



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01/05/2024

Αριθμός Απόφασης: 1129

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.g

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58), 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.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 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. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου 10^{ου} χλμ της εθνικής οδού, κατά : α) της με αριθμ. /30-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017, β) της με αριθμ. /30-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του προσφεύγοντα, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /30-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 15.035,57€, πλέον πρόστιμου του αρ. 58 του ν.4987/2022 ύψους 7.517,79€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.479,12€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 25.032,48€.

Με την υπ' αριθμ. /30-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 9.999,60€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58^Α του ν. 4987/2022 ύψους 4.999,81€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 14.999,41€.

Αιτία για τον έλεγχο αποτέλεσε η υπ' αριθμ./29-09-2023 εντολή μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. με την οποία διενεργήθηκε έλεγχος στα είδη φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2017 έως 31/12/2017 στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα. Η ελεγχόμενη επιχείρηση εδρεύει στη επί του 10^{ου} χλμ και έχει σαν κύρια δραστηριότητα «οδικές μεταφορές άλλων εμπορευμάτων με φορτηγό αυτοκίνητο με οδηγό ιδιοκτήτη.»

Ο έλεγχος επικεντρώθηκε στις διαπιστώσεις που αναφέρονται στο με αρ. πρωτ. Δ.Π. ΕΜΠ ΚΟΜ/13-09-2023 της ΥΕΔΔΕ, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτ/λου στη Δ.Ο.Υ./20-09-2023. Το ανωτέρω δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ, Δ Υποδιεύθυνση Τμήμα Δ2 προληπτικών ελέγχων αφορά τη διαβίβαση της από 13/09/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου ν. 4308/2014 του ν. 4987/2022 βάσει της οποίας, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος από την ΥΕΔΔΕ προς την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, με έδρα «.....» και με αντικείμενο εργασιών «ΕΜΠΟΡΙΑ ΔΟΜΙΚΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ».

Σύμφωνα με την από 13/09/2023 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, καθώς δεν διέθετε την υλικοτεχνική υποδομή, αλλά ούτε και το προσωπικό που απαιτούνταν, προκειμένου να φέρει εις πέρας αυτού του είδους τις εργασίες. Επιπλέον, δεν είχε τις απαιτούμενες αγορές για την πραγματοποίηση του όγκου των πωλήσεων των ειδών που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία.

Με βάση όλα τα περιστατικά, όπως αναφέρονται στην ανωτέρω πληροφοριακή έκθεση ελέγχου, η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ κατά τη χρήση 2017 ήταν εκδότρια δύο χιλιάδων σαράντα τεσσάρων (2044) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 1.424.404,87€ με αποδέκτες διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και η επιχείρηση αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. «.....» με ΑΦΜ ως εξής:

ΧΡΗΣΗ 2017

ΕΚΔΟΤΗΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΦΠΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
.....	87	41.665,00€	9.999,60€

Με το με αρ. πρωτ./02-10-2023 έγγραφο Δ.Ο.Υ., γνωστοποιήθηκε στον προσφεύγοντα ότι έχει τη δυνατότητα μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού

προσδιορισμού για υποβολή εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους της χρήσης 2017, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5), και να προσκομίσει βιβλία και στοιχεία εντός πέντε ημερών.

Όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο στο αθεώρητο αντίγραφο της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου εσόδων – εξόδων 2017 ο προσφεύγων έχει καταχωρήσει στο σκέλος των εξόδων, στη στήλη δαπάνες τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....» , τα οποία χαρακτηρίστηκαν ως εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολό τους, όπως προκύπτει και από την πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος της ΥΕΔΔΕ Ήτοι έχουν καταχωρηθεί στη χρήση 2017 ογδόντα επτά (87) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 41.665,00€ πλέον ΦΠΑ 9.999,60€ και συνολικής αξίας 51.644,60€. Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία έχουν περιληφθεί στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και έχει εκπέσει ο αναλογών ΦΠΑ εισροών.

Η λήπτρια επιχείρηση έλαβε όλα τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία με σκοπό να αλλοιώσει το οικονομικό αποτέλεσμα προς όφελός της, διογκώνοντας τα έξοδά της περιορίζοντας τις φορολογικές της υποχρεώσεις, ήτοι την καταβολή τόσο των έμμεσων όσο και των άμεσων φόρων. Η αποφυγή της καταβολής των έμμεσων φόρων εντοπίζεται κυρίως στον ΦΠΑ με τη διόγκωση του ΦΠΑ των εισροών με τιμολόγια από ανύπαρκτες αγορές, ο οποίος συμψηφίζεται με τον ΦΠΑ εκροών μειώνοντας έτσι τον προς απόδοση φόρο, ενώ η αποφυγή καταβολής των άμεσων φόρων επιτυγχάνεται με την αύξηση των εξόδων που έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των φορολογητέων κερδών και κατ' επέκταση τη μείωση του καταβληθέντος φόρου εισοδήματος.

Οι διαφορές που αφορούν στο ποσό των 41.665,00€, συνιστούν δαπάνη για αγορά ανταλλακτικών πλέον ΦΠΑ 9999.60€ εκδόσεως «.....» ΑΦΜ, τα εν λόγω δε φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν ως εικονικά και ως εκ τούτου τα εν λόγω ποσά δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση και καταλογίστηκαν ως λογιστική διαφορά.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ

Λογιστικός Προσδιορισμός

Ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας	209.805,72€
Μείον: Δαπάνες Χρήσης	217.127,45€
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	
(Μη αναγνωριζόμενες δαπάνες αγορών)	41.665,00€
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες	21.610,07€
Φορολογητέα καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου	55.953,34€

Με βάση τις ανωτέρω διαφορές, όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο προέκυψε ως συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντα για τη χρήση 2017 τα παρακάτω αριθμητικά δεδομένα πριν την εκκαθάριση της δήλωσης

A/A	ΧΡΗΣΗ	ΦΟΡ.ΕΤΟΣ	ΑΦΜ	ΚΩΔ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔ. ΔΗΛΩΣΗ	ΠΟΣΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
1	2017	2017		401	Κ. κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	14.288,34	55.953,34
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ ΧΡΗΣΗΣ 2017 ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ							55.953,34

Συγκεντρωτικά με βάση τα αριθμητικά δεδομένα του ελέγχου, η φορολογητέα αξία στη φορολογία ΦΠΑ, ο φόρος και η εκκαθάριση αυτού απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ – ΕΚΡΟΩΝ	1/1/2017- 31/12/2017 Βάσει ελέγχου
ΕΚΡΟΕΣ	
Αξία φορολογητέων εκροών – 24%	233.911,91
Σύνολο αξίας φορολογητέων εκροών	233.911,91
Φόρος εκροών – 24%	56.138,85
Σύνολο φόρου εκροών	56.138,85
ΕΙΣΡΟΕΣ	
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	164.168,26
Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών	9.200,00
Σύνολο αξίας φορολογητέων εισροών	173.368,26
Φόρος αγορών και εισαγωγών επενδυτικών αγαθών	2.208,00
Φόρος αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας	40.243,73
Σύνολο φόρου εισροών	42.451,73
ΦΠΑ που καταβλήθηκε με περιοδικές ή έκτακτες δηλώσεις	1.848,73
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	1.838,79
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	46.139,25
Αφαιρούμενα ποσά από το γενικό σύνολο του φόρου εισροών	0,00

ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	46.139,25
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ	56.138,85
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 322)	46.139,25
ΤΕΛΙΚΟ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	9.999,60
ΠΟΣΟ που εκπίπτει	0,00
ΠΟΣΟ που επιστρέφεται	0,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	9.999,60

