



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 14.05.2024

Αριθμός Απόφασης: 1385

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312372

E-Mail : ded.ath@aade.gr
a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),

γ. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

δ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

ε. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου

5. Την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης καθώς και την από έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ (ν. 2859/2000).

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ 595.281,71 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 297.640,87 ευρώ, ήτοι συνολικά 892.922,58 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 & 32 του ν. 2859/2000.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Ι.1. Κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εισφοράς δακοκτονίας του άρθρου 2 του για το φορολογικό έτος 2017 (φορολογική περίοδος από 01.01.2017 έως 31.12.2017) στην ατομική επιχείρηση του, κύρια δραστηριότητακαι έδρα Προς τούτο εστάλησαν στον προσφεύγοντα οι υπ' αριθ.προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, στις οποίες αυτός δεν ανταποκρίθηκε, με συνέπεια την αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων σύμφωνα με τις διατάξεις της Α. 1293/2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Ι.2. Στη συνέχεια ο έλεγχος, κατ' εφαρμογή των όσων ορίζονται στο άρθρο 28 παρ. 1 περ. γ' του ν. 4172/2013, προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο. Προς τούτο απέστειλε τα κάτωθι έγγραφα:

α) το υπ' αριθ. έγγραφο προς τη ΔΟΥ Πύργου ζητώντας στοιχεία σχετικά με την επιχείρηση του προσφεύγοντος,

β) το υπ' αριθ. έγγραφο προς ΔΕΔΔΗΕ Πύργου ζητώντας στοιχεία σχετικά με την κατανάλωση ρεύματος,

γ) το υπ' αριθ. έγγραφο προς τη ΔΕΥΑ Πύργου ζητώντας στοιχεία για την κατανάλωση νερού,

δ) το υπ' αριθ. έγγραφο προς τον ΕΦΚΑ Τρίπολης ζητώντας στοιχεία για το απασχολούμενο προσωπικό,

ε) το υπ' αριθ. έγγραφο προς τη Διεύθυνση τεχνικών έργων Π.Ε. Ηλείας ζητώντας να πληροφορηθεί εάν η επιχείρηση του προσφεύγοντος διέθετε μηχανήματα έργου ή οχήματα ειδικής κατηγορίας,

στ) το υπ' αριθ. έγγραφο προς τη Διεύθυνση Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής Π.Ε. Ηλείας ζητώντας στοιχεία σχετικά με τις ελαιοκομικές περιόδους-χρονιές για το νομό Ηλείας,

ζ) το υπ' αριθ. έγγραφο προς τη Διεύθυνση Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής Π.Ε. Ηλείας ζητώντας τις μηνιαίες δηλώσεις ελαιολάδου για τα έτη 2016, 2017 και 2018 της επιχείρησης του προσφεύγοντος,

η) το υπ' αριθ. έγγραφο προς τη Διεύθυνση Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής Π.Ε. Ηλείας ζητώντας να πληροφορηθεί τη μέση στρεμματική απόδοση σε ελιές ποικιλίας «κορωνέϊκη» στην περιοχή του Ν. Ηλείας για τα έτη 2016, 2017 και 2018.

Επιπλέον, ο έλεγχος απέστειλε έγγραφα προς τους προμηθευτές της επιχείρησης του προσφεύγοντος, των οποίων τα στοιχεία αντλήθηκαν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για τα φορολογικά έτη 2017 & 2018, ζητώντας τις πωλήσεις που αυτοί πραγματοποίησαν για τα ανωτέρω έτη προς την επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Ι.3. Από το σύνολο των στοιχείων τα οποία συγκέντρωσε ο έλεγχος και λαμβάνοντας υπόψη το περιεχόμενο των υποβληθεισών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών τόσο από τον προσφεύγοντα όσο και από τους αντισυμβαλλόμενους, έκρινε ότι ο προσφεύγων:

α) Στο φορολογικό έτος 2017 εξέδωσε προς την επιχείρησησαράντα πέντε (45) εικονικές φορτωτικές, για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 456.500,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 109.560,00 ευρώ.

β) Στο φορολογικό έτος 2017 εξέδωσε προς την επιχείρηση δεκαεπτά (17) εικονικά τιμολόγια πώλησης, για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 2.639.019,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 343.072,47 ευρώ και τρία (3) μερικώς εικονικά τιμολόγια για μερικώς ανύπαρκτες συναλλαγές καθαρής αξίας 563.265,21 ευρώ πλέον ΦΠΑ 73.224,48 ευρώ.

