



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21/02/2024

Αριθμός απόφασης: 429

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@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 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **31/10/2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ** , με έδρα στη , κατά της αριθμ./**06-09-2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022, φορολογικού

έτους 2015 και της αριθμ./06-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **31/10/2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (ημερ/νία κοινοποίησης 06-10-2023), 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/06-09-2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **2.500,00€** λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 περ.ε' του ΚΦΔ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§1 του ιδίου νόμου και του άρθρ. 5 του ν.4308/2014, η οποία επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ΚΦΔ. Για τον υπολογισμό του προστίμου λαμβάνονται υπόψη τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν μέχρι την 16-10-2015, δεδομένου ότι για παραβάσεις που διαπράττονται από την 17-10-2015 και εντεύθεν δεν επιβάλλεται το πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4337/2015 και την Εγκύκλιο Διαταγή 2042/2022 της ΑΑΔΕ.

Με την αριθμ./06-09-2023 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 9.051,05€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 4.525,53€, **ήτοι** συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους **13.576,58€**, λόγω λήψης τεσσάρων (4) εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 28.505,83€, άνευ Φ.Π.Α. και ενός (1) μερικώς ως προς την αξία εικονικού φορολογικού στοιχείου, συνολικής καθαρής αξίας 2.704,70€, άνευ Φ.Π.Α.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί των από 06-09-2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.4172/13 και εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/14 (ΕΛΠ) και ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2015, η οποία συντάχθηκε δυνάμει της αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών (αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και η συνημμένη σε αυτό, με ημερομηνία θεώρησης 30-11-2021, συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων

ΕΛΠ και ΚΦΔ της σύμφωνα με την οποία, η προσφεύγουσα εταιρία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της κατά το φορολογικό έτος 2015 τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 28.505,83 ευρώ άνευ Φ.Π.Α. και ένα (1) μερικώς εικονικό ως προς την αξία φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 2.704,70 ευρώ άνευ Φ.Π.Α., εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....» και αντικείμενο δραστηριότητας «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΠΑΛΑΙΩΝ ΣΙΔΗΡΩΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑΛΛΩΝ».

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. σχετικά με τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «....., με ΑΦΜ» προέκυψε ότι, η προσφεύγουσα εταιρία έλαβε από την ως άνω επιχείρηση στο φορολογικό έτος 2015 τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία, εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών και συγκεκριμένα τα υπ' αριθμτιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 28.505,83 ευρώ άνευ Φ.Π.Α. και ένα (1) μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο, το υπ' αριθμότιμολόγιο, με καθαρή αξία 2.704,70 ευρώ άνευ Φ.Π.Α., ήτοι συνολική αξία εικονικών συναλλαγών 31.210,53 ευρώ .

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, κοινοποίησε νόμιμα στην προσφεύγουσα το υπ'αρ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με τον Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος και τον Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4987/2022 , η προσφεύγουσα όμως δεν κατέθεσε τις απόψεις της εντός της ταχθείσας από τον έλεγχο προθεσμίας. Κατόπιν αυτών εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

- Ασαφείς, αόριστες και μη αιτιολογημένες οι προσβαλλόμενες πράξεις. Έκδοση πορίσματος ελέγχου βασιζόμενου εξ' ολοκλήρου στην έκθεση της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης.
- Μη τήρηση της προβλεπόμενης από το Ν.4987/2022 διαδικασίας. Ουδέποτε της κοινοποιήθηκε η εντολή ελέγχου και η πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων καθώς και η ενημέρωση περί της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4512/2018. Ουδέποτε παρέλαβε το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και συνεπώς δεν κατέστη δυνατή η αντίκρουση των αιτιάσεων του ελέγχου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του Ν.4174/13, ως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2015 (καταργήθηκε με την περίπτωση α' της παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015), 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, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ 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 βάση 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, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ 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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ 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 ΚΦΔ 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 ελεγχόμενου, 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, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετηθεί ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

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 ύπαρξης 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 ελλείπει 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.).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « 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 συνήθεις 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, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στις με ημερομηνία θεώρησης 6-9-2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 & του ν. 4174/2013 και μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ , ερειδόμενες στις διαπιστώσεις και στα ευρήματα του με αριθμ. πρωτ. Δελτίου Πληροφοριών της και τη συνημμένη σε αυτό και με ημερομηνία θεώρησης 30-11-2021 συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ της ίδιας υπηρεσίας, αναφορικά με τον αντισυμβαλλόμενο - εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, με ΑΦΜ Συνοπτικά από τις προαναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου προκύπτουν τα εξής:

1. Όσον αφορά τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων «....., με Α.Φ.Μ.», ασκώντας ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδηρών και μετάλλων (scrap):

- δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης, δεν έχει προβεί σε αναγγελία πρόσληψης προσωπικού στον ΕΦΚΑ και δεν έχει υποβάλλει αναλυτικές περιοδικές δηλώσεις (Α.Π.Δ), υποχρέωση που έχει κάθε εργοδότης από 1-1-2002 και μετά, ο οποίος απασχολεί πρόσωπα που υπάγονται στην ασφάλιση του τ. ΙΚΑ-ΕΤΑΜ ή την ασφάλιση των φορέων ή των κλάδων και λογαριασμών των Οργανισμών κοινωνικής πολιτικής τις εισφορές των οποίων εισπράττει ή συνεισπράττει το τ. ΙΚΑ-ΕΤΑΜ.

- έχει καταθέσει, ως οφείλει βάσει του αντικειμένου της δραστηριότητας του, ετήσιες εκθέσεις διαχείρισης στερεών αποβλήτων στο ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΜΗΤΡΩΟ ΑΠΟΒΛΗΤΩΝ (Η.Μ.Α), για τα έτη 2015 έως και 2019, ωστόσο στις προαναφερθείσες εκθέσεις δεν καταγράφονται στοιχεία διαχείρισης (συλλογής - μεταφοράς) αποβλήτων, όπως ΕΚΑ και ποσότητες αποβλήτων, παρά μόνο τα στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης.

- στη χρήση 2015 υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών, (μεταξύ αυτών περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα εταιρία) με συνολικό αριθμό εκδοθέντων στοιχείων ενενήντα επτά (97) και συνολική καθαρή αξία αυτών 201.680,38 ευρώ, ενώ υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών με συνολικό αριθμό στοιχείων τέσσερα (4) και συνολική καθαρή αξία αυτών μόλις 7.905,20 ευρώ. Ωστόσο, από τον έλεγχο των υποβληθέντων από τις προμηθεύτριες επιχειρήσεις του (εκδότη των επίμαχων τιμολογίων) συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών χρήσης 2015 προέκυψε ότι, καμία από τις συγκεκριμένες επιχειρήσεις δεν δήλωσε τον ως πελάτη της και ούτε εξέδωσε πιστωτικό φορολογικό στοιχείο προς αυτόν.

- δηλώθηκε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών της χρήσης 2015 ως πελάτης από διάφορες επιχειρήσεις, που αποτυπώνονται στον Πίνακα 3 των σελίδων 9-10 της από 6-9-2023

Έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ & ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. για συναλλαγές συνολικής αξίας 55.099,00 ευρώ. Η μεγαλύτερη συναλλαγή διενεργήθηκε με τον, συνολικής αξίας 20.394,00 ευρώ, η οποία κρίθηκε εικονική ως αφορώσα ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της, δεδομένου ότι η ατομική επιχείρηση του δεν είχε πραγματική υπόσταση και δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει οποιεσδήποτε συναλλαγές είτε αγορές, είτε πωλήσεις αφού δεν απασχόλησε προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο των αγορών - πωλήσεων εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως της, δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό, ο οποίος ήταν απαραίτητος για την αγορά και πώληση εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως της, στερείτο έδρας από αρχές Αυγούστου 2014, δεν διέθετε υποκαταστήματα ή χώρο αποθήκευσης τους σε άλλο αποθηκευτικό χώρο τρίτων, δεν διέθετε καν φορτηγά αυτοκίνητα, τα οποία υποτίθεται ότι χρησιμοποιήθηκαν για τις μεταφορές των επίμαχων εμπορευμάτων, επιπλέον δε η εικονικότητα των επίδικων φορολογικών στοιχείων προέκυψε και από τον τρόπο έκδοσης τους, αλλά και από τον τρόπο εξόφλησης αυτών, ως αναλυτικά περιγράφεται στην από 6-9-2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ & ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ.

- οι αγορές της ατομικής επιχείρησης, με ΑΦΜ, ήταν δυσανάλογες με τις πωλήσεις, σύμφωνα με τη μέση τιμή πώλησης του κάθε είδους. Για το λόγο αυτό διενεργήθηκε έλεγχος, τόσο των ληφθέντων, όσο και των εκδοθέντων τιμολογίων προς και από την ατομική επιχείρηση του, μέσω δε της επεξεργασίας - αντιπαραβολής των αγορών με τις πωλήσεις της ως άνω ατομικής επιχείρησης, με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, προκειμένου να διαπιστωθεί η δυνατότητα της ελεγχόμενης να πραγματοποιήσει τις υπό έλεγχο πωλήσεις, προέκυψε ότι ο εκδότης δεν είχε τις ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται να πουλήσε, κατά συνέπεια αποδείχθηκε η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον, με ΑΦΜ που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους και η έκδοση μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης έκρινε ότι ο «....., με ΑΦΜ», στη χρήση 2015: α) έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία που αφορούσαν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους από τις επιχειρήσεις και β) εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία που αφορούσαν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους και μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την αξία, προς εννέα λήπτριες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την προσφεύγουσα.

2. Όσον αφορά την προσφεύγουσα εταιρία, προέκυψαν τα ακόλουθα:

- Στη χρήση 2015 αμφότεροι οι αντισυμβαλλόμενοι (εκδότης και προσφεύγουσα εταιρία) δήλωσαν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών ότι, η ατομική επιχείρηση εξέδωσε προς την επιχείρηση, έξι φορολογικά στοιχεία ως εξής:

α/α	εκδότης	λήπτης Α.Φ.Μ	υπόχρεος	έτος	περίοδος	αριθμός στοιχείων	καθαρή αξία	Φ. Π. Α
1	 Α.Φ.Μ	 Α.Φ.Μ	ΥΠΟΧ.	2015	6	3	1 1.063,58	0,00
2	 Α.Φ.Μ	 Α.Φ.Μ	ΥΠΟΧ.	2015	12	3	37.202,50	0,00

• Κατόπιν επεξεργασίας - αντιπαραβολής των αγορών με τις πωλήσεις της ατομικής επιχείρησης του, με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, διαπιστώθηκε η έκδοση προς την προσφεύγουσα εταιρία (λήπτρια) εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους σε τέσσερις περιπτώσεις, λόγω έλλειψης αγορών ή αποθεμάτων όλων των πωληθέντων ειδών και η έκδοση ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς την αξία, λόγω μερικής έλλειψης αποθεμάτων του είδους,

• Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε στον έλεγχο της τα τηρούμενα βιβλία της, για το χρονικό διάστημα 01/01/2015 έως 31/12/2015, καθώς και τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία, τα οποία έλαβε από την εκδότρια εικονικών, με ΑΦΜ, ως εμφανίζονται στον κατωτέρω πίνακα με το αντίστοιχο δελτίο αποστολής:

λ/α	ημερομ.	αρ.τι- μολοπου	δελτία αποστολής	καθαρή αξία	φ.π.α.	συνολική αξία	περιγραφή
1.	2-6-15	.....	.....	2.704,70 αξία μερικής εικονικότητας	—	2.704,70	Σκραπ σιδήρου
2.	18-6-15	.....	.....	5.465,88		5.465,88	Σκραπ προφίλ σκραπ αλουμίνιο σκληρό, σκραπ ορείχαλκου Α αποκόμματα μολύβδου. σκραπ μοτέρ- μίζες, σκραπ χαλκού ΒΒ
3.	27-6-15	.....	.....	2.017,95	...	2.007,95	Σκράπ σιδήρου
4.	14-12-15	.....	.....	10.005,00	...	10.005,00	Αλουμίνιο προφίλ σκράπ
5.	23-12-15	.....	.....	11.017,00	—	11.017,00	Αλουμίνιο προφίλ σκράπ
			Σύνολο	31.210,53€			

Σημειώνεται ότι, η προσφεύγουσα εταιρία καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της και συγκεκριμένα στις αγορές της στον λογ/σμό 20.00.00.000 ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΕΣ. SCRAP ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ τα ως άνω αναφερόμενα τιμολόγια, επιπλέον δε τα συμπεριέλαβε στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Τιμολογίων Πελατών - Προμηθευτών χρήσης 2015.

• Σε Υπεύθυνη Δήλωση, που υπέβαλε στην ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, ο, διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας εταιρίας δήλωσε, όσον αφορά τις συναλλαγές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα με τον στη χρήση 2015, αυτολεξεί τα εξής: «Ως νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας Α. Φ.Μ, δηλώνω ότι η πρώτη επαφή με τον κ..... έγινε έπειτα από τηλεφωνική επικοινωνία που είχαμε (ως εταιρεία μας χορηγήθηκε λίστα από ονόματα της δραστηριότητας μας ~ Επιμελητήριο - για να επικοινωνήσουμε μαζί τους για να δώσουμε προσφορές). Οι συναλλαγές πραγματοποιούνταν με δικά μας μεταφορικά μέσα (σας προσκομίζουμε τα τιμολόγια) ή με μεταφορικά μέσα δημοσίας χρήσης (επισυνάπτουμε τις μεταφορικές), η ζύγιση γινόταν σε ένα βενζινάδικο), κοντά στην έδρα του κ. και η τελική ζύγιση στην εταιρεία μας (επισυνάπτουμε τα ζυγολόγια)».

Όσον αφορά την ως άνω υπεύθυνη δήλωση του, ο έλεγχος της, επεσήμανε τα κάτωθι:

- ✓ Δεν προσκομίσθηκαν παρά τα αναφερθέντα στην ως άνω υπεύθυνη δήλωση ούτε ζυγολόγια, ούτε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών μεταφοράς από ιδιοκτήτες φορτηγών δημοσίας χρήσης για την χρήση 2015.
- ✓ Δεν προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα επιχείρηση Τ.Π.Υ. εκδόσεως της επιχείρησης «.....» για τις ζυγίσεις των εμπορευμάτων που επικαλείται ο νόμιμος εκπρόσωπός της, Η ατομική δε επιχείρηση δεν έχει δηλώσει συναλλαγές με την εν λόγω επιχείρηση και ούτε έχει δηλωθεί ως πελάτης της.
- ✓ Στο επίμαχο και με αριθμ. τιμολόγιο που συνοδεύεται από το με αριθμ. δικαιολογητικό έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων ως αρ. κυκλ. του μεταφορικού μέσου αναγράφεται το Φ.Ι.Χ, ιδιοκτησίας του, πατέρα του
- ✓ Προς διερεύνηση της μεταφοράς με το Φ.Δ.Χ. ιδιοκτησίας του, το οποίο αναγράφεται στο συνημμένο Δ.Α. με αριθ. του με αριθ. τιμολογίου, επισημαίνεται ότι με σχετική Υπεύθυνη Δήλωση του Ν. 1599/86 ο ως άνω (αρ. πρωτ. εισερχ.) δήλωσε αυτολεξεί τα εξής: «Με το δεν έχω κάνει μεταφορά από τον με Α.Φ.Μ στην εταιρεία με Α.Φ.Μ για το έτος 2015».
- ✓ Στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών χρήσης 2015 που υπέβαλε η προσφεύγουσα εταιρία δήλωσε μια συναλλαγή με τον ως άνω αυτοκινητιστή δήλωσε ότι εξέδωσε δύο φορολογικά στοιχεία προς την εταιρεία, ζητήθηκε επιπρόσθετα από τον ως άνω αυτοκινητιστή όπως αποστείλει στην τα σχετικά εκδοθέντα στοιχεία, πρόσκληση στην οποία ανταποκρίθηκε. Επισημαίνεται ότι στο εκδοθέν από την ατομική επιχείρηση τιμολόγιο με αριθμ. και στο εκδοθέν Τ.Π.Υ του, συμπίπτουν το είδος και η ποσότητα των κιλών, προφανώς για το λόγο αυτό χρησιμοποιήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρία προς δικαιολόγηση της επίμαχης συναλλαγής.