Το σημείωμα διαπιστώσεων με αρ. πρωτ./30-10-2023 και οι από 30-10-2023 προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικώς (e-mail) στον προσφεύγοντα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28§1 και 62 του ν.4987/2022. Ο προσφεύγων εντός της ταχθείσας προθεσμίας κατέθεσε το με αρ. Α.Π./13-11-2023 υπόμνημα, με το οποίο δεν αποδέχθηκε τα αποτελέσματα του ελέγχου υποστηρίζοντας ότι τα επίμαχα τιμολόγια εκδόθηκαν νομότυπα. Ο έλεγχος δεν δέχτηκε τις απόψεις του προσφεύγοντα ως προς την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υιοθετώντας το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/02-01-2024 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. είναι αόριστη και αναπόδεικτη, καθώς τα επίμαχα τιμολόγια αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές,
2. Αντίθετα από τις παραδοχές της φορολογικής αρχής, η εκδότρια εταιρεία είχε ως αντικείμενό της, εργασίες που σχετίζονται με τα επίμαχα τιμολόγια.

Επειδή, στο άρθρο **23** του ν.4987/2022 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 66§5 του ν.4987/2022: 5. [...] . Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, 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 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. 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.

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, 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 τη 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 ν.4987/2022 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 ν.4987/2022 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 εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 34 του ν.4987/2022: «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, 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά τις προσφεύγουσες χρήσεις:

«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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»*

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν....».

Επειδή, με το [άρθρο 5 παρ. 7](#) του ν. [4308/2014](#) ορίζεται ότι: «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι

το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, κατά πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 1823/1994, 1643/1994, 141/1993, 3727/1990, 1662/1979), δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή, είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση, είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι, όμως, για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό (Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1029/17-02-2006 περί δαπανών που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία).

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 στοιχειοθετήσει 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 στην προκειμένη περίπτωση, οι συναλλαγές που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία έχουν κριθεί ως ανύπαρκτες στο σύνολο τους από έλεγχο που διενήργησε η ΥΕΕΔΕ στην εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ Ενδεικτικά, στην από 13/09/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ, αναφέρονται τα εξής αναφορικά με την συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη:

- Από την επισκόπηση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών των φορολογικών ετών 2016 & 2017, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη δεν είχε τις απαιτούμενες αγορές για την πραγματοποίηση του όγκου των πωλήσεων των ειδών που αναγράφονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία από τις αντισυμβαλλόμενες – λήπτριες επιχειρήσεις. Επιπρόσθετα η ελεγχόμενη δεν είχε πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή /και εισαγωγές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες.
- Από την αντιπαράβολή των ειδών προς πώληση με τις αντίστοιχες αγορές της επιχείρησης, διαπιστώθηκε ότι αυτή δεν αγόρασε από το εσωτερικό της χώρας, δεν εισήγαγε, δεν απέκτησε με ενδοκοινοτική απόκτηση, τα εμπορεύματα που αναγράφονται σ' αυτά. Επιπλέον, δεν διέθετε ως αποθέματα τα παραπάνω είδη και κατά συνέπεια δεν είχε καμία δυνατότητα να εκτελέσει υπηρεσίες κάνοντας χρήση αυτών των ειδών, ή να τα πωλήσει σε άλλες επιχειρήσεις.
- Δεν απασχολούσε προσωπικό κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 και 2017, όπως προκύπτει από σχετικό έγγραφο του αρμόδιου υποκαταστήματος ΕΦΚΑ Θεσσαλονίκης. Επιπρόσθετα, η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε παρά τη σχετική πρόσκληση, σχετικές συμβάσεις ανεξαρτήτων υπηρεσιών με τρίτα πρόσωπα που να δικαιολογούν την εκτέλεση των εργασιών που περιγράφονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία από τις αντισυμβαλλόμενες – λήπτριες επιχειρήσεις.
- Η ελεγχόμενη φέρεται να έχει εκδώσει πλήθος φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών, οι οποίες δεν θα μπορούσαν να παρασχεθούν από αυτήν, διότι δεν ταυτίζονται με καμία από τις δηλωθείσες δραστηριότητές της. Άλλωστε η ελεγχόμενη δεν διέθετε την απαιτούμενη υποδομή τόσο σε μέσα, όσο και σε προσωπικό, προκειμένου να παράσχει τις εξειδικευμένες αυτές υπηρεσίες.
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ηλεκτροδοτούνταν και δεν ήταν συνδεδεμένη με το δίκτυο ύδρευσης, όπως προκύπτει από τα δεδομένα που διαβιβάζουν στην ΑΑΔΕ οι επιχειρήσεις ενέργειας και ύδρευσης.
- Δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της για τα φορολογικά έτη 2016 & 2017, παρότι κλήθηκε προς τούτο εγγράφως.
- Η ελεγχόμενη δεν έχει υποβάλει τις προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία δηλώσεις εισοδήματος για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 & 2017. Επιπρόσθετα, υπέβαλε για τα ανωτέρω έτη ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ με μηδενικές φορολογικές εκροές και εισροές.

