



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 10/04/2024

Αριθμός απόφασης: 935

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) 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 2759B/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 15/12/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγήμε **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αριθμό/15-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

φορολογικού έτους 2017 και της με αριθμό/15-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από 15/12/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με 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:

1. Με την με αριθμό/15-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 164.928,43 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ύψους 82.464,22 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 34.075,15€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **281.467,80 €**.

2. Με την με αριθμό/15-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 94.089,64 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Ν.4987/2022 ύψους 47.044,82 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **141.134,46 €** και του αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 708,34 €.

Δυνάμει της με αριθμό/...../04-09-2023 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, με αντικείμενο εργασιών «Άλλες κατασκευαστικές εργασίες, που δεν κατονομάζονται ειδικά, χωρίς ίδια υλικά» για το φορολογικό έτος 2017. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου/09-08-2023 (πρωτ. εισερχομένου ΕΙ 2023 ΕΜΠ/23-08-2023) έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης – Γ Ύπ/νση – Τμήμα Γ2, με συνημμένες τις με ημερομηνία θεώρησης 31/07/2023 πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α., καθώς και το με αρ. πρωτ./09-08-2023 (πρωτ. εισερχομένου ΕΙ 2023 ΕΜΠ/23-08-2023) έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης με συνημμένη την με ημερομηνία θεώρησης 26/09/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), βάσει της οποίας διαπιστώθηκαν παραβάσεις που αφορούν στη λήψη και αποδοχή από τον προσφεύγοντα πεντακοσίων δεκαέξι (516) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας «.....- Α.Φ.Μ.» στο φορολογικό έτος 2017, για συναλλαγές

ανύπαρκτες στο σύνολο τους, καθαρής αξίας 392.040,22 € πλέον Φ.Π.Α. 94.089,64 € και συνολικής αξίας 486.129,86 €,

Ο έλεγχος του 1ου ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τις φορολογητέες εκροές του ελεγχόμενου έτους με την αφαίρεση από τις δαπάνες, καθώς και από τις φορολογητέες εισροές και το φόρο εισροών τα ποσά των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Στη συνέχεια, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το με αρ./2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου, επί του οποίου ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι το βάρος απόδειξης της φορολογικής παράβασης, ήτοι της λήψης του εικονικού τιμολογίου, φέρει η φορολογική Διοίκηση. Υποστηρίζει, δε, ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση η Φορολογική Αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών, καθόσον η εκδότρια ήταν συναλλακτικώς υπαρκτό πρόσωπο, και ότι σε κάθε περίπτωση ο ίδιος τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο της αντισυμβαλλόμενης. Το αντικείμενο των επίμαχων συναλλαγών ευρίσκετο σε πλήρη αντιστοιχία και σε απόλυτη συνάφεια με το αντικείμενο της δραστηριότητας του προσφεύγοντος και της επιχείρησης της εκδότριας. Τα συμπεράσματα του ελέγχου βασίστηκαν σε επισφαλείς και αναπόδεικτες κρίσεις αναφορικά με τον τρόπο οργάνωσης, την εν γένει υλικοτεχνική υποδομή και την ανεπάρκεια του προσωπικού της εκδότριας επιχείρησης. Οι αιτιάσεις της Φορολογικής Αρχής ως προς την πορεία των επιταγών είναι έωλες και βασίζονται σε απλή πιθανολόγηση, ο ισχυρισμός, δε, περί κατάτμησης των συναλλαγών δεν αποδεικνύεται.

Επειδή, με το άρθρο 23 του ΚΦΔ 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, στο άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, ως ισχύει από 02/02/2016, δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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. 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 οποιοσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη

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

Επειδή, στο άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999 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 εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 4. 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

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 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 ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, **που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο**, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου)]. 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, 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 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, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣΤΕ 2633/2002, ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319).

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με την από την με ημερομηνία θεώρησης 26/09/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης - Υποδιεύθυνση Γ', η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των εκθέσεων μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, κατά την κρινόμενη χρήση, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές διότι δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες που από τα εκδιδόμενα στοιχεία προκύπτει να διέθεσε και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές. Συγκεκριμένα :

➤ Από την επισκόπηση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών των φορολογικών ετών 2016 & 2017, διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια 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 εκδότρια δεν είχε πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή/και εισαγωγές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες.

➤ Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων και την αντιπαραβολή των ειδών προς πώληση που αναγράφονται σε αυτά με τις αντίστοιχες αγορές της εκδότριας,

διαπιστώθηκε ότι αυτή δεν αγόρασε από το εσωτερικό της χώρας, δεν εισήγαγε, δεν απέκτησε με ενδοκοινοτική απόκτηση, τα εμπορεύματα – ανταλλακτικά – αναλώσιμα είδη που καταγράφονται στα τιμολόγια αυτά. Επιπλέον, δεν διέθετε ως αποθέματα τα παραπάνω είδη και κατά συνέπεια δεν είχε καμιά δυνατότητα να εκτελέσει υπηρεσίες κάνοντας χρήση αυτών των ειδών, ή να τα πωλήσει σε άλλες επιχειρήσεις.

➤ Η εκδότρια δεν απασχολούσε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 & 2017, όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφο του αρμόδιου υποκαταστήματος Ε.Φ.Κ.Α. Θεσσαλονίκης (αριθμό πρωτ. Δ 1394/22.10.2020). Επιπρόσθετα, η εκδότρια δεν προσκόμισε, μετά από σχετική πρόσκληση, σχετικές συμβάσεις ανεξάρτητων υπηρεσιών με τρίτα πρόσωπα που να δικαιολογούