



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1240

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@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 ΚΦΔ,
- β. 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 (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 15/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του
..... - ΑΦΜ, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΒΕΡΟΙΑΣ:

α) της υπ' αριθ./20.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,

β) της υπ' αριθ./20.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 - 31/12/2016,

γ) της υπ' αριθ./20.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./20.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, και τις υπ' αριθ./20.12.2023 και/20.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2016 – 31/12/2016 και 01/01/2017 – 31/12/2017 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του – ΑΦΜ:, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./20.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, για το φορολογικό έτος 2017, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων κύριος φόρος ποσού 535.684,16€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4987/2022 ποσού 267.842,08€ και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 116.427,15€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 919.953,39€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογικών αποτελεσμάτων της ατομικής του επιχείρησης, με την προσθήκη της καθαρής αξίας α) εκατόν ογδόντα ενός (181) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 1.081.107,30€, και β) δύο (2) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία των συναλλαγών με εικονική αξία ποσού 11.302,30€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του – ΑΦΜ (με αντικείμενο δραστηριότητας χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων), γ) είκοσι (20) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 87.508,80€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του – ΑΦΜ (με αντικείμενο δραστηριότητας χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων), δ) δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 8.608,20€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του – ΑΦΜ (με αντικείμενο δραστηριότητας χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων), ε) δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 9.338,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της – ΑΦΜ (με αντικείμενο δραστηριότητας χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων), στ) ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας ποσού 100,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του – ΑΦΜ (με αντικείμενο δραστηριότητας οδικές μεταφορές άλλων εμπορευμάτων), και ζ) ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας ποσού 100,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του – ΑΦΜ (με αντικείμενο δραστηριότητας οδικές μεταφορές άλλων εμπορευμάτων), ως λογιστικών διαφορών.

Με την υπ' αριθ./20.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 219.500,19€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4987/2022 ποσού 109.750,09€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 329.250,28€, λόγω λήψης

α) εκατόν είκοσι εννέα (129) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 884.435,30€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του - ΑΦΜ και β) δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 200,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του - ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. /20.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 281.208,68€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4987/2022 ποσού 140.604,34€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 421.813,02€, λόγω λήψης των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 1.198.064,60€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 20/12/2023 εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /27.10.2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη ανταπόκριση της ελεγκτικής αρχής στο βάρος της απόδειξης. Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών. Άρνηση εικονικότητας.
2. Παράνομος ο καταλογισμός ΦΠΑ για τα ίδια πραγματικά περιστατικά χωρίς να έχουν προκύψει νέα στοιχεία.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 76 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 το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «*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...*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕφΘεσ 41/2002) η καταλογιστική πράξη είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις.

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «*Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη*

εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «... 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... 7. 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, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «... 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... 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, όπως έχει κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, 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 (ΣτΕ 1338, 1160/2019). 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 3336/2015, 223, 145/2015, 4629, 721/2014, 4328, 1314, 116/2013, 505-6/2012, 1184, 1126/2010), ή ότι, ο εκδότης, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή, ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη,

έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (πρβλ. ΣτΕ 1404/2015, 116/2013, 1327, 505-6/2012, 4037-9, 3258, 1498/2011, 1184/2010 κ.ά.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι από 20/12/2023 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, συντάχθηκαν κατόπιν λήψης των με αριθμό υπόθεσης 156/2021 πληροφοριακών εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και της σχετικής έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ – ΚΦΔ, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, με την οποία διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, ότι, κατά το φορολογικό έτος 2017, ο προσφεύγων έλαβε α) εκατόν ογδόντα ένα (181) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 1.081.107,30€, και β) δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την αξία των συναλλαγών με εικονική αξία ποσού 11.302,30€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του - ΑΦΜ, γ) είκοσι (20) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 87.508,80€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του - ΑΦΜ, δ) δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 8.608,20€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του - ΑΦΜ, ε) δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 9.338,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της - ΑΦΜ, στ) ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας ποσού 100,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του - ΑΦΜ, και ζ) ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας ποσού 100,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του - ΑΦΜ, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 1.198.064,60€.

