



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16-11-2023

Αριθμός απόφασης: 1040ε

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@aaade.gr

Url: www.aaade.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 30-06-2023 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** της με ΑΦΜ, που υποβάλλεται από την σύνδικο πτώχευσης κάτοικο, κατά:

α) της υπ' αριθμ. /31-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.....,

β)της υπ'αριθμ./31-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και

γ)της υπ'αριθμ./31-05-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από 30-06-2023 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./31-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κύριου φόρου ύψους 73.690,39€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 36.845,20€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 110.535,59€.

Με την υπ' αριθμ./31-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κύριου φόρου ύψους 13.567,28€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 6.783,64€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 20.350,92€.

Με την υπ' αριθμ./31-05-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 500,00€, λόγω μη προσκόμισης στη φορολογική αρχή των υπ'αριθμ./03-09-2017,/16-09-2017 και/23-12-2017 δελτίων αποστολής, ενώ ζητήθηκαν με το με αρ. πρωτ./27-01-2023 αίτημα παροχής πληροφοριών, κατά παράβαση του άρθρου 14 παρ.1 του ΚΦΔ, που επισύρει την κύρωση που προβλέπεται από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1 περ.δ' και παρ.2 περ.δ' του ΚΦΔ.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος των από 31-05-2023 εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4308/2014 και μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013 της Δ.Ο.Υ., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ./12-10-2022 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 τρία εικονικά φορολογικά στοιχεία στη φορολογική περίοδο

01/01/2017-31/12/2017 και ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο στη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018. Σχετική 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 τη 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 ΔΟΥεπέδωσε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ. /27-01-2023 αίτημα παροχής πληροφοριών, με το οποίο ζητήθηκαν τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) της ελεγχόμενης περιόδου από 01-01-2017 έως 31-12-2018. Προσκομίστηκαν και κατασχέθηκαν, μεταξύ άλλων, τα τιμολόγια πώλησης έκδοσης της οντότητας, ΑΦΜ:, τα στοιχεία των οποίων αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα :

Α/Α	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	30-09-2017	ΑΚΤΙΝΙΔΙΑ 142.118 kg	56.847,20€	0,00€
2	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	31-10-2017	ΑΚΤΙΝΙΔΙΑ 34.020 kg	10.000,00€	0,00€
3	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	31-12-2017	1) ΠΟΡΤΟΚΑΛΙΑ 136.200 kg, 2) ΜΑΝΤΑΡΙΝΙΑ 146.600 kg	42.628,00€	0,00€
			ΣΥΝΟΛΟ 2017 :	109.475,20€	0,00€
4	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	31-01-2018	ΜΑΝΤΑΡΙΝΙΑ 108.500 kg	21.700,00€	0,00€
			ΣΥΝΟΛΟ 2018 :	21.700,00€	0,00€

Τα ως άνω φορολογικά στοιχεία βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία της προσφεύγουσας λήπτριας επιχείρησης. Εν συνεχεία, κατόπιν ελέγχου των δελτίων αποστολής που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, των όσων δήλωσε η προσφεύγουσα στο με αρ. πρ. /22-03-2023 ενημερωτικό σημείωμα σχετικά με τις φερόμενες συναλλαγές της με την εκδότρια επιχείρηση και των τραπεζικών παραστατικών που προσκόμισε για την απόδειξη της εξόφλησης των τιμολογίων, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τρία εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 109.475,20€, άνευ ΦΠΑ, στη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 και ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 21.700,00€, άνευ ΦΠΑ, στη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5,8,9 έως 11 του Ν.4308/2014 και ότι το σύνολο της καθαρής αξίας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 περ. β' του Ν.4172/2013. Επιπλέον, ο έλεγχος, ύστερα από κατάστρωση των οικονομικών αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας επιχείρησης βάσει των λογιστικών της αρχείων (ημερολόγιο-ισοζύγιο) και σε αντιπαράβολή με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, διαπίστωσε διαφορά ύψους 213.987,47€ για το φορολογικό έτος 2017, την οποία καταλόγισε ως λογιστική διαφορά,

σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 περ. γ του Ν.4172/2013. Περαιτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή, τα υπ'αριθμ. .../03-09-2017,/16-09-2017 και/23-12-2017 δελτία αποστολής, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 του ΚΦΔ. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος επέδωσε στην προσφεύγουσα το με αριθμό/03-04-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 ΚΦΔ με τους συνημμένους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018, καλώντας την να υποβάλλει τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το με αρ. πρωτ./09-05-2023 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, άλλως την μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