γ) Στο φορολογικό έτος 2017 εξέδωσε εκατόν τριάντα (130) εικονικά Δ.Α.-Τιμολόγια Αγοράς Λαδιού σειράς Α', συνολικής καθαρής αξίας 644.188,60 € πλέον Φ.Π.Α. 8.262,14€, (όπως αναφέρονται στον πίνακα 2 της έκθεσης ελέγχου), εκατόν εβδομήντα τρία (173) εικονικά Δ.Α.-Τιμολόγια Αγοράς Λαδιού σειράς Β', συνολικής καθαρής αξίας 3.246.642€ πλέον Φ.Π.Α. 406.331,74€ (όπως αναφέρονται στον πίνακα 1 της έκθεσης ελέγχου), ενενήντα ένα (91) εικονικά Τ.Π.Υ. - Δ.Α σειράς Α', συνολικής καθαρής αξίας 56.426,61 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 12.916,47€, (όπως αναφέρονται στον πίνακα 5 της έκθεσης ελέγχου), ενενήντα ένα (91) εικονικά Τιμολόγια αγοράς σειράς Α' συνολικής καθαρής αξίας 63.067,21 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 6.275,79€, (όπως αναφέρονται στον πίνακα 4 της έκθεσης ελέγχου), εκατόν εξήντα οχτώ (168) εικονικά Τ.Π.Υ. - Δ.Α άνευ σειράς, συνολικής καθαρής αξίας 45.926,69 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 10.491,94 € (όπως αναφέρονται στον πίνακα 7 της έκθεσης ελέγχου) και εκατόν εξήντα οχτώ (168) εικονικά Τιμολόγια αγοράς άνευ σειράς συνολικής καθαρής αξίας 56.198,30€ πλέον Φ.Π.Α. 220,22€ (όπως αναφέρονται στον πίνακα 6 της έκθεσης ελέγχου), για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Με βάση τα ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη και τις δαπάνες αγοράς παγίων, ο έλεγχος έκανε δεκτές εισροές συνολικής καθαρής αξίας 193.420,45 ευρώ πλέον ΦΠΑ 37.507,62 ευρώ.

Ακολουθώντας ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης συνέταξε την από έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Ο έλεγχος με δαιδαλώδεις, αβάσιμους και αόριστους συσχετισμούς και ανακρίβειες προσδιόρισε τα έσοδα της χρήσης 2017 και κατ' επέκταση την αξία των φορολογητέων εκροών και εισροών.

2ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Οι ισχυρισμοί του ελέγχου σχετικά με την εικονικότητα των τιμολογίων προς την είναι παντελώς αόριστοι, ανατιπολόγητοι, αβάσιμοι και ανεπίδεκτοι δικαστικής εκτίμησης.

3ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Οι ισχυρισμοί του ελέγχου σχετικά με την εικονικότητα των συναλλαγών με την επιχείρηση είναι και αβάσιμοι.

4ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Ουδμία ευθύνη φέρει ο ελεγχόμενος αλλά ο λογιστής του ο οποίος ενεργώντας εν αγνοία του εξέδωσε τα τιμολόγια αγοράς ελαιολάδου σειράς Α' και Β'.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση.

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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 πράξης

και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι:
«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται 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.

4. 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, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-7-2013) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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.

...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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.

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) ...

...

- ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,

...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/ 2-6-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές

συναλλαγές της.

...

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, [...].

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

...

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

[...]

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

Επειδή, με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου [...] όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997:

