, από πρόσωπα που δεν είναι μέλη του συνεταιρισμού και χωρίς ο συνεταιρισμός να δύναται να πραγματοποιεί, βάσει του σκοπού του, εμπορία αγροτικών προϊόντων.

Επειδή, μέσω της χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων επιδιώκεται η μη καταβολή τόσο άμεσων, όσο και έμμεσων φόρων, στη δε υπό κρίση περίπτωση, με τη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της εικονικών τιμολογίων, η προσφεύγουσα αύξησε τις δαπάνες της, με αποτέλεσμα την εμφάνιση ζημίας από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Περαιτέρω, ο ισχυρισμός περί ανυπαρξίας οφέλους στη φορολογία ΦΠΑ απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν τη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός ως προς την μη αναγνώριση μεταφερόμενης ζημίας παρελθουσών χρήσεων συνολικής αξίας 5.743,291,10€ που μεταφέρεται στο έτος 2018 και συνολικής αξίας 6.478.483,26€ που μεταφέρεται στο έτος 2019.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 08-05-2023 και με αριθμό πρωτ.....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜκαι την **επικύρωση**:

α)της υπ'αριθμ. /11-04-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΚΑΙ

β)της υπ'αριθμ. /11-04-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ. /11-04-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ζημία από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας	1.827.988,00€	1.827.988,00€

Υπ' αριθμ. /11-04-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ζημία από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας	1.099.135,88€	1.099.135,88€

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.