



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332240
E-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 12-02-2024

Αριθμός απόφασης: 279

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 (Β' 1440),
- 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. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου επί της οδού, κατά: 1) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, 2) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/05/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου του, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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 τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ποσό ύψους **3.735,50 ΕΥΡΩ** (2.490,40 ΕΥΡΩ Φόρος Εισοδήματος πλέον 1.245,20 ΕΥΡΩ Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησης του δέκα εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **11.000,00 ΕΥΡΩ** με αναλογούντα Φ.Π.Α. **2.640.00 ΕΥΡΩ**. Η συνολική καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στο φορολογητέο εισόδημα, με αποτέλεσμα τα φορολογητέα εισοδήματα να διαμορφωθούν από **10.173,58 ΕΥΡΩ** σε **21.173,58 ΕΥΡΩ** (διαφορά **11.000,00 ΕΥΡΩ**).

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/05/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ποσό ύψους **3.960,00 ΕΥΡΩ** (2.640,00 ΕΥΡΩ Φ.Π.Α. πλέον 1.320,00 ΕΥΡΩ Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός, ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων εξέπεσε από το φόρο εκροών του το φόρο δέκα (10) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας **11.000,00 ΕΥΡΩ** με αναλογούντα Φ.Π.Α. **2.640.00 ΕΥΡΩ**, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να κρίνει τον αναλογούντα Φ.Π.Α των φορολογικών αυτών στοιχείων ως μη εκπιπτόμενο.

Ιστορικό

Απία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. έγγραφο της (αριθ. εισερχόμενου) με το οποίο η προαναφερόμενη υπηρεσία ενημέρωσε το ότι μετά από έλεγχο διενεργήθηκε στην οντότητα – Α.Φ.Μ., διαπιστώθηκε πως εξέδωσε κατά την χρήση 2019 εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους συνολικής καθαρής αξίας 1.660.650,95€ και κατά την χρήση 2020 εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους συνολικής καθαρής αξίας 2.339.331,45€. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν τα εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι και η επιχείρηση με ΑΦΜ:....., ελεγκτικής αρμοδιότητας Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ' αριθμό εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος. Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013 και η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. Ν.2859/2023 και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων διατηρούσε ατομική επιχείρηση με ημερομηνία έναρξης στις/2020 και ημερομηνία διακοπής στις-2022. Η έδρα της επιχείρησης αυτής βρισκόταν επί της οδού Πέραν της εγκατάστασης αυτής δεν είχαν δηλωθεί άλλες εγκαταστάσεις.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα κάτωθι εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως – Α.Φ.Μ.:

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	Δελτίο Αποστολής Τιμολόγιο	No	-2020	1.002,40	240,58
2	Τιμολόγιο	No	-2020	960,80	230,59
3	Τιμολόγιο		-2020	1.038,00	249,12
4	Τιμολόγιο	No ...	-2020	894,00	214,56
5	Δελτίο Αποστολής Τιμολόγιο	No	-2020	1.102,00	264,48
6	Τιμολόγιο	No	-2020	1.002,80	240,67
7	Δελτίο Αποστολής Τιμολόγιο	No .../...	-2020	1.250,00	300,00
8	Δελτίο Αποστολής Τιμολόγιο	No .../...	-2020	1.252,00	300,48
9	Δελτίο Αποστολής Τιμολόγιο	No ..	-2020	1.248,00	299,52
10	Δελτίο Αποστολής Τιμολόγιο	No ..	-2020	1.250,00	300,00
		ΣΥΝΟΛΟ		11.000,00	2.640,00

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις για τους ακόλουθους λόγους:

- Τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά και οι υπό κρίση συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν. Τα εμπορεύματα είναι βιομηχανικές παλέτες διαστάσεων 1,00 X 1,20 και ευρωπαϊκές διαστάσεων 80,00 X 1,20, που είναι συγκεκριμένες διαστάσεις. Τα εμπορεύματα αυτά έφερε στην έδρα της επιχείρησης του το όχημα δημοσίας χρήσης Ο προμηθευτής εξοφλήθηκε στις /2021 με δύο τραπεζικές επιταγές που εκδόθηκαν στο κατάστημα σε διαταγή, με αριθμό επιταγής ποσού 7.640,00 ΕΥΡΩ και αριθμό επιταγής, ποσού 6.000,00 ΕΥΡΩ, σύνολο 13.640,00 ΕΥΡΩ, όπως ορίζει η φορολογική νομοθεσία.
- Δεν είναι δική του αρμοδιότητα να γνωρίζει εάν ήταν συνεπής στις φορολογικές του αρμοδιότητες ο

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην 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 από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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».

Επειδή, στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : “Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του

νόμου ... 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. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ’ αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

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, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως 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, σύμφωνα με την νομολογία «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.» ΣτΕ 1404/2015.

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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 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, 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας

φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, δεν είναι αυθαίρετος αλλά τεκμηριώνεται πλήρως: α) στη σχετική από/2023 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. της, με ελεγχόμενο τον εκδότη των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων, τα πορίσματα της οποίας υιοθετούνται από τον έλεγχο του και β) στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα του

Σύμφωνα με τις προαναφερόμενες εκθέσεις τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολο τους για τους ακόλουθους λόγους:

Επειδή η εκδότρια επιχείρηση δε λειτούργησε ποτέ ουσιαστικά για το σκοπό που ιδρύθηκε, καθώς δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τον όγκο των πωλήσεων που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά που προσκόμισαν στον έλεγχο πελάτες της (αντισυμβαλλόμενοι) και όπως εμφανίζονται στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών, καθώς:

1. κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις δεν απασχόλησε προσωπικό παρά μόνο μία υπάλληλο γραφείου
2. δεν διέθετε τον απαραίτητο εξοπλισμό (διέθετε μόνο ένα φορτηγό μικρού κυβισμού) και τις υποδομές π.χ γερανό, κλάρκ κ.λ.π. για την πώληση των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της
3. σχετικά με τη δηλωθείσα έδρα, μετά από αυτοψία που διενεργήθηκε από τον έλεγχο,

πρόκειται για έναν πολύ μικρό χώρο, ο οποίος μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο ως γραφείο και τίποτε περισσότερο, και σύμφωνα με τους περίοικους ο ελεγχόμενος δραστηριοποιήθηκε εκεί για πολύ μικρό χρονικό διάστημα, περίπου δύο μηνών. Επιπλέον, μετά από τηλεφωνική επικοινωνία με τον ιδιοκτήτη (εκμισθωτή) του ακινήτου του δηλωθέντος υποκαταστήματος στην οδό, η οποία διεύθυνση δεν εντοπίστηκε, ο εκμισθωτής δήλωσε ότι δεν υπήρχαν ποτέ πολλά εμπορεύματα στο χώρο, εκτός από λίγα σίδερα.

Επειδή η εκδότρια επιχείρηση σύμφωνα με τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, αλλά και από αυτές που υπέβαλαν τρίτοι (αντισυμβαλλόμενοι) δεν πραγματοποίησε αγορές. Για την ακρίβεια πραγματοποίησε ελάχιστες αγορές, πολύ μικρής αξίας, και συνεπώς δε δύναται να πραγματοποιήσει τις πωλήσεις που φέρεται να πραγματοποίησε

Επειδή η εκδότρια επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα παροχής πληροφοριών για προσκόμιση βιβλίων, στοιχείων, αγορών, εξοφλήσεων των εκδοθέντων παραστατικών πώλησης, δυσχεραίνοντας τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων

Επειδή το γεγονός ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2019 & 2020 (έναρξη/2019), ενώ έχει υποβάλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. μόνο για το 2019, των οποίων η ακρίβεια αμφισβητείται, ενισχύει την κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των συναλλαγών της