• Για το σύνολο των συναλλαγών της με τον, ποσού 48.266,08 ευρώ, η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. τα παρακάτω αποδεικτικά εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος ή των ΕΛΤΑ, συνολικού ποσού 36.045,63 ευρώ:

Αντίγραφο από 29-05-15 καταθετηρίου ALPHA WEB BANKING, ποσού 3.000,00 ευρώ,

Αντίγραφο από 2-6-15 καταθετηρίου ALPHA WEB BANKING ποσού,75 ευρώ,

Αντίγραφο από 15-6-15 καταθετηρίου ALPHA WEB BANKING ποσού 3.000,00 ευρώ,

Αντίγραφο από 16-6-15 καταθετηρίου - κατάθεση μετρητών της ALPHA BANK ποσού 2.000,00 ευρώ,

Αντίγραφο από 18-6-15 καταθετηρίου ALPHA WEB BANKING ποσού 2.465,88,00 ευρώ,

Αντίγραφο από 25-6-2015 καταθετηρίου ALPHA WEB BANKING ποσού 2.000,00 ευρώ,

Από 11-12-2015 απόδειξη εξόφλησης ΕΛΤΑ με κατάθεση μετρητών ποσού 2.000,00 ευρώ,

Αντίγραφο από 17-12-15 καταθετηρίου ALPHA WEB BANKING ποσού 5.000,00 ευρώ,

Από 23-12-2015 Απόδειξη εξόφλησης ΕΛΤΑ με κατάθεση μετρητών ποσού 5.000,00 ευρώ,

Αντίγραφο απόδειξης εξόφλησης ΕΛΤΑ με κατάθεση μετρητών ποσού 6.000,00 ευρώ, η οποία απόδειξη δεν φέρει σφραγίδα ΕΛΤΑ ούτε ημερομηνία,

Αντίγραφο απόδειξης εξόφλησης ΕΛΤΑ με κατάθεση μετρητών ποσού 5.000,00 ευρώ, η οποία απόδειξη δεν φέρει σφραγίδα ΕΛΤΑ ούτε ημερομηνία.

Επί των εξοφλήσεων η έκθεση ελέγχου ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης αναφέρει :

«Α) Σε αρκετές από τις περιπτώσεις έκδοσης και αντίστοιχα λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, την προσπάθεια να προσδοθεί «νομιμοφάνεια» συμπληρώνει και η εμφανιζόμενη εξόφληση μέσω τράπεζας των ληφθέντων παραστατικών. Από την επεξεργασία του λογαριασμού που τηρούσε ο ελεγχόμενος στην Εθνική Τράπεζα και ήταν ενεργός καθ' όλη την ελεγχόμενη περίοδο, προκύπτει ότι όλες οι κινήσεις είναι χαρακτηριστικά παραδείγματα για προσπάθεια πρόσδοσης νομιμοφάνειας σε ανύπαρκτες συναλλαγές μεταξύ της ελεγχόμενης οντότητας και των ληπτριών επιχειρήσεων. Παρακάτω αναλύονται οι λόγοι:

...Στις περισσότερες περιπτώσεις κατάθεσης από λήπτρια επιχείρηση ακολουθεί ανάληψη ισόποσου ποσού από τον ελεγχόμενο ή την Ε...Κ...την ίδια μέρα ή την επόμενη. Όσες φορές αυτό πραγματοποιείται την ίδια μέρα οι κινήσεις αυτές είναι συνεχόμενες. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι το εξής: Στις 8-1-2015 πραγματοποιούνται δέκα έξι χρεοπιστώσεις (καταθέσεις και ακολουθούν αναλήψεις) αξίας εκάστης 6.000,00 ευρώ, απ' τις 13:56:01 έως 14:40:28, με αιτιολογία συναλλαγής Γ..... Π..... γεγονός που σημαίνει ότι ανακυκλωνόταν τα χρήματα με μοναδικό σκοπό να προσδοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές.

Όλες οι καταθέσεις και αναλήψεις πραγματοποιούνται στο ίδιο κατάστημα της τράπεζας και συγκεκριμένα στην Παραδείγματος χάρη στις 3-2-2015 ο Γ...Χ...καταθέτει στις 12:37:18 το ποσό των 34.770,00 ευρώ και στις 12:52:17 πραγματοποιείται ανάληψη του εν λόγω ποσού, καθώς και του υπόλοιπου διαθέσιμου του λογαριασμού κ.α.. Γεγονός που σημαίνει ότι εκδότης και λήπτης πήγαιναν μαζί στο κατάστημα της Εθνικής στην

Εμφανίζονται συνεχόμενες ανά λήπτρια επιχείρηση χρεοπιστώσεις, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με την κοινή πείρα να συμβαίνει.

Β) Το μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση φέρεται να εξοφλήθηκαν με μετρητά και συγκεκριμένα μέσω ταχυδρομικών επιταγών των ΕΛΤΑ. Στο σημείο αυτό σημειώνουμε ότι εξόφληση των συναλλαγών με εικονικά ή πλαστά φορολογικά στοιχεία γίνεται τις περισσότερες φορές με καταβολή μετρητών σε όποιο ύψος και αν ανέρχονται αυτές, προκειμένου ο λήπτης αυτών να διασφαλιστεί έναντι του εκδότη, έτσι ώστε ο εκδότης να μην έχει καμία τυχόν απαίτηση στο μέλλον από τον λήπτη αυτών. Από την έρευνα της Υπηρεσίας μας διαπιστώθηκε ότι κατά το χρόνο έκδοσης των ταχυδρομικών επιταγών από τις λήπτριες επιχειρήσεις ήταν παρών κατόπιν πληρεξουσίου από τον ελεγχόμενο η σύντροφος του, η Ε.. Κ... Με κάθε κατάθεση ταχυδρομικής επιταγής ακολουθούσε ανάληψη των χρημάτων την οποία ακολουθούσε σε κάποιες περιπτώσεις εκ νέου κατάθεση και ανάληψη και ούτε καθ' εξής.... »

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ 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 επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης. Τα αποδεικτικά μεταφοράς ποσού μέσω ALPHA WEB BANKING ή κατάθεσης μετρητών της ALPHA BANK Α.Ε. και τα αποδεικτικά των ΕΛΤΑ Α.Ε. για έκδοση ταχυδρομικών επιταγών, που κατέθεσε η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή της, δεν αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, καθώς δεν προκύπτει ποιος τιμολογίου εξόφληση αφορά έκαστο εκ των αποδεικτικών της τράπεζας ή των ΕΛΤΑ. Επίσης, από την καρτέλα προμηθευτών 1/1/2015 έως 31/12/2015, που προσκόμισε η προσφεύγουσα για τον προμηθευτή και εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι, ο ως άνω εξέδωσε προς την προσφεύγουσα επιχείρηση τιμολόγια για πώληση αγαθών συνολικής αξίας 48.266,08 ευρώ, ενώ μέχρι και σήμερα η προσφεύγουσα φέρεται να έχει καταβάλει στον ως άνω προμηθευτή της έναντι των παραπάνω τιμολογίων συνολικό ποσό 36.045,63 ευρώ, το ανεξόφλητο δε υπόλοιπο των ως άνω τιμολογίων ανέρχεται σήμερα στο ποσό των 12.220,45 ευρώ, το γεγονός ότι ο εκδότης δεν έχει διεκδικήσει από την προσφεύγουσα το ως άνω ανεξόφλητο υπόλοιπο των ως άνω τιμολογίων, μολονότι έχουν παρέλθει οκτώ και πλέον έτη από της εκδόσεως των εν λόγω τιμολογίων μέχρι σήμερα δε συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική και εμπορική πρακτική.