Επιπροσθέτως, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι, κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, ο προσφεύγων έλαβε α) εκατόν είκοσι εννέα (129) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 884.435,30€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του - ΑΦΜ και β) δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 200,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του - ΑΦΜ

Ειδικότερα, από την έρευνα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, για τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων που καταγράφονται λεπτομερώς στις οικείες εκθέσεις - ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- ❖ Ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση δυνάμενος να πραγματοποιήσει οποιεσδήποτε συναλλαγές, αγορές ή πωλήσεις, δεδομένου ότι δεν απασχόλησε προσωπικό, δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό. Δεν προκύπτει να προέβη στην αγορά των εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε σε άλλες επιχειρήσεις.
- ❖ Δεν προσκόμισε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ τα λογιστικά αρχεία του (βιβλία και στοιχεία) τα οποία ζητήθηκαν με σχετική πρόσκληση, με αποτέλεσμα να μην καθίσταται δυνατή η διακρίβωση του είδους των εμπορευμάτων που φέρεται να πωλήθηκαν.

- ❖ Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του που τηρούσε στην ALPHA BANK, στην EUROBANK και στην ΕΘΝΙΚΗ τράπεζα προέκυψε ότι όλες οι κινήσεις είναι χαρακτηριστικά παραδείγματα για προσπάθεια πρόσδοσης νομιμοφάνειας σε ανύπαρκτες συναλλαγές μεταξύ του ιδίου και των ληπτριών επιχειρήσεων καθώς σε α) κάθε κατάθεση από λήπτρια επιχείρηση ακολουθεί ανάληψη ισόποσου ποσού από τον ίδιο την ίδια μέρα και τις περισσότερες φορές οι κινήσεις αυτές είναι συνεχόμενες, β) οι περισσότερες καταθέσεις και αναλήψεις πραγματοποιούνται στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα γεγονός που σημαίνει ότι εκδότης και λήπτης προσέρχονταν ταυτόχρονα στα καταστήματα της τράπεζας, γ) πραγματοποιούνταν εξοφλήσεις την ίδια μέρα δύο τιμολογίων σε διαφορετικό χρόνο, από την ίδια λήπτρια επιχείρηση προκειμένου να κατατεθούν τα χρήματα για την εξόφληση του πρώτου τιμολογίου να γίνει ανάληψη από τον εκδότη, έτσι ώστε να επανακατατεθούν για την εξόφληση του δεύτερου τιμολογίου.
- ❖ Η πρακτική που ακολουθήθηκε μετά την επιβολή του capital control εντός του έτους 2015, προκειμένου να προσδοθεί αληθοφάνεια σε ανύπαρκτες συναλλαγές ήταν η πληρωμή με ταχυδρομικές επιταγές μέσω ΕΛΤΑ, δηλαδή πληρωμή με μετρητά. Διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι από τις λήπτριες επιχειρήσεις εκδίδονταν από μία ως και δέκα επτά επιταγές την ημέρα. Επίσης προκύπτει ότι όταν η αξία του τιμολογίου υπερέβαινε το ποσό των 6.000,00 ευρώ εκδίδονταν περισσότερες ταχυδρομικές επιταγές, ανάλογα με την αξία του τιμολογίου (όπως δηλώθηκε απ' τα ΕΛΤΑ, η εξόφληση με μετρητά επιταγής γινόταν μόνο εάν αυτή δεν υπερέβαινε το ποσό των 6.000,00 ευρώ).
- ❖ Εκδίδονταν συνεχόμενα στοιχεία ανά λήπτρια επιχείρηση, υπήρχαν λάθη στις αθροίσεις και αλλαγμένες ημερομηνίες και νούμερα στοιχείων. Μάλιστα υπήρχαν φορολογικά στοιχεία προσυμπληρωμένα με την επωνυμία της λήπτριας επιχείρησης και το μεταφορικό μέσο έτοιμα να εκδοθούν κατά παραγγελία.
- ❖ Πολλές από τις επιχειρήσεις που έλαβαν εικονικά στοιχεία από τον παραπάνω εκδότη έλαβαν και από άλλες εξαφανισμένες επιχειρήσεις.

Περαιτέρω, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων που καταγράφονται λεπτομερώς στην έκθεση φορολογίας εισοδήματος
 - ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδηρών και μετάλλων, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- ❖ Δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις υποτιθέμενες πωλήσεις προς τον προσφεύγοντα, διότι δεν πραγματοποίησε αγορές για τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα αντίστοιχα τιμολόγια που του εξέδωσε, ενώ παράλληλα προέβη σε λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, προκειμένου να προσδώσει αληθοφάνεια στις πωλήσεις της προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις.
- ❖ Οι πραγματοποιηθείσες αγορές ειδών σκραπ (άρθρο 39Α ΦΠΑ), κατά το φορολογικό έτος 2017, ανέρχονται συνολικά στο ποσό μόλις των 5.350,00€, ενώ παράλληλα προέβη σε έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων αγοράς εμπορευμάτων, προκειμένου να εμφανίσει αγορές για να προσδώσει αληθοφάνεια στις πωλήσεις της.
- ❖ όλες οι συναλλαγές με τον προσφεύγοντα φέρονται να πραγματοποιήθηκαν κατά το χρονικό διάστημα από 01/07/2017 έως 25/07/2017. Η μοναδική αγορά που πραγματοποιήθηκε από τον εκδότη μέχρι αυτό το διάστημα είναι 470 κιλά σκραπ αλουμινίου (άχρηστα ρετάλια) στις 11/05/2017, με τιμή μονάδας 1,00€/κιλό, αλλά στη συνέχεια εμφανίζεται να πουλάει στον προσφεύγοντα φθηνότερα ή στην ίδια τιμή, σκραπ αλουμινίου σκληρό με τιμή μονάδας

0,91€/κιλό, σκραπ αλουμινίου μαλακό με τιμή μονάδας 0,75€/κιλό και σκραπ προφίλ αλουμινίου με τιμή μονάδας 1,00€/κιλό.

- ❖ Δε διέθετε έδρα κατά το έτος 2017. Στη σφραγίδα που φέρουν τα εκδοθέντα τιμολόγια, ως έδρα του εκδότη αναγράφεται η οικία του.
- ❖ Όλες οι μεταφορές φέρονται ότι πραγματοποιήθηκαν με τα Φ.Ι.Χ. οχήματα του λήπτη, παρόλο που κατά το υπό κρίση έτος ο εκδότης ήταν κάτοχος Φ.Ι.Χ. οχημάτων, γεγονός που δεν συνάδει με τη συνήθη εμπορική πρακτική, καθώς σε πραγματικές συνθήκες ο προσφεύγων δεν θα επωμιζόταν όλο το κόστος των μεταφορών, χωρίς να έχει προφανές όφελος, όπως σημαντικά χαμηλότερη τιμή αγοράς, ιδιαίτερα από τη στιγμή που η απόσταση μεταξύ της έδρας του εκδότη (..... ΗΜΑΘΙΑΣ) και του υποκαταστήματος του λήπτη (..... ΑΤΤΙΚΗΣ), στο οποίο φέρεται να γίνονται οι υποτιθέμενες παραδόσεις, είναι σημαντικά μεγάλη. Επιπλέον, από τον προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που επιβεβαιώνουν τις διαδρομές των οχημάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία, π.χ. διόδια, ούτε επίσης προκύπτει ότι είχε επιτύχει καλύτερους όρους αγοράς των εμπορευμάτων, προκειμένου να επιβαρύνεται συνεχώς με το κόστος μεταφοράς, αφού από τον έλεγχο των παραστατικών αγορών προκύπτει ότι η αναγραφόμενη τιμή αγοράς συμπίπτει με την τιμή αγοράς από τους υπόλοιπους προμηθευτές του προσφεύγοντος.
- ❖ Ο προσφεύγων δεν προχώρησε σε οποιαδήποτε καταβολή χρηματικού ποσού προς εξόφληση των φορολογικών στοιχείων που έλαβε από τον εν λόγω εκδότη.
- ❖ Ο εκδότης αποτελεί τον δεύτερο μεγαλύτερο προμηθευτή μετά τον - ΑΦΜ, γεγονός που προϋποθέτει και δημιουργεί συνθήκες άμεσης και επαναλαμβανόμενης επαφής και συνεργασίας των αντισυμβαλλομένων οντοτήτων, στο πλαίσιο των οποίων είναι αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στον προσφεύγοντα υποψίες ή υπόνοιες για τη συναλλακτική ανικανότητα και αδυναμία του προμηθευτή του και την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων.