1. Κατά την αληθή έννοια της διάταξης του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 που θεσπίζει την υποχρεωτική εξόφληση μέσω τραπεζικού συστήματος, απαιτείται η πληρωμή μέσω τραπεζικού λογαριασμού και όχι η πληρωμή από τραπεζικό λογαριασμό του λήπτη του φορολογικού στοιχείου. Ο έλεγχος εσφαλμένα δεν αποδέχθηκε την έκπτωση των δαπανών, ενώ πληρώθηκαν μέσω τραπεζής, για τον λόγο ότι ο λογαριασμός μέσω του οποίου έγινε η πληρωμή, δεν ανήκε στην προσφεύγουσα. Σχετική η υπ'αριθμ. 1297/2020 απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης. Ο λογαριασμός ανήκει στην εταιρία που είναι ιδίων συμφερόντων με την προσφεύγουσα και χρησιμοποιήθηκε για την εξόφληση τιμολογίων που έλαβε η τελευταία, με δεδομένο ότι οι τραπεζικοί της λογαριασμοί είχαν κατασχεθεί, όπως προκύπτει από τα συνυποβαλλόμενα υπ'αριθμ./18-11-2016 και/10-11-2017 ηλεκτρονικά κατασχετήρια. Οι πληρωμές έγιναν σε λογαριασμούς που υποδείκνυε ο που εμφανίστηκε ως εκπρόσωπος του συνεταιρισμού βάσει εξουσιοδότησης που επέδειξε στην προσφεύγουσα και ήταν πραγματικές, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι οι λογαριασμοί ανήκαν σε τρίτα πρόσωπα, τα δε ποσά που κατατέθηκαν δεν αποδεικνύεται ότι επεστράφησαν.

2. Το γεγονός ότι δεν αναγράφονται ο τόπος αποστολής και ο τόπος προορισμού στα δελτία αποστολής που προσκόμισε στον έλεγχο δεν αποδεικνύει την εικονικότητα των συναλλαγών. Επιπλέον, προσκόμισε στον έλεγχο τιμολόγια παροχής υπηρεσιών μεταφοράς, τα οποία συνυποβάλλει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και συγκεκριμένα τα υπ'αριθμ./12-12-2017,/21-12-2017,/24-12-2017,/19-01-2018 και/20-01-2018 τιμολόγια έκδοσης του, ΑΦΜ, το υπ'αριθμ./26-11-2017 τιμολόγιο έκδοσης της εταιρίας, ΑΦΜ, το υπ'αριθμ./13-01-2018 τιμολόγιο έκδοσης του, ΑΦΜ, βάσει των οποίων αποδεικνύεται η μεταφορά των εμπορευμάτων και ότι αποστολέας και φορτωτής ήταν η εκδότρια επιχείρηση. Επιπλέον, η προσφεύγουσα προσκομίζει αντίγραφο άδειας κυκλοφορίας του οχήματος ιδιοκτησίας της με αριθμό κυκλοφορίας, από το οποίο επίσης προκύπτει η πραγματοποίηση της μεταφοράς.

3. Η επιχείρηση του εκδότη ήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή, καθώς είχε υποβάλει δήλωση έναρξης δραστηριότητας, είχε έδρα, υπέβαλε δηλώσεις, είχε δηλωθεί ως προμηθευτής και από άλλες επιχειρήσεις, είχε εγκαταστάσεις, προσωπικό και υλικοτεχνική υποδομή, ενώ ή κακή λογιστική κατάστασή της, η φορολογική ασυνέπεια, η εγκατάλειψη του μισθίου, δεν συνιστούν στοιχεία ικανά για την έννοια της φορολογικής της ανυπαρξίας.

Η φορολογική αρχή έπρεπε να ελέγξει τις υπό κρίση συναλλαγές, να αποδείξει ότι δεν παρέλαβε η προσφεύγουσα τα εμπορεύματα, να εξετάσει αν αυτά που παρέλαβε είναι ίδια με αυτά που πούλησε σε πελάτες της και όχι να αρκестεί στην φορολογική αταξία ή ανυπαρξία του εκδότη, ως εκ τούτου, οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν περιέχουν τη νόμιμη αιτιολογία. Η πραγματοποίηση

των συναλλαγών αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι οι πωλήσεις-εξαγωγές της προσφεύγουσας είναι αντίστοιχες με τις αγορές, γεγονός που ο έλεγχος δεν αξιολόγησε.

4. Σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα είναι καλόπιστη ως προς τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς δεν γνώριζε, δεν μπορούσε να γνωρίζει και δεν είχε λόγο να διερευνήσει τις τυχόν φορολογικές και άλλες παραβάσεις του εκδότη.

5. Με βάση τα παραπάνω, η φορολογική αρχή, με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων παραβίασε τις αρχές της χρηστής διοίκησης, της αναλογικότητας και των διδαγμάτων της κοινής πείρας.

Ως προς τους υπ' αριθμ. 1 έως 4 ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. 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, 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 προσωπικά 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,

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

δ)δεν υπέβαλε, στο ελεγχόμενο χρονικό διάστημα, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και υπέβαλε μηδενικές δηλώσεις ΦΠΑ για το δεύτερο, τρίτο, τέταρτο τρίμηνο του 2017 και το πρώτο τρίμηνο του 2018,

ε)δεν υπέβαλε καταστάσεις του άρθρου 14 παρ.3 του ΚΦΔ, ενώ από τις καταστάσεις που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενοι διαπιστώθηκε προφανής δυσαναλογία μεταξύ αγορών και πωλήσεων. Συγκεκριμένα, το 2017 εμφανίζεται μια μικρή δαπάνη ύψους 140,80€ και καθόλου αγορές, ενώ οι πωλήσεις είναι ύψους 317.834,69€ και το 2018 δηλώθηκαν από τρίτους αγορές συνολικής αξίας 23.900€, ενώ οι πωλήσεις που φέρεται να πραγματοποιήσει ο συνεταιρισμός είναι ύψους 394.855,77€,

στ)τα ιδρυτικά μέλη του συνεταιρισμού δεν ήταν σε θέση να προμηθεύσουν τον συνεταιρισμό με αγροτικά προϊόντα, καθώς ήταν συνταξιούχοι ή είχαν αποβιώσει ή είχαν πολύ μικρή αγροτική παραγωγή,

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

η)τα φορολογικά στοιχεία, σε πολλές περιπτώσεις, εξοφλούνταν σε τραπεζικούς λογαριασμούς τρίτων προσώπων που δεν είχαν καμία σχέση με τον συνεταιρισμό.

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 31-05-2023 έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ, και ειδικότερα από τον έλεγχο των τραπεζικών παραστατικών και των παραστατικών

διακίνησης που προσκόμισε η προσφεύγουσα, καθώς και των όσων δήλωσε σχετικά με τη συνεργασία της με την εκδότρια επιχείρηση, δεν αποδείχθηκε η πραγματοποίηση των συναλλαγών. Συγκεκριμένα, ο τόπος αποστολής και ο τόπος προορισμού δεν αναγράφονται στο σύνολο των δελτίων αποστολής που προσκόμισε στον έλεγχο. Από τον έλεγχο των καταστάσεων άρθρου 14 ΚΦΔ, που υπέβαλαν οι ιδιοκτήτες οχημάτων που αναγράφονται ως μέσο μεταφοράς στα δελτία αποστολής, προέκυψε ότι δεν δήλωσαν συναλλαγές με την εκδότρια επιχείρηση, η οποία, σύμφωνα με δήλωση της προσφεύγουσας, είχε αναλάβει την ευθύνη και τα έξοδα της μεταφοράς. Επιπλέον, ο έλεγχος αναζήτησε το πρόσωπο ".....", το οποίο, κατά δήλωση της προσφεύγουσας, εμφανίστηκε ως εκπρόσωπος του συνεταιρισμού και ως το πρόσωπο με το οποίο γίνονταν όλες οι συνεννοήσεις, οι παραγγελίες και οι πληρωμές, αλλά στο taxis δεν βρέθηκε πρόσωπο με ΑΦΜ με τα ως άνω στοιχεία, ούτε το όνομα αυτό είχε σχέση με τη διοίκηση του συνεταιρισμού. Περαιτέρω, ως προς την εξόφληση των φορολογικών στοιχείων, η προσφεύγουσα προσκόμισε τραπεζικά παραστατικά πληρωμών από λογαριασμούς άλλης εταιρίας, της, σε λογαριασμούς τρίτων φυσικών προσώπων που δεν είχαν σχέση με τον συνεταιρισμό και κατά συνέπεια δεν αποδεικνύεται ότι οι πληρωμές αυτές αφορούν τις υπό κρίση συναλλαγές της προσφεύγουσας.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε αιτιολογημένα ότι η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, οι δε ισχυρισμοί της ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των συναλλαγών και ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται νόμιμης αιτιολογίας, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, επιπλέον, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη, βάσει της από 22-12-2021 έκθεσης ελέγχου που συντάχθηκε για αυτήν, ενώ η προσφεύγουσα επικαλείται ότι ήταν συναλλακτικά υπαρκτή, χωρίς να προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία για αυτό, προσκομίζει δε έγγραφο του Συστήματος Ανταλλαγής πληροφοριών για τον ΦΠΑ (VIES) σχετικά με το ότι ο αριθμός φορολογικού μητρώου της εκδότριας επιχείρησης ήταν έγκυρος, ενώ δεν αμφισβητήθηκε από τον έλεγχο ότι ήταν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν συναλλακτικά υπαρκτή, που είναι και το κρίσιμο στην εξεταζόμενη υπόθεση, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και 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, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε την εξόφληση των τιμολογίων μέσω τραπεζικών λογαριασμών της συγγενούς εταιρίας, καθώς το άρθρο 23 του Ν.4172/2013 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες δεν προϋποθέτει την πληρωμή μέσω τραπεζικού λογαριασμού, του οποίου δικαιούχος υποχρεωτικά πρέπει να είναι ο λήπτης. Ωστόσο, η κρίση του ελέγχου, εν προκειμένω, αφορά την απόδειξη ή όχι της εξόφλησης των υπό κρίση τιμολογίων ως επιμέρους στοιχείο για την απόδειξη της πραγματοποίησης ή όχι της συναλλαγής κατόπιν συνεκτίμησης και των λοιπών στοιχείων που αφορούν αυτήν, με αποτέλεσμα, εφόσον κριθεί ότι πρόκειται για πραγματική συναλλαγή, την έκπτωση της δαπάνης σύμφωνα με το άρθρο 22 Ν.4172/2013, και δεν αφορά την υποχρέωση που θέτει το άρθρο 23 Ν.4172/2013 προς πληρωμή μέσω τραπεζικού λογαριασμού δαπανών που είναι πραγματικές

και είναι αξίας άνω των 500,00€. Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, βάσιμα ο έλεγχος έκρινε ότι οι εν λόγω πληρωμές από λογαριασμούς με δικαιούχο άλλη από την προσφεύγουσα εταιρία και σε λογαριασμούς τρίτων φυσικών προσώπων και όχι της εκδότριας επιχείρησης, δεν αποτελούν πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο για την εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων, καθώς είναι δυνατόν να αφορούν συναλλαγές της εταιρίας Επιπλέον, η υπ' αριθμ. 1297/2020 απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης που επικαλείται η προσφεύγουσα εκδόθηκε κατόπιν εκτίμησης πραγματικών περιστατικών υπόθεσης που δεν συντρέχουν στην υπό κρίση περίπτωση και συγκεκριμένα εξόφληση πραγματικής δαπάνης άνω των 500,00€ από λογαριασμό με δικαιούχο τον διαχειριστή και ομόρρυθμο μέλος της λήπτριας επιχείρησης. Εξάλλου, στην υπό κρίση περίπτωση, δικαιούχος του λογαριασμού, από τον οποίο πραγματοποιούνται οι πληρωμές είναι μονοπρόσωπη εταιρία με διαχειριστή κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα τον, ΑΦΜ, πρόσωπο που δεν συμμετέχει στην εκπροσώπηση της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τα στοιχεία του taxis και κατά συνέπεια δεν προκύπτει ούτε η σχέση των δύο εταιριών μεταξύ τους, όπως επικαλείται η προσφεύγουσα. Περαιτέρω, η κατάσχεση των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας δεν αποδεικνύεται από τα προσκομιζόμενα υπ'αριθμ./18-11-2016 και/10-11-2017 ηλεκτρονικά κατασχετήρια. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε την απόδειξη της εξόφλησης των υπό κρίση τιμολογίων απορρίπτεται ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, η προσφεύγουσα, ενώ αρχικά δήλωσε, με το με αρ. πρ./22-03-2023 ενημερωτικό σημείωμα της, ότι την ευθύνη και τα έξοδα της μεταφοράς είχε αναλάβει η εκδότρια επιχείρηση και προσκόμισε δελτία αποστολής, από τα οποία, ωστόσο, δεν προέκυψε η πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, καθώς οι ιδιοκτήτες των οχημάτων που αναγράφονται στα δελτία αποστολής ως μέσα μεταφοράς, δεν δηλώνουν συναλλαγές με την εκδότρια επιχείρηση, σύμφωνα με τις υποβληθείσες καταστάσεις του άρθρου 14 ΚΦΔ, εν συνεχεία, προσκομίζει με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή τιμολόγια παροχής υπηρεσιών μεταφοράς της μεταφορικής εταιρίας, του και του, τα οποία είχε θέσει στη διάθεση του ελέγχου και με το με αρ. πρ./09-05-2023 υπόμνημά της, στο στάδιο του υπ'αριθμ./03-04-2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου. Ωστόσο, από τα εν λόγω τιμολόγια δεν προκύπτει η πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, καθώς, όπως αναγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου : *"προσκομίζει αποσπασματικά ορισμένες φορτωτικές για τη μεταφορά μικρού μέρους των εμπορευμάτων στα οποία φέρεται ως εντολέας της μεταφοράς η με τόπο έκδοσης των φορτωτικών άλλοτε το Αγρίνιο, άλλοτε η Άρτα και άλλοτε η Κατοχή Μεσολογγίου, χωρίς να αποδεικνύεται συγκεκριμένα από ποιους παρέλαβαν και από ποιον χώρο παραλαβής τα φρούτα που αναγράφονται στις φορτωτικές, καθώς ο συνεταιρισμός είχε δηλωμένη έδρα στο Επιπλέον δεν προσκομίστηκε και ο τρόπος εξόφλησης των μεταφορέων."* Αντίθετα, η προσφεύγουσα εμμένει στον ισχυρισμό της ότι από τα ως άνω τιμολόγια παροχής υπηρεσιών μεταφοράς προκύπτει η πραγματοποίηση των συναλλαγών με αποστολέα και φορτωτή την επιχείρηση, η οποία, ωστόσο, αποδείχθηκε ότι είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση.

