



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21.12.2023

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

Αριθμός απόφασης: e1275

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@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 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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 Α.Α.Δ.Ε.» (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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-

31/12/2012) και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012) και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Το με αριθ. πρωτ. συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και επί του με αριθ. πρωτ. συμπληρωματικού υπομνήματός της και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με αντικείμενο εργασιών την επεξεργασία και συντήρηση κρέατος φόρος ποσού 2.137,22 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 2.564,66 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 4.701,88 €, λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο, συνολικής καθαρής αξίας 10.686,10 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 6.771,20 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 8.125,44 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 14.896,64 €, λόγω λήψης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο, συνολικής καθαρής αξίας 26.043,07 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ (αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ) σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση «.....», ΑΦΜ ήταν λήπτρια και εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2012 και 01/01-31/12/2013.

2) Εσφαλμένα και παρά το νόμο χαρακτηρίστηκαν από τον φορολογικό έλεγχο με τις προσβαλλόμενες πράξεις και εκθέσεις ως εικονικά τα έξι (6) φορολογικά στοιχεία και εσφαλμένα εκδόθηκαν σε βάρος της οι προσβαλλόμενες πράξεις. Όλες οι συναλλαγές εξοφλήθηκαν μέσω τράπεζας. Οι ποσότητες κρεάτων που αγοράστηκαν από την επιχείρηση «.....», πωλήθηκαν στο σύνολό τους. Η εταιρία συναλλάχτηκε καλόπιστα και πραγματικά αγόρασε τις παραπάνω ποσότητες.

3) Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παράβασης της αρχής της χρηστής διοίκησης. Υποχρεούται να καταβάλλει ποσά 4.701,88 € για τη χρήση 2012, και 14.896,64 € για τη χρήση 2013 μολονότι στις ίδιες χρήσεις είχε ζημίες ποσών 4.404.153,00 € και 5.009.328,17 € αντίστοιχα. Η φορολογική αρχή θα έπρεπε, να μειώσει αντιστοίχως τις ζημίες της, χωρίς φυσικά να την υποχρεώσει να καταβάλλει φόρο εισοδήματος.

4) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 36 παρ. 4 του Κ.Φ.Δ.. Η φορολογική αρχή εσφαλμένα ερμήνευσε και εφάρμοσε στην υπό κρίση περίπτωση την ανωτέρω διάταξη.

Ως προς τον πρώτο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 70 παρ. 10 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του Ν. 4254/2014 (Α' 85) σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής

φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή..... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία...».

Επειδή, με το άρθρο 70 παρ. 6 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «6. Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31η.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά τον χρόνο διενέργειάς του.».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ».

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. 4 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «4. Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το με αριθ. πρωτ. πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ (αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ), που περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ μετά τον αρχικό πενταετή χρόνο παραγραφής, συνιστά το νέο - συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 70 παρ. 6 του Κ.Φ.Δ., καθώς με το προαναφερθέν πληροφοριακό δελτίο τέθηκε το πρώτον το ζήτημα λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εταιρεία «.....», ΑΦΜ

Ως εκ τούτου, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε βάρος της προσφεύγουσας για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 (διαχειριστικές περιόδους 01.01.2012-31.12.2012 και 01.01.2013-31.12.2013 αντίστοιχα) κατέστη δεκαετής (ήτοι έως 31.12.2023 και 31.12.2024 αντίστοιχα) βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4β και 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994, ενώ δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. και τα τιθέμενα όρια της παρ. 3 αυτού, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα στο συμπληρωματικό υπόμνημά της.

Κατά συνέπεια, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 (διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2012 και 01/01-31/12/2013) δεν είχε παραγραφεί κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων την

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος, ενώ ο έτερος ισχυρισμός περί εσφαλμένης εφαρμογής του άρθρου 36 παρ. 4 του Κ.Φ.Δ. αλυσιτελώς προβάλλεται, αφού η συγκεκριμένη διάταξη κατά πρώτον αφορά έτη που ρυθμίζονται από τον Κ.Φ.Δ. (ήτοι διαχειριστικές περιόδους από 1/1/2014 και μετά) και κατά δεύτερον η ελεγκτική αρχή δεν έχει επικαλεστεί τη συγκεκριμένη διάταξη στην αιτιολογία της, για τη στοιχειοθέτηση της έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. 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, στο άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «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 εμπειριστатωμένα 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, στο άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, στο άρθρο 10 παρ. 8 του Κ.Φ.Α.Σ. (υποπαράγραφος Ε.1. της παρ. Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012) ορίζεται ότι: «8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, 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).

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 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, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες

σχετικές εκθέσεις ελέγχου ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, ή δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (ΣΤΕ 2056/1994, 876/2002).