Επιπλέον, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων που καταγράφονται λεπτομερώς στην έκθεση φορολογίας εισοδήματος - ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων, διαπιστώθηκε ότι δεν είχε πραγματοποιήσει τις αντίστοιχες αγορές, ούτε διέθετε τα ανάλογα αποθέματα, για κανένα από τα εμπορεύματα που φέρεται ότι πώλησε με τα αντίστοιχα παραστατικά.

Επίσης, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για την εκδότρια των φορολογικών στοιχείων που καταγράφονται λεπτομερώς στην έκθεση φορολογίας εισοδήματος - ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- ❖ Δε διέθετε έδρα καθώς η δηλωθείσα ως έδρα της επί της οδού - ΑΧΑΡΝΕΣ, με έναρξη μίσθωση την 25/02/2016 και λήξη μίσθωσης την 30/06/2016, αποτέλεσε θεωρητικά την έδρα της για διάστημα μόλις τριών (3) μηνών.
- ❖ Στην ιστοσελίδα της στο διαδίκτυο www.....gr, δηλώνει ως έδρα της τη διεύθυνση - ΑΧΑΡΝΕΣ, δηλαδή τη διεύθυνση του υποκαταστήματος του προσφεύγοντος και συζύγου της.
- ❖ Όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε έχουν ως τόπο παράδοσης τη διεύθυνση επί της οδού,

- ❖ Ως κύριος προμηθευτής της κατά το υπό κρίση έτος 2017 εμφανίζεται να είναι ο προσφεύγων και σύζυγός της, ο οποίος της εξέδωσε φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 676.851,80€ που αποτελούν το 51% των υποτιθέμενων αγορών εμπορευμάτων της,
- ❖ Ο έτερος κύριος προμηθευτής της είναι ο με ΑΦΜ, από τον οποίο, σύμφωνα με τις υποβληθείσες ΜΥΦ, έλαβε φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 485.982,60€, που αποτελούν το 37% των υποτιθέμενων αγορών εμπορευμάτων της και διαπιστώθηκε ότι είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ.
- ❖ Πριν από κάθε υποτιθέμενη πώληση προς την εκδότρια, ο προσφεύγων είχε λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία αγοράς από τους τρεις προαναφερθέντες εκδότες εικονικών.
- ❖ Συναλλάσσεται με τους ίδιους πελάτες και προμηθευτές που συναλλάσσεται ο προσφεύγων και σύζυγός της.
- ❖ Όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο προσφεύγων προς την εκδότρια των επίμαχων στοιχείων, φέρουν την αποτύπωση της μηχανικής σφραγίδας της, γεγονός που καταδεικνύει ότι ο προσφεύγων είχε στη διάθεσή του και χρησιμοποιούσε τη σφραγίδα της.
- ❖ Από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017 προκύπτει ότι δεν έχει πραγματοποιήσει αγορές παγίων.
- ❖ Η στενή οικογενειακή σχέση, τους παρείχε τη δυνατότητα να συνεννοούνται ως προς την έκδοση των παραστατικών, τη διακίνηση των εμπορευμάτων και τη διαχείριση των τραπεζικών τους λογαριασμών, με σκοπό να προσδώσουν αληθοφάνεια στις μεταξύ τους εικονικές συναλλαγές. Επομένως, ο προσφεύγων μπορούσε εύκολα να μεταφέρει χρήματα μεταξύ των τραπεζικών τους λογαριασμών, έχοντας πρόσβαση στους κωδικούς χρήσης ηλεκτρονικής τραπεζικής (e-banking), τόσο τους δικούς του όσο και της συζύγου του, ενώ από τον 12ο του 2017, δια πληρεξουσίου ενεργεί για λογαριασμό της, σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στο συνημμένο έγγραφο του με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2020 ΕΜΠ/07-10-2020 εγγράφου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
- ❖ ,Από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ προκύπτει ότι αναζητήθηκε αλλά δεν ανευρέθηκε, ενώ τα σχετικά με αυτήν φορολογικά στοιχεία που κατασχέθηκαν, προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα και σύζυγό της.