«.....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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 ΠΟΛ 1071/21.04.2003 με θέμα “Υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος της αξίας των εκδοθέντων εικονικών τιμολογίων ορίζεται ότι: «Σας γνωρίζουμε ότι αναφορικά με το πιο πάνω θέμα της φορολογικής αντιμετώπισης από τον έλεγχο, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, φερόμενων ακαθαρίστων εσόδων εκ της έκδοσης εικονικών ως προς τη συναλλαγή τιμολογίων, εκδόθηκε η αριθ. 727/2002 γνωμοδότηση του Β’ Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους. Σύμφωνα με την εν λόγω γνωμοδότηση, εφ’ όσον ο εικονικώς φερόμενος ως επιτηδευματίας ή έχων πράγματι συναλλαγές και εκδίδων εικονικά στοιχεία πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών δεν υπέβαλε φορολογική δήλωση ή δεν συμπεριέλαβε τα σχετικά εισοδήματα στις δηλώσεις του, θα ληφθεί υπ’ όψη και θα υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος (μέσω των οικείων καταλογιστικών πράξεων) η συνολική αξία των εκδοθέντων εικονικών στοιχείων και όχι μόνο η τυχόν αμοιβή για την έκδοση και διάθεση των στοιχείων αυτών, στο πλαίσιο των διατάξεων περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2238/1994» Η παραπάνω γνωμοδότηση έγινε αποδεκτή από τον κ. Γενικό Γραμματέα.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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 έρει ο λήπτης του τιμολογίου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 884/2016 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

“Β. Η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος

Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α’ Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ’ Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων 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.ά.)

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, διότι 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, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, 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.).”.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1069/2014, Ενότητα Α§§2&3, η οποία εκδόθηκε προς παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α΄ 170/26.07.2013), προβλέπεται: «2. Η ενδικοφανής προσφυγή και το αίτημα αναστολής πρέπει να αναφέρουν όλους τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του, τα οποία συνυποβάλλονται με την προσφυγή...3. Ο υπόχρεος, με το αίτημά του, υποβάλλει ταυτόχρονα στην αρμόδια φορολογική αρχή και ηλεκτρονικό φάκελο με τα ως άνω έγγραφα σε μαγνητική μορφή ή σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου, μαζί με υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 Ν.1599/1986, ότι αυτά αποτελούν το ακριβές περιεχόμενο των εγγράφων που έχουν υποβληθεί».

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

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.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 49. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.».

Επειδή, όπως προκύπτει από τη σχετική έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε στον έλεγχο το σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και τα τηρούμενα βιβλία για το φορολογικό έτος 2017, προκειμένου να διενεργηθούν οι προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις που ορίζονται στο πρόγραμμα της Α.1293/23.07.2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Επιπλέον δεν προσκόμισε τα εκδοθέντα δελτία ημερήσιας κίνησης Ζ καθώς επίσης και τα ηλεκτρονικά αρχεία (a.b(t, b.b<t, e.b(t, c.b(t, d.b(t & s.txt) του φορολογικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου Για το λόγο αυτό ο έλεγχος, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 προσδιόρισε το εισόδημα του ελεγχόμενου με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο του ίδιου αλλά και με στοιχεία και πληροφορίες που αντλήθηκαν από τρίτες πηγές, που αφορούν στον φορολογούμενο. Στην έκθεση ελέγχου έχει καταγραφεί με σαφήνεια και επάρκεια το σύνολο των κρίσιμων στοιχείων τα οποία η ελεγκτής έλαβε υπόψιν της προκειμένου να καταλήξει στα συμπεράσματα της τα οποία θεμελίωσαν την έκδοση των αντίστοιχων πράξεων και τους προσδιορισμούς των φόρων. Επιπλέον για το σύνολο των διαπιστώσεων του ελέγχου και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1 του ν. 4987/2022, κοινοποιήθηκε την 27.10.2023 το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων στο οποίο αναφερόταν με πληρότητα και σαφήνεια το σύνολο των στοιχείων που είχε ο έλεγχος στη διάθεση του αλλά και τις παραδοχές που έλαβε υπόψιν του προκειμένου να καταλήξει στον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος. Επομένως ο προσφεύγων έλαβε πλήρη γνώση αυτών και αν και είχε στη διάθεση του το προβλεπόμενο χρονικό διάστημα των είκοσι (20) ημερών αλλά και πέραν αυτού μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της οικείας έκθεσης ελέγχου, δεν υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις/αντιρρήσεις του ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου ούτε και προσκόμισε το σύνολο των λογιστικών του αρχείων.