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα ως προς το πρόσωπο των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστικά στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ με αφορμή το με αριθ. πρωτ. πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ (αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ) διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε στη χρήση 2012 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία και στη χρήση 2013 τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ Ειδικότερα, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εταιρία «.....», ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο κρέατος βοοειδών, νωπού ή απλής ψύξης, κρίθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ **εικονικά ως προς τη συναλλαγή**, διότι:

➤ Δεν πραγματοποίησε αγορές, καθότι ο φερόμενος ως προμηθευτής της με ΑΦΜ, δεν είχε τη δυνατότητα πώλησης αυτών.

➤ Δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για να ασκήσει δραστηριότητα, καθότι στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού της δεν αναγράφονται πάγια, όπως ψυγεία, ψυγειοκαταψύκτες, φορητά ψυγεία, ζυγαριές, μηχανήματα - εργαλεία κοπής κρεάτων κ.α. για την εύρυθμη λειτουργία της, ήτοι τη σωστή διατήρηση και προώθηση των εμπορευμάτων της (κρέατος νωπού ή και απλής ψύξης).

➤ Επίσης, κατά τα έτη 2012 και 2013, μίσθωσε διαμέρισμα 55 τ.μ., 1^{ου} ορόφου, στην οδό στη, η ιδιοκτήτρια (.....) του οποίου δήλωσε έσοδα από εκμίσθωση κατοικίας και όχι καταστήματος.

➤ Πρόσωπο ανύπαρκτο με στοιχεία (.....) που εμφανίζεται ως αντιδήμαρχος του φέρεται να υπογράφει σημείωμα θεώρησης του Κ.Β.Σ. στις .../10/2012, και να παραλαμβάνει ως εξουσιοδοτούμενο πρόσωπο για λογαριασμό της «.....», ΑΦΜ, πέντε σελέχη «Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής» σελίδες από 201 έως και 450. Σημειώνεται ότι το ίδιο ως άνω (ανύπαρκτο) πρόσωπο φέρεται να θεωρεί το γνήσιο υπογραφής σε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης με μισθωτή τον με ΑΦΜ

➤ Στις συγκεντρωτικές καταστάσεις των επιχειρήσεων «.....», Α.Φ.Μ.,, Α.Φ.Μ., και «....., Α.Φ.Μ. εμφανίζονται οι προαναφερόμενοι να είναι και πελάτες και προμηθευτές μεταξύ τους. Λόγω της εικονικότητας των ενδιάμεσων επιχειρήσεων ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι πρόκειται για κύκλωμα απάτης τύπου καρουζέλ.

Επειδή, τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ κρίθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, διότι η προσφεύγουσα προσκόμισε τέσσερα γραμμάτια είσπραξης (με ημερομηνίες .../06/2013, .../06/2013, .../06/2013 και .../07/2013) της με τα οποία κατέθεσε μετρητά σε τραπεζικό λογαριασμό της «.....», και τα οποία αναφέρονται και στην καρτέλα του προμηθευτή «.....» της προσφεύγουσας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών από την ίδια την επιχείρηση «.....».

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για εσφαλμένο χαρακτηρισμό των φορολογικών στοιχείων ως εικονικών καθώς και για καλοπιστία της ως λήπτριας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωση της από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επιπρόσθετα, στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-02-2006 η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 20 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική, αυτή δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα (ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993).

Επειδή, προκειμένου μία δαπάνη να αναγνωρισθεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, απαιτείται να συντρέχουν αθροιστικά συγκεκριμένες ουσιαστικές προϋποθέσεις, ήτοι να είναι πραγματική, να στηρίζεται σε νόμιμα δικαιολογητικά, να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να είναι παραγωγική, να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και όχι την απόκτηση κεφαλαίου, να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, να συμβάλλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος, να μην αντιβαίνει σε ποινικές ή απαγορευτικές διατάξεις και να προβλέπεται από διάταξη νόμου (Δ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ - ΑΝΤ. ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΑΘΗΝΑ 2010, σελ. 449).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων της εμφάνιζε ζημιές το έτος 2012 ύψους 4.404.153,00 € και το έτος 2013 ύψους 5.009.328,17 €. Συνεπώς, η φορολογική αρχή έπρεπε να προσθέσει στα φορολογικά της αποτελέσματα (ζημιές) ως λογιστική διαφορά την καθαρή αξία ποσού 10.686,10 € και την καθαρή αξία ποσού 26.043,07 € των ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ στα έτη 2012 και 2013 αντίστοιχα.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή, θα έπρεπε να μειώσει τις φορολογητέες ζημίες της αντί να της καταλογίσει φόρο κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και ειδικότερα την τροποποίηση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012) και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	2.137,22€	0,00€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	2.564,66€	0,00€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	4.701,88€	0,00€
Μείωση ζημίας χρήσης	0,00€	10.686,10€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	6.771,20€	0,00€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	8.125,44€	0,00€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	14.896,64€	0,00€
Μείωση ζημίας χρήσης	0,00€	26.043,07€

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.