Επειδή, επιπλέον, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η μεταφορά των εμπορευμάτων λάμβανε χώρα και με το με αριθμό κυκλοφορίας φορτηγό ιδιοκτησίας της, ενώ, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, το συγκεκριμένο όχημα αναγράφεται ως μεταφορικό μέσο σε τρεις περιπτώσεις, ήτοι των υπ'αριθμ./23-10-2017,/20-10-2017 και/25-11-2017 δελτίων αποστολής έκδοσης της συναλλακτικά ανύπαρκτης επιχείρησης στο σώμα των

οποίων δεν αναγράφεται τόπος αποστολής και προορισμού, ώστε να διασφαλίζεται η πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, σε μεταγενέστερο από τον έλεγχο χρόνο, προσκομίζει φωτοαντίγραφα των υπ'αριθμ...../03-09-2017 και/16-09-2017 δελτίων αποστολής που δεν είχε προσκομίσει στον έλεγχο για την απόδειξη μεταφοράς του συνόλου των εμπορευμάτων που τιμολογήθηκαν με το υπ'αριθμ./30-09-2017 τιμολόγιο. Στα εν λόγω δελτία αποστολής εκδότης είναι η συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση τόπος αποστολής αναγράφονται η Άρτα και η Ξάνθη αντίστοιχα, ενώ έδραήταν στο, στο δε υπ'αριθμ./16-09-2017 δελτίο αποστολής αναγράφεται στον τόπο αποστολής, δίπλα στη λέξη «Ξάνθη», χειρόγραφα με μολύβι η λέξη «Άρτα». Επιπλέον, στο υπ'αριθμ./16-09-2017 δελτίο αποστολής αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας, οχήματος ιδιοκτησίας, ΑΦΜ, ο οποίος δεν δηλώνει συναλλαγές με την εκδότρια επιχείρηση στις υποβληθείσες καταστάσεις του άρθρου 14 ΚΦΔ έτους 2017 και στο υπ'αριθμ./03-09-2017 δελτίο αποστολής αναγράφεται μεν ως μεταφορικό μέσο το όχημα ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας με αριθμό κυκλοφορίας, αλλά η προσφεύγουσα δεν παρέχει εξηγήσεις σχετικά με την παραλαβή -με φορτηγό ιδιοκτησίας της- των προϊόντων από περιοχή σε μεγάλη απόσταση από την έδρα τόσο του εκδότη του δελτίου αποστολής όσο και τη δική της, όπως ενδεικτικά από ποιον χώρο και ποιο πρόσωπο πραγματοποιήθηκε η παραλαβή, στοιχεία απαραίτητα για την απόδειξη της πραγματοποίησης της συναλλαγής, ενώ, ακόμη και στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, εμμένει στον ισχυρισμό της ότι αποστολέας και φορτωτής είναι η συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι αποδεικνύεται η μεταφορά των εμπορευμάτων στις υπό κρίση συναλλαγές, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