Επειδή, όπως διαπιστώθηκε μετά την άρση του τραπεζικού απορρήτου του ελεγχόμενου, κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα δεν υπάρχουν χρεώσεις (πληρωμές) που να αφορούν λειτουργικά έξοδα της εκδότριας επιχείρησης, όπως π.χ. μισθοδοσία, ενοίκια, ΔΕΚΟ, πληρωμές σε προμηθευτές, κτλ., γεγονός που ενισχύει την κρίση του ελέγχου ότι πρόκειται για οντότητα χωρίς πραγματική υπόσταση

Επειδή, όπως διαπιστώθηκε μετά την άρση του τραπεζικού απορρήτου του ελεγχόμενου, μετά από πιστώσεις (πληρωμές), μικρής συνολικής αξίας σε σχέση με τις φερόμενες πωλήσεις της εκδότριας επιχείρησης, που πραγματοποιήθηκαν από κάποιους πελάτες της ακολουθούν άμεσα, στις περισσότερες περιπτώσεις μέσα στην ίδια ημέρα, ισόποσες αναλήψεις από το ελεγχόμενο φυσικό πρόσωπο χωρίς να μεσολαβεί σε καμία περίπτωση οποιαδήποτε πληρωμή σε τρίτους

Επειδή, σχετικά με τις τραπεζικές επιταγές που προσκόμισαν στον έλεγχο οι αντισυμβαλλόμενοι (πελάτες) της εκδότριας επιχείρησης μετά από αίτημα του άρθρου 15 του Ν. 4987/2022 ως μέσο πληρωμής των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εκδότριας επιχείρησης, καμία από αυτές ή μέρος δεν κατατέθηκε μεταγενέστερα στους τραπεζικούς λογαριασμούς του, οπότε χάνεται η διαδρομή του χρήματος

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο που δεν είχε προσκομιστεί

στον έλεγχο. Επιπρόσθετα, δεν δικαιολόγησε γιατί επέλεξε να αγοράσει παλέτες από κάποιον που είχε αντικείμενο εργασιών «.....». Επιπρόσθετα δεν αιτιολόγησε πως ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων, με τον οποίο είχε συναλλαγές ουσιαστικά μόνο τον Ιούνιο του 2020, δέχτηκε να παραδώσει εμπορεύματα καθαρής αξίας 11.000,00 ΕΥΡΩ και να εξοφληθεί την επόμενη χρονιά, μετά από εννέα μήνες, ήτοι στις 31/03/2021. Η δε προσκόμιση φωτογραφιών των επιταγών, που σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του εξόφλησε τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να ανατρέψει τα πορίσματα του ελέγχου καθώς όπως έδειξε ο έλεγχος της τα ποσά των επιταγών που κατατέθηκαν στον λογαριασμό του εκδότη των φορολογικών στοιχείων την ίδια ημέρα γινόταν ανάληψη, τακτική που είθισται στις περιπτώσεις ανακύκλωσης χρημάτων.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... (ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση 1) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, 2) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/05/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου του

Η οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος διαμορφώνεται ως εξής:

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2020	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	10.173,58	21.173,58	21.173,58	11.000,00
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό ποσό	938,15	3.428,55	3.428,55	2.490,40
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		1.245,20	1.245,20	1.245,20
Διαφορά συμψηφισμού	938,15	938,15	938,15	
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή		3.735,60	3.735,60	3.735,60

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/05/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου του, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος 01/05/2020 – 31/12/2020	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	159.834,90	159.834,90	159.834,90	
Αξία φορολογητέων εισροών	160.695,02	149.695,02	149.695,02	11.000,00
Φόρος εκροών	38.360,38	38.360,38	38.360,38	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	39.014,96	36.374,96	36.374,96	2.640,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο	654,58	654,58	654,58	
Χρεωστικό Υπόλοιπο		2.640,00	2.640,00	2.640,00
Πρόστιμα άρθρου 58 ^A του Κ.Φ.Δ.		1.320,00	1.320,00	1.320,00
Υπόλοιπο φόρου για καταβολή		3.960,00	3.960,00	3.960,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	654,58	654,58	654,58	

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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.