Επιπρόσθετα, οι μεταφορές εμπορευμάτων που φέρονται ότι εκτελέστηκαν με τα Φορτηγά Δημοσίας Χρήσης με αριθμό κυκλοφορίας της ατομικής επιχείρησης του - ΑΦΜ και της ατομικής επιχείρησης του - ΑΦΜ, όπως αναγράφονται στα υπ' αριθ. ΔΑ257/22.09.2017 και ΔΑ261/09.10.2017 παραστατικά διακίνησης, δεν πραγματοποιήθηκαν καθότι τα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, με το άρθρο 77 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή δεν ανταπεξήλθε στο βάρος της απόδειξης και εκτίμησε εσφαλμένα τα πραγματικά περιστατικά που αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές. Ωστόσο, η ελεγκτική αρχή προέβη στην κρίση αυτή συνεκτιμώντας τη λειτουργική ανυπαρξία ή/και αδυναμία των εκδοτριών επιχειρήσεων να πραγματοποιήσουν τις αναγραφόμενες πωλήσεις. Επιπροσθέτως, ο προσφεύγων δεν επικαλέστηκε ούτε προσκόμισε στοιχεία τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν το πόρισμα του ελέγχου, αποδεικνύοντας

πρωτίστως ότι κατεβλήθη η αξία των εν λόγω τιμολογίων, καθότι βαρύνεται να αποδείξει την πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών με τους εκδότες αυτών και δη όπως περιγράφονται σε αυτά, οι οποίοι δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσουν τις επίμαχες πωλήσεις και δευτερευόντως ότι δεν υφίστανται άλλα φορολογικά στοιχεία τρίτων με συναφή υλικά.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί μη ανταπόκρισης της ελεγκτικής αρχής στο βάρος της απόδειξης, εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών και πραγματοποίησης των συναλλαγών προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4987/2022 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 αρχεία (βιβλία και 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. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου...».

Επειδή, με το άρθρο 25 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:... στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση... 5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης, για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτή που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή διατάξεων του ΚΦΔ, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος... Σχετικά με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου. Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου...».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. 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 παρ. 5 του άρθρου 25...».

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 27 περ. α' εδ. β' του ν.4646/2019 ορίζεται ότι: «Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, με το άρθρο 66 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:... β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή,... 3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:... β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή... 5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 20/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, που συντάχθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /2023 εντολής του Προϊσταμένου της, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος βάσει της Α.1293/2019, μεταξύ άλλων, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 - 31/12/2016 και εκδόθηκε η υπ' αριθ. /20.12.2023 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ. Σε προγενέστερο χρόνο, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στο ΦΠΑ για το ίδιο φορολογικό έτος, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 669/2022 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, συντάχθηκε η από 27/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ και εκδόθηκε υπ' αριθ. 761/27.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ. Αντικείμενο διαφοράς στην εν λόγω πράξη αποτέλεσε α) ο αναλογών φόρος εισροών λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 200,00€ πλέον ΦΠΑ 46,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του - ΑΦΜ και β) ο φόρος εκροών, ποσού 11.095,41€, που αναλογούσε σε τρεις συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 46.230,87€ για τις οποίες ο προσφεύγων εξέδωσε τα λογιστικά στοιχεία παραλείποντας να συμπεριλάβει την ένδειξη «Άρθρο 39Α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών».