- Ο εκδότης δεν εκπλήρωνε τις φορολογικές του υποχρεώσεις και ειδικότερα δεν υπέβαλλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2017, καταστάσεις εσόδων – εξόδων για πελάτες και προμηθευτές.
- Η ελεγχόμενη από κοινού με τις λήπτριες των εικονικών φορολογικών στοιχείων, επέλεξαν να αποτυπώσουν τις συναλλαγές τους σε φορολογικά στοιχεία αξίας μικρότερης των πεντακοσίων ευρώ, προκειμένου να αποφύγουν την υποχρέωση εξόφλησής τους μέσω τραπεζικού συστήματος.
- Δεν διαπιστώθηκε η αναγραφή του μεταφορικού μέσου με το οποίο πραγματοποιούνταν οι μεταφορές των εμπορευμάτων, ενώ οι λήπτριες επιχειρήσεις δεν παρείχαν επαρκείς πληροφορίες ως προς τον τρόπο μεταφοράς των αγορασθέντων ειδών.
- Από τις λήπτριες επιχειρήσεις δεν παρασχέθηκαν επαρκείς εξηγήσεις και στοιχεία ικανά που να αποδεικνύουν ότι πράγματι συναλλάχθηκαν με την ελεγχόμενη.
- Η εικονικότητα των συναλλαγών αποδεικνύεται επίσης από την κατάταξη των κατασχεθέντων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών κατά χρονολογική σειρά, και τη διαπίστωση ότι την ίδια ημέρα και για εργασίες σε διαφορετικές περιοχές της χώρας, εκδίδονταν ταυτόχρονα περισσότερα του ενός φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, αναφορικά με τον προσφεύγοντα η ΥΕΔΔΕ στην έκθεση ελέγχου που συνέταξε χαρακτήρισε τα εκδοθέντα στοιχεία από την οντότητα «.....» κατά τα έτη 2016 και 2017, εικονικά ως προς τη συναλλαγή. Τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την «.....» αποτυπώνονται αναλυτικά στις σελ .8-12 της έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. και αφορούν εργασίες που δεν ταυτίζονται με τις δηλωθείσες δραστηριότητες αυτής, όπως εμφανίζονται στο μητρώο του υποκαταστήματος του taxis. Σε ότι αφορά τα πωληθέντα είδη που αναγράφονται στα σχετικά τιμολόγια, αυτά δεν ταυτίζονται με καμία από τις αγορές της παραπάνω εταιρίας, όπως προκύπτει από τα απεσταλμένα έγγραφα των προμηθευτών της ελεγχόμενης. Επιπλέον, από τα αναγραφέντα οχήματα – μεταφορικά μέσα όπως αποτυπώνονται και στο μητρώο παγίων των ετών 2016 και 2017 που κατασχέθηκε από τη λήπτρια επιχείρηση και σύμφωνα με προφορική δήλωση του εκπροσώπου της, είναι βαρέως τύπου τροχοφόρα, με τα οποία διενεργούνται κυρίως μεταφορές μαρμάρων και άλλων οικοδομικών υλικών από διάφορους πελάτες της.

