



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 03/01/2024

Αριθμός απόφασης: 36

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

Email : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 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 Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **06-09-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «. **ΙΚΕ**» με **ΑΦΜ**:....., με κύρια δραστηριότητα

«Εξαγωγή εγχώριων νωπών αγροτικών εργασιών» και έδρα στο, Τ.Κ., κατά των με αριθμό: **α)...../07-07-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και **β)...../07-07-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **06/09/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.... .. **I.K.E.**» με **ΑΦΜ:.....** που υποβλήθηκε εμπρόθεσμα 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 με αριθμό **...../07-07-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 11.051,80€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 5.525,90€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **16.577,70€**.
- Με την με αριθμό **...../07-07-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 5.301,88€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 2.650,94€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **7.952,82€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 07-07-2023 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Βέροιας στην προσφεύγουσα επιχείρηση με κύριο αντικείμενο εργασιών «Εξαγωγή εγχώριων νωπών αγροτικών προϊόντων», δυνάμει της υπ' αριθμ./06-10-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2018-2019. Κατά την έναρξη του ελέγχου επιδόθηκε στην προσφεύγουσα η υπ' αριθμ./13-02-2023 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων κατ' εφαρμογή των άρθρων 397 & 398 του ν.4512/2018, ενώ επιδόθηκε και η υπ' αριθμ./13-02-2023 πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών αρχείων, στην οποία η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η έκθεση ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Έδεσσε στον Αγροτικό Συνεταιρισμό με Α.Φ.Μ.: και διακριτικό τίτλο «.», από την οποία προέκυψε ότι ο εν λόγω συνεταιρισμός στη χρήση 2018 εξέδωσε 167 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 394.855,77€

πλέον Φ.Π.Α. 1.699,04€ και στο έτος 2019 εξέδωσε 205 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 680.304,63€ πλέον Φ.Π.Α. 6.726,24€. Μεταξύ των ληπτών των ως άνω εικονικών τιμολογίων είναι και η προσφεύγουσα, η οποία έλαβε από τον ως άνω συνεταιρισμό στο έτος 2018 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 38.109,67€ άνευ Φ.Π.Α. και στο έτος 2019 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 22.091,20€ άνευ Φ.Π.Α.

Κατόπιν αυτού, στις 27-04-2023 κοινοποιήθηκε στο νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας το υπ'αριθμ./13-04-2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και οι προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, επί του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ'αριθμ./17-05-2023 υπόμνημα αντιρρήσεων. Ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι:

1. Οι συναλλαγές της με το συνεταιρισμό ήταν πραγματικές. Προσκομίστηκαν όλα τα στοιχεία που αποδεικνύουν τον ισχυρισμό της. Τα εμπορεύματα τα παραλάμβανε κάθε φορά με φορτηγά που έστελνε ο συνεταιρισμός, κυρίως φορτηγά Δ.Χ. των μεταφορέων και Η φορολογική αρχή στηρίζει την πεποίθησή της μόνο σε συμπεράσματα, αναφερόμενη πλήρως στις διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. Έδεσσε στον συνεταιρισμό, που στην περίπτωση της προσφεύγουσας είναι αβάσιμα. Υπήρξε πάντα καλόπιστη στις συναλλαγές της με το συνεταιρισμό, τηρώντας όλες τις υποχρεώσεις του νόμου.
2. Έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας. Για το χαρακτηρισμό ενός προσώπου ως λήπτη εικονικών τιμολογίων απαιτείται υψηλός βαθμός αποδεικτικής πεποίθησης, ώστε να αποδεικνύεται επαρκώς και κατά βέβαιο τρόπο το πρόσωπο του λήπτη που είναι πραγματικά υπεύθυνο για την τέλεση της σχετικής παράβασης. Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης. Έμμεσες αποδείξεις δεν συνιστούν επαρκή απόδειξη.
3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τους ως άνω 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 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 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 οποιοσδήποτε 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 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 εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*».