Επειδή, ο προσφεύγων διαμαρτύρεται ότι ο καταλογισμός ΦΠΑ για τα ίδια πραγματικά περιστατικά χωρίς να έχουν προκύψει νέα στοιχεία είναι παράνομος, ενώ κατά της υπ' αριθ. /27.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ έχει ασκήσει δικαστική προσφυγή και υφίσταται εκκρεμοδικία.

Ωστόσο, από το συνδυασμό των άρθρων 23, 25 και 34 του ν.4987/2022 προκύπτει ότι το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για διενέργεια νέου ελέγχου, μερικού ή πλήρους, εντός του οριζόμενου από το άρθρο 36 του Ν.4987/2022 χρόνου παραγραφής, δεν περιορίζεται από τη διενέργεια οποιουδήποτε άλλου προγενέστερου μερικού ελέγχου, ακόμη και στην περίπτωση που υφίσταται εκκρεμοδικία. Περαιτέρω, ως προς την ανακύπτουσα φορολογική διαφορά (ΦΠΑ από ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία στο έτος 2016, έκδοσης του - ΑΦΜ), δεν υφίσταται εκκρεμοδικία, αφού αυτή για πρώτη φορά εμπεριέχεται ως φορολογικό βάρος στην προσβαλλόμενη υπ' αριθ./20.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016.

Επιπροσθέτως, εκ των ανωτέρω συνάγεται καταρχάς ότι ουδέποτε διενεργήθηκε πλήρης φορολογικός έλεγχος ο οποίος είναι και οριστικός ώστε να επιδέχεται ο αρχικός διορθωτικός προσδιορισμός μεταγενέστερης διόρθωσης μόνον υπό την προϋπόθεση της περιέλευσης στη Φορολογική Διοίκηση νέων στοιχείων του άρθρου 25 παρ. 5 ν.4987/2022, τα οποία δεν ήταν εν γνώσει της κατά τη διενέργεια πλήρους ελέγχου. Άλλωστε, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 2 του ν.4174/2013, ως ίσχυε αρχικά, σε συνδυασμό με το άρθρο 66 παρ. 27 του ν.4646/2019, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργήσει έλεγχο και να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός δέκα ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, εφόσον διαπιστώνεται η οριζόμενη κατά το άρθρο 66 του ν.4987/2022 φοροδιαφυγή, εν προκειμένω έως 31/12/2027.

Εντούτοις, από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι στην προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ συμπεριλήφθηκαν διαφορές φόρου λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 200,00€ πλέον ΦΠΑ (23%) ποσού 46,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του - ΑΦΜ, οι οποίες αποτέλεσαν αντικείμενο διαφοράς της προγενέστερης υπ' αριθ. 761/27.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για την ίδια φορολογική περίοδο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης έκδοσης νέας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 - 31/12/2016 προβάλλεται βάσιμα και γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως ανωτέρω σκεπτικό για τις διαφορές ΦΠΑ από τα ληφθέντα στοιχεία έκδοσης - ΑΦΜ

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./15.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του - ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

1. την επικύρωση της υπ' αριθ./20.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για το φορολογικό έτος 2017,
2. την τροποποίηση της υπ' αριθ./20.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 - 31/12/2016, και
3. την επικύρωση της υπ' αριθ./20.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./20.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Κύριος Φόρος	535.684,16€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022	267.842,08€
Εισφορά αλληλεγγύης	116.427,15€
Σύνολο για καταβολή	919.953,39€

Η υπ' αριθ./20.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	219.500,19 €	219.454,19 €	-46,00€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4987/2022	109.750,00 €	109.727,00 €	-23,00€
Σύνολο για καταβολή	329.250,28 €	329.181,28 €	-69,00€

Η υπ' αριθ./20.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017

Κύριος Φόρος	281.208,68€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4987/2022	140.604,34€
Σύνολο για καταβολή	421.813,02€

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.*

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.