Όπως ανωτέρω αναλυτικά εκτέθηκε και όπως σαφώς προκύπτει από τις με ημερομηνία θεώρησης 6-9-2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ & ΚΦΔ και μερικού ελέγχου

φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καθώς και της με ημερομηνία θεώρησης 30-11-2021 συνταχθείσας Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ της, οι τραπεζικές κινήσεις και η έκδοση ταχυδρομικών επιταγών κατά περίπτωση έγιναν προκειμένου να προσδοθεί νομιμοφάνεια σε ανύπαρκτες συναλλαγές μεταξύ του εν λόγω εκδότη και της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Περαιτέρω δε δύναται να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη εικονικών στοιχείων (καθώς εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η με ημερομηνία θεώρησης 30-11-2021, συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ της, οι απόψεις της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή για την κοινοποίηση των εγγράφων ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. όπου ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. ...3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή

φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν τίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.....

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες:
α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως....»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τις ως άνω από 06-09-2023 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η με αριθμ. πρωτ. Γνωστοποίηση-Πρόσκληση για παροχή πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. (με την οποία μεταξύ άλλων γνωστοποιείται και η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων), απεστάλη με συστημένη επιστολή (αριθμός συστημένου) μέσω των ΕΛΤΑ προς κοινοποίηση στην προσφεύγουσα, στη τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας της(....., Ν.), θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπενθημέρου από την επομένη της ημέρας αποστολής της, ήτοι στις 29-6-2023, ανεξαρτήτως της επιστροφής της ως «αζήτητο» στη φορολογική αρχή, καθώς από δική της υπαιτιότητα δεν παρελήφθη εντός χρονικού ορίου, παρά την σχετική ειδοποίηση των ΕΛΤΑ .

Επειδή, η λογίστρια της προσφεύγουσας, κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας, προσκόμισε τα αιτηθέντα με την προαναφερόμενη πρόσκληση, γεγονός που συνομολογεί και η ίδια στην υπό κρίση προσφυγή της.

Επειδή, το με αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος και Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4987/2022 Φορολογικού Έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., απεστάλησαν με το με αριθμ.

πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. «Αποστολή Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και Προσωρινών Διορθωτικών Προσδιορισμών» με συστημένη επιστολή (αριθμός συστημένου RE.....GR) μέσω των ΕΛΤΑ προς κοινοποίηση στην προσφεύγουσα στη τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας της προσφεύγουσας (....., Ν.), θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπενθημέρου από την επομένη της ημέρας αποστολής τους, ήτοι στις 9-8-2023, ανεξαρτήτως της επιστροφής της ως «αζήτητο» στη φορολογική αρχή, καθώς από δική της υπαιτιότητα δεν παρελήφθη εντός χρονικού ορίου, παρά την σχετική ειδοποίηση των ΕΛΤΑ .

Επειδή, σε κάθε περίπτωση με τον ίδιο τρόπο, ήτοι με συστημένη επιστολή (.....) μέσω των ΕΛΤΑ, στην ίδια ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας της προσφεύγουσας επιχείρησης απεστάλησαν με το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. με θέμα «Αποστολή Εκθέσεων Ελέγχου και Οριστικών Πράξεων Προστίμου και Εισοδήματος» οι προσβαλλόμενες με την υπό κρίση προσφυγή οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρων και προστίμων και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου και παρελήφθησαν από την προσφεύγουσα στις 6-10-2023, όπως προκύπτει από την εκτύπωση από την ιστοσελίδα των ΕΛΤΑ για τον εντοπισμό αντικειμένου με αριθμό συστημένου Συνεπώς, από την φορολογική αρχή τηρήθηκε η προβλεπόμενη από το Ν.4987/2022 διαδικασία και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος ως νόμω και ουσία αβάσιμος και σε κάθε περίπτωση ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **31/10/2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Η με αριθμό/06-09-2023 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4987/2022, για το φορολογικό έτος 2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	2.500,00 € ,	2.500,00 € ,

Η με αριθμό/06-09-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	13.576,58€	13.576,58€

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.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.