Συνεπώς ο προβαλλόμενος λόγος τυγχάνει αβάσιμος και ως εκ τούτου δε γίνεται δεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει τις πραγματικές ποσότητες ελαιολάδου τις οποίες μπορούσε να κατέχει ο προσφεύγων και επομένως να πουλήσει εφάρμοσε μέθοδο προσδιορισμού του ελαιολάδου, χρησιμοποιώντας τα στοιχεία των πωλήσεων ελαιοπυρήνα που πραγματοποίησε για το έτος 2017. Μετατρέποντας τις ποσότητες του ελαιοπυρήνα σε ποσότητες ελιάς μπόρεσε με ασφάλεια να υπολογίσει το ελαιόλαδο που παρήχθη και να καταλήξει στην ποσότητα που κράτησε βάσει του εκθλιπτικού του δικαιώματος, προσθέτοντας σε αυτή τις πραγματικές αγορές, σύμφωνα με τα τιμολόγια που απέστειλαν οι συμβαλλόμενοι παραγωγοί. Σημειώνεται εδώ ότι βάσει των στοιχείων που προσκομίστηκαν από τους αντισυμβαλλόμενους αλλά και από τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών — προμηθευτών του ελεγχόμενου και των αντισυμβαλλόμενων, δεν υπάρχουν αποκλίσεις σχετικά με την αξία του ελαιοπυρήνα που πουλήθηκε. Επιπλέον, σύμφωνα με την κοινή πείρα και τα ισχύοντα, ένα ελαιοτριβείο με το μέγεθος και τις εγκαταστάσεις του προσφεύγοντος δύναται να παράγει την ποσότητα ελαιολάδου που προέκυψε (όπως αναλυτικά εμφανίζεται στις σελίδες 80-89 της οικείας έκθεσης ελέγχου) και όχι αυτή που φέρεται να έχει πουληθεί. Συνεπώς με ασφάλεια μπόρεσε να εξαχθεί η παραχθείσα και πωληθείσα ποσότητα ελαιοπυρήνα και ελαιολάδου.

Ο προσφεύγων προσκόμισε πληθώρα φορολογικών παραστατικών σειράς Α' ή Β' ή και άνευ σειράς για αγορές ελαιολάδου για τις οποίες ο έλεγχος προκειμένου να διαπιστώσει αν πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές, απευθύνθηκε με αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 15 παρ. 3 του ν. 4987/2022 ξεχωριστά στον καθένα από τους παραγωγούς — αντισυμβαλλόμενους. Από τις απαντήσεις των αντισυμβαλλομένων φερόμενων πωλητών ελαιολάδου, όπως τα στοιχεία αυτών υπάρχουν στους πίνακες 1, 2 και 3 της οικείας έκθεσης ελέγχου, προκύπτει ότι καμία από τις αγορές ελαιολάδου σειράς Α' και σειράς Β' που προσκομίστηκαν από τον ελεγχόμενο δεν είναι πραγματική. Επομένως σε καμιά περίπτωση δεν επαρκούν οι αγορές ελαιολάδου για να πραγματοποιηθούν οι πωλήσεις που έχουν συμπεριληφθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών για το έτος 2017 προς την εταιρεία

Για τους ίδιους λόγους ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι μέρος του παραχθέντος ελαιολάδου αποθηκεύτηκε στις δεξαμενές των ελαιοπαραγωγών και πουλήθηκε στη συνέχεια στον ίδιο κρίνεται αβάσιμος. Τέλος, σχετικά με τα όσα αναφέρει για τις μεταφορικές επιχειρήσεις οι οποίες βάσει των συναλλαγών ανέλαβαν την μεταφορά των πωληθεισών ποσοτήτων ελαιολάδου προς την εταιρείαο έλεγχος μέσω των όσων αναλυτικά καταγράφονται στις σελ. 69-79 της οικείας έκθεσης ελέγχου παραθέτει στοιχεία που ενισχύουν τη διαπίστωση του ελέγχου ότι μέρος των συναλλαγών με την ανωτέρω εταιρεία είναι εικονικές.