Επειδή, 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, 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 των εκδοτών 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 (παράβαση 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.).

Ο εκδότης συνεταιρισμός δεν υπέβαλε δηλώσεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην υπ'αριθμ./13-02-2023 πρόσκληση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Βέροιας και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα φορολογικά αρχεία, η Φορολογική αρχή εξέδωσε τις προσωρινές πράξεις, ενώ απέρριψε τα προσκομισθέντα αποδεικτικά στοιχεία κατά τη διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή στα πλαίσια της ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα προσκομίζει τα εξής φορολογικά παραστατικά έκδοσης του συνεταιρισμού:

TIM.	Αξία	Είδος	Βάρος σε κιλά	Δ.Α./Δικαιολογητικό έγγραφο διακίνησης	Μεταφορά
.../15-12-2018	4.891,21€	Πορτοκάλια	39.350	Δ.Α..../20-11-2018 Δ.Α..../21-11-2018	Τ.Π.Υ. .../20-11-2018 & .../21-11-2018
.../21-12-2018	11.146,27€	Ακτινίδια	40.535	Δ.Ε..../01-12-2018 (δεν προσκομίστηκε το ...)	
..../21-12-2018	26.963,40€	Ακτινίδια	89.878	Δ.Ε. .../9-12-2018, .../13-12-2018, .../15-12-2018, .../18-12-2018 &/21-12-2018	
.../28-02-2019	22.091,20€	Πορτοκάλια	60.194	Δ.Α./17-02-2019 & .../21-02-2019 (δεν προσκομίστηκε το)	ΦΡΤ .../17-2-2019, ΦΡΤ .../21-2-2019 & Τ.Π.Υ./22-2-2019

Επίσης προσκομίστηκαν τέσσερα Δελτία Αποστολής έκδοσης της προσφεύγουσας προς το συνεταιρισμό «.» με τα οποία επιστράφηκαν παλέτες, καθώς και τραπεζικά παραστατικά «μεταφοράς» ποσών προς τραπεζικούς λογαριασμούς τρίτων, ισοζύγιο γενικού καθολικού έτους 2018, ημερολόγιο εγγραφών 21/12/2018 & 28/02/2019 & καρτέλα του προμηθευτή «ΑΓΡΟΤΙΚΟΣ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΣ» από 25-10-2018 μέχρι 29-08-2019 και τρία ειδικά δελτία απαλλαγής από το Φ.Π.Α.

Επειδή, το υπ'αριθμ./15-12-2018 τιμολόγιο δεν λήφθηκε υπόψιν κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Σε ότι αφορά τα υπ'αριθμ. ...&.../2018 τιμολόγια η προσφεύγουσα προσκόμισε δικαιολογητικά έγγραφα μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων εκδοθέντα από τα οποία να

προκύπτει ο τόπος φόρτωσης και ο τόπος προορισμού των προϊόντων, καθώς δεν προσκομίστηκαν παραστατικά διακίνησης αυτών (Φορτωτικές, Τ.Π.Υ. μεταφορέων).

Σε ότι αφορά το ΤΙΜ. .../2019, η προσφεύγουσα προσκόμισε τα δύο από τα τρία αναγραφόμενα δελτία αποστολής. Για το υπ'αριθμ./17-2-2019 Δ.Α. προσκόμισε το υπ'αριθμ./17-2-2019 Τ.Π.Υ.-Φορτωτική αξίας 700,00€ έκδοσης της ατομικής επιχείρησης με ΑΦΜ:, για τη μεταφορά 23.100 κιλών πορτοκαλιών από το στην Επίσης, προσκομίστηκε το υπ'αριθμ./21-2-2019 Τ.Π.Υ. του ίδιου εκδότη για μεταφορά πορτοκαλιών από το στην, στο οποίο δεν αναγράφεται το Δ.Α. και τα κιλά, ενώ για το τρίτο, μη προσκομισθέν υπ'αριθμ./2019 Δ.Α. η προσφεύγουσα προσκόμισε το υπ'αριθμ./22-02-2019 Τ.Π.Υ. έκδοσης του γραφείου μεταφορών της με ΑΦΜ:, στο οποίο αναγράφεται ότι μεταφέρθηκαν 22600 κιλά πορτοκάλια από το Μεσολόγγι στην με το φορτηγό Δ.Χ. με αριθμό ιδιοκτησίας του, σύζυγο της