Επειδή από τον προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκε και δε διαπιστώθηκε άλλωστε από το πληροφοριακό σύστημα της ΑΑΔΕ, η ύπαρξη σχετικού εγγράφου – ιδιωτικού συμφωνητικού, στο οποίο να τίθενται οι λεπτομέρειες της συμφωνίας των συμβαλλομένων (όπως πώληση

εξειδικευμένων ανταλλακτικών οχημάτων βαρέως τύπου, τρόπος μεταφοράς των πωληθέντων ανταλλακτικών λόγω χιλιομετρικής απόστασης Θεσσαλονίκης – Καβάλας, τρόπος εξόφλησης λόγω της μεγάλης αξίας συνολικά των συναλλαγών κ.λπ.), έτσι ώστε να προστατεύονται τα συμφέροντά τους με τρόπο σαφή και πλήρη. Άλλωστε, ο κ. που υποδεικνύεται στην υπεύθυνη δήλωση του προσφεύγοντα ως το πρόσωπο στο οποίο πλήρωνε τα τιμολόγια με μετρητά ο προσφεύγων, εμφανίζεται στα έτη 2016 και 2017 ως υπάλληλος της εταιρείας με ΑΦΜ Επιπρόσθετα, δεν προκύπτει από το υποσύστημα μητρώου του taxis εταιρική σχέση του ανωτέρω με την εκδότρια εταιρεία, συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι το πρόσωπο αυτό ήταν συνέταιρος της τελευταίας δεν αποδεικνύεται.

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι μόνο στη Θεσσαλονίκη υπήρχε ειδικό συνεργείο για μεγάλα βαριά οχήματα δεν ευσταθεί, διότι η επιλογή ενός συνεργείου αυτοκινήτων για την επισκευή οχημάτων βαρέως τύπου σε πόλη με μεγάλη χιλιομετρική απόσταση από την έδρα του προσφεύγοντα απαιτεί δαπάνες δυσανάλογες με τις εμφανιζόμενες αξίες των τιμολογίων. Δεν είναι απόρροια κοινής λογικής να πραγματοποιούνται δρομολόγια από Καβάλα προς Θεσσαλονίκη με δαπάνες μεταφοράς πολύ μεγαλύτερες από τις αξίες των περισσότερων τιμολογίων για τις επισκευές των οχημάτων. Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο για τις περιπτώσεις εκείνες που πήγαινε το φορτηγό ή η καρότσα για επισκευή στη Θεσσαλονίκη σε συνδυασμό με δρομολόγιο που είχε να κάνει προς τον ίδιο προορισμό, όπως παραστατικά μεταφοράς για τις υποτιθέμενες μεταφορές εμπορευμάτων με ημερομηνίες αντίστοιχες ή πολύ κοντινές με αυτές των επισκευών τους ή έξοδα μετακίνησης (π.χ. διόδια). Τέλος ο έλεγχος διαπίστωσε την έκδοση τιμολογίων για εργασίες επισκευών του ίδιου οχήματος σε ημερομηνίες πολύ κοντινές, όπως ενδεικτικά αναφέρεται η έκδοση τιμολογίων στις 03/10, 09/10, και 13/10/2017 για επισκευές στο όχημα με αρ. κυκλοφορίας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4987/2022 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, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της έκθεσης της 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.

Επομένως ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται αναπόδεικτα και πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ: Με την/30-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017:

Φορ. έτος 2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	15.035,57€	15.035,57€
Πρόστιμο αρ. 58 ν.4987/2022	7.517,79€	7.517,79€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.479,12€	2.479,12€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	25.032,48€	25.032,48€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του ν.4987/2022

ΦΠΑ: Με την με αριθμ./30-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2017 -31/12/2017

Φορολογική Περίοδος 01/01/2017 - 31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
---	------------------	-------------------

Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	9.999,60€	9.999,60€
Πρόστιμο αρ. 58 ^A ν.4987/2022	4.999,81€	4.999,81€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.999,41€	14.999,41€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το αρ. 53 του ν.4987/2022, όπως ισχύει.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.