Επειδή, επιπλέον, η προσφεύγουσα συνυποβάλλει, με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, τα υπ'αριθμ. και (άνευ ημερομηνίας έκδοσης) δελτία ποσοτικής παραλαβής εμπορευμάτων, έκδοσης, από τα οποία ο φέρεται να παρέλαβε 12.000 kg και 9.000 kg ακτινίδια αντίστοιχα, με συνημμένες τις από 30/08/2017 δύο υπεύθυνες δηλώσεις αγροτών ότι προτίθενται να συλλέξουν ακτινίδια από αγροκτήματα στο Νεοχώρι Άρτας. Ωστόσο, από τα εν λόγω στοιχεία δεν προκύπτει ότι αυτά αφορούν συναλλαγές μεταξύ του ή οποιουδήποτε τρίτου προσώπου και της προσφεύγουσας επιχείρησης.

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, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η φορολογική αρχή όφειλε να ελέγξει τις πωλήσεις-εξαγωγές της και να τις αντιστοιχήσει με τις αγορές, ώστε να κρίνει την εικονικότητα των

ληφθέντων στοιχείων, ενώ η ίδια φέρει το βάρος απόδειξης ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος, πολλώ δε μάλλον όταν, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου : *"από τις καρτέλες αποθήκης που προσκόμισε η ελεγχόμενη επιχείρηση στην φορολογική αρχή προκύπτει ότι την χρήση 2017 για τα είδη ακτινίδια, πορτοκάλια και μανταρίνια (κρινόμενες συναλλαγές) σε διάφορες ημερομηνίες το υπόλοιπο καταλήγει αρνητικό (περισσότερες εξαγωγές από εισαγωγές)...από την καρτέλα αποθήκης που προσκόμισε η ελεγχόμενη επιχείρηση στην φορολογική αρχή προκύπτει ότι την χρήση 2018 για το είδος μανταρίνια (κρινόμενη συναλλαγή) σε διάφορες ημερομηνίες το υπόλοιπο καταλήγει αρνητικό (περισσότερες εξαγωγές από εισαγωγές)".* Επιπλέον, από τις ίδιες καρτέλες αποθήκης προκύπτει ότι ο μεγαλύτερος όγκος των εμπορευμάτων φέρεται να πωλείται προς την , ιδίων συμφερόντων, κατά δήλωση της προσφεύγουσας, γεγονός που δεν διασφαλίζει κατά αδιαμφισβήτητο τρόπο την εξαγωγή των προϊόντων, σύμφωνα με τις λογιστικές εγγραφές στις καρτέλες αποθήκης, όπως επικαλείται η προσφεύγουσα.

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζει προς ανταπόδειξη στοιχεία, τα οποία θα έθεταν σε αμφισβήτηση τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου, ούτε απέδειξε ότι ελήφθησαν τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, έστω από τρίτο συναλλασσόμενο πρόσωπο, ώστε στη συνέχεια να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία της κατά τη λήψη αυτών.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας :

Επειδή, η φορολογική αρχή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ενήργησε σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, η δε αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης που επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, δεν μπορεί να αποτελέσει τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνωσθούν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος,

είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια. Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι παραβιάστηκαν οι αρχές της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός προς εξέταση, ως προς την υπ'αριθμ./31-05-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, ούτε ως προς τη λογιστική διαφορά ύψους 213.987,47€ που καταλογίστηκε με την υπ'αριθμ./31-05-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 30-06-2023 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και την **επικύρωση**:

α)της υπ'αριθμ./31-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

β)της υπ'αριθμ./31-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και

γ)της υπ'αριθμ./31-05-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ./31-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο για καταβολή :	110.535,59€	110.535,59€

Επί των οφειλόμενων φόρων, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ./31-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
--	---------------	----------------

φορολογικού έτους 2018		
Σύνολο για καταβολή :	20.350,92€	20.350,92€

Επί των οφειλόμενων φόρων, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 ΚΦΔ.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ./31-05-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023	500,00€	500,00€

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.