Από τα ανωτέρω τεκμηριώνεται ότι ο προσφεύγων δεν είχε στην κατοχή του τις φερόμενες ποσότητες ελαιολάδου προς πώληση και σε καμιά περίπτωση δεν είχε τη δυνατότητα να πουλήσει αυτές στην επιχείρηση

Συνεπώς ο προβαλλόμενος λόγος τυγχάνει αβάσιμος και ως εκ τούτου δε γίνεται δεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Προς την επιχείρηση εκδόθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2017 χειρόγραφα στοιχεία εσόδων τα οποία είναι ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

Το πλήθος των στοιχείων είναι σαράντα πέντε (45) και εκδίδονται στο χρονικό διάστημα από 07/01/2017 έως 30/10/2017, με συνεχόμενη αρίθμηση από Επειδή τα ανωτέρω στοιχεία φέρουν συνεχόμενη αρίθμηση (57 έως 100), εκδίδονται σχεδόν κάθε επτά (7) ημέρες, ήτοι ένα (1) την εβδομάδα, αποδεικνύουν την εβδομαδιαία ολοκλήρωση των παρεχόμενων υπηρεσιών στο ανωτέρω χρονικό διάστημα των δέκα (10) μηνών. Η αναγραφόμενη αμοιβή είναι εξαιρετικά υψηλή για κάθε ένα από τα παραπάνω στοιχεία και αντιστοιχεί σε ημερήσιες αποδοχές από 1.300,00 έως 1.900,00 ευρώ. Προκύπτει ότι ο προσφεύγων εργάστηκε 300 ημέρες (30 ημέρες X 10 μήνες) από τις οποίες αν αφαιρεθούν 40 Κυριακές — εξαήμερη εργασία- απομένουν 260 ημέρες εργασίας, για τις οποίες έλαβε αμοιβή 456.500,00 ευρώ (χωρίς Φ.Π.Α.). Δηλαδή $456.500,00 : 260 = 1.756,00$ ευρώ μέση καθαρή ημερήσια αμοιβή παροχής υπηρεσιών. Η αμοιβή αυτή υπερβαίνει τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική και είναι αδύνατο να καταβάλλεται για το συγκεκριμένο είδος υπηρεσίας.

Επισημαίνεται ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος είναι ατομική και δεν προέκυψε να απασχολεί προσωπικό. Κατά τον χρόνο που φέρεται ότι εκδόθηκαν τα παραπάνω στοιχεία και παρασχέθηκαν οι φερόμενες υπηρεσίες μεταφοράς, ο προσφεύγων λειτουργούσε το ελαιοτριβείο και διενεργούσε χονδρικό εμπόριο ελαιολάδου.

Σε κανένα από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (φορτωτικές) δεν αναγράφεται αναλυτική περιγραφή του είδους. Αναφέρονται γενικά προϊόντα εκσκαφής χωρίς να δίδονται τα απαραίτητα και προβλεπόμενα στοιχεία, όπως ποσότητες και βάρος, από που προήλθαν και που πήγαν τα προϊόντα εκσκαφής, ποιο έργο αφορούν κλπ.

Ο προσφεύγων δεν έχει κάνει έναρξη δραστηριότητας σχετική με την παρεχόμενη υπηρεσία (δραστηριότητα σχετική με τις χερσαίες μεταφορές),

Από αναζήτηση στο πληροφοριακό σύστημα TAXIS δεν βρέθηκε κατάσταση συμφωνητικών της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/90, μεταξύ του προσφεύγοντος και της εταιρείας (με έδρα ώστε να διαπιστωθεί αν υπάρχει συμφωνητικό για τις εν λόγω μεταφορές, τον τόπο παροχής των υπηρεσιών κλπ.

Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών — προμηθευτών του προσφεύγοντος και των αντισυμβαλλομένων δεν προκύπτει η ύπαρξη παραστατικών στοιχείων που να αφορούν προμήθεια καυσίμων και ανταλλακτικών ή συνεργείων αυτοκινήτων, όπως θα έπρεπε σύμφωνα με την φερόμενη κίνηση του Φ.Δ.Χ., βάσει των εκδοθεισών φορτωτικών.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι φορτωτικές που εκδόθηκαν το έτος 2017 αφορούν συναλλαγές και προηγούμενων ετών αλλά έχουν εκδοθεί μεταχρονολογημένα, έχουν όμως συνεχόμενη αρίθμηση γιατί είναι από το ίδιο μπλοκ και δεν έχουν εκδοθεί προς άλλον συναλλασσόμενο ο έλεγχος αναφέρει ότι η βασική λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, επιβάλλει την αναγνώριση των εσόδων αποκλειστικά στα αποτελέσματα της χρήσης, εντός της οποίας αυτά έγιναν δεδουλευμένα και επιτάσσει την αναγνώριση των επιπτώσεων των συναλλαγών και γεγονότων της οντότητας και τη συμπερίληψή τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της, στον χρόνο που προκύπτουν και όχι στον χρόνο που διακανονίζονται ταμειακά (εισπράττονται ή πληρώνονται). Δεδομένου ότι σύμφωνα με το άρθρο 21 του ΚΦΕ, το κέρδος από επιχειρηματική

δραστηριότητα προσδιορίζεται με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τα ΕΛΠ, ο χρόνος λογιστικής αναγνώρισης των εσόδων, καθορίζει επίσης και την φορολογική αναγνώριση αυτών. Σύμφωνα άλλωστε και με το άρθρο 11 του ν. 4308/2014, η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. Επιπλέον όπως προκύπτει και από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών (όπως αυτές αντλήθηκαν από το πληροφοριακό σύστημα TAXIS), τόσο ο προσφεύγων όσο και η εταιρεία έχουν δηλώσει για το έτος 2015 τριάντα τρεις (33) συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 207.100,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 47.633,00 ευρώ και για το έτος 2016 σαράντα πέντε συναλλαγές (45) συνολικής καθαρής αξίας 510.400,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 120.327,00 ευρώ. Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα εκδοθέντα στοιχεία το έτος 2017 αφορούν συναλλαγές προηγούμενων ετών είναι αβάσιμος καθώς τα προηγούμενα έτη είχε ήδη άλλες συναλλαγές με την ελεγχόμενη επιχείρηση. Συνεπώς ο προβαλλόμενος λόγος τυγχάνει αβάσιμος και ως εκ τούτου δε γίνεται δεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, στην από έκθεση απόψεων της ΔΟΥ Τρίπολης αναγράφονται και τα εξής: «Στο άρθρο 38 παρ. 3 του ν. 2873/2000 ορίζεται ότι: «3. Ο λογιστής φοροτεχνικός είναι υπεύθυνος για την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων από τα στοιχεία στα βιβλία, για την ακρίβεια των δηλώσεων ως προς τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. Επίσης, είναι υπεύθυνος για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται και τις οποίες παραθέτει αναλυτικά σε κατάσταση που συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Το περιεχόμενο της κατάστασης αυτής υπόκειται σε έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 66 του Κ.Φ.Ε.».

Σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τα συνυποβαλλόμενα έντυπα Ε3 (καταστάσεις οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα), ο λογιστής - φοροτεχνικός που υπογράφει τις δηλώσεις φορολογικών ετών 2017 και 2018 είναι ο με έδρα επί της οδού και αριθμό μητρώου αδείας άσκησης επαγγέλματος

Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 67 παρ. 3 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «3. Ο εν γνώσει υπογράφων ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, καθώς και όποιος με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων τιμωρείται ως άμεσος συνεργός.» . Από συνδυασμό των ανωτέρω προκύπτει ότι η τυχόν αστική, πειθαρχική και ποινική ευθύνη του λογιστή δεν απαλλάσσει τον επιτηδευματία από την ιδιότητα του φορολογικά υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση οι φορολογικές υποχρεώσεις που προέκυψαν από τον παρόντα έλεγχο βαρύνουν το υποκείμενο του φόρου, ήτοι τον φορέα της ελεγχόμενης επιχείρησης. Ανήκει δε στην κρίση των Δικαστηρίων που θα εξετάσουν τυχόν ανοιγόμενες δίκες (ποινικού, αστικού ή φορολογικού περιεχομένου), η ενδεχόμενη ευθύνη ή συμμετοχή ενός ή περισσότερων λογιστών σε διαπραχθέντα αδικήματα ή παραβάσεις.»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι η τυχόν αστική, πειθαρχική και ποινική ευθύνη του λογιστή δεν απαλλάσσει τον επιτηδευματία από την ιδιότητα του φορολογικά υπόχρεου. Συνεπώς ο προβαλλόμενος λόγος τυγχάνει αβάσιμος και ως εκ τούτου δε γίνεται δεκτός.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01.01.2017-31.12.2017

ΦΠΑ χρεωστικό υπόλοιπο 595.281,71 ευρώ.

Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4987/2022 297.640,87 ευρώ.

Συνολικό ποσό προς καταβολή 892.922,58 ευρώ.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.