Επειδή περαιτέρω, από τα προσκομισθέντα τραπεζικά στοιχεία προκύπτει η πίστωση συνολικού ποσού 8.500,00€ σε έναν λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς με δικαιούχο τον και συνολικού ποσού 13.500,00€ σε ένα λογαριασμό της τράπεζας Eurobank από όπου δεν προκύπτει το όνομα του δικαιούχου. Επίσης, προσκόμισε την υπ'αριθμ./18-03-2019 απόδειξη πληρωμής που αφορά στο με αριθμό ...-.... αξιόγραφο της τράπεζας Πειραιώς ύψους 6.000,00€. Τα ως άνω ποσά έχουν εγγραφεί στην προσκομισθείσα καρτέλα συναλλασσομένων, στη χρέωση της οποίας υπήρχε ποσό 50.600,00€ ως προκαταβολές έναντι των προσκομισθέντων τιμολογίων.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν παρείχε επαρκείς εξηγήσεις, 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 προκύπτει από τα στοιχεία μεταφοράς, από πολύ μακρινές χωρικά περιοχές, ... & στην, από πρόσωπα που δεν είναι μέλη του συνεταιρισμού και χωρίς ο συνεταιρισμός να δύναται να πραγματοποιεί, βάσει του σκοπού του, εμπορία αγροτικών προϊόντων.

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 περαιτέρω, με την Πολ. 1071/2015 έγινε δεκτή η υπ' αριθμ. 170/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό. Σύμφωνα με αυτή: «...Το πνεύμα των σχετικών διατάξεων, που ίσχυσαν διαχρονικά, ήτοι τόσο του

π.δ. 99/1977 (Κ.Φ.Σ.) όσο και του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), αλλά και του νυν ισχύοντος ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), σύμφωνα προς την παγίως δοθείσα σ' αυτές ερμηνεία, παραμένει κατ' ουσία το ίδιο, δηλαδή, για την έκπτωση της δαπάνης απαιτείται, μεταξύ άλλων, η εγγραφή στα βιβλία **νομοτύπως** εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατά την ως άνω έννοια (και, ασφαλώς, η ύπαρξη αληθινής και παραγωγικής δαπάνης).

Γ. Από το υπό στοιχ. Ια' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολό τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο¹, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, **ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας**, καθόσον, κατά παγία νομολογία, **δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο** (ΣΤΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία»

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1097/2016 κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία, ότι : «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.-Κ.Β.Σ.).».

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος, περαιτέρω δε, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία ότι τα είδη με τις αναγραφόμενες ποσότητες στα επίμαχα τιμολόγια όντως αποκτήθηκαν, έστω από άλλους, μη κατονομαζόμενους προμηθευτές, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **06-09-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «. **I.K.E.**» με **ΑΦΜ:.....**

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

1)Επί της με αριθμό/07-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	11.051,80 €	11.051,80 €
Πρόστιμο άρ.58 Κ.Φ.Δ.	5.525,90 €	5.525,90 €
Συνολικό ποσό	16.577,70 €	16.577,70 €

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

2)Επί της με αριθμό/07-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	5.301,88 €	5.301,88 €
Πρόσθετος φόρος	2.650,94 €	2.650,94 €

Συνολικό ποσό	7.952,82 €	7.952,82 €
----------------------	-------------------	-------------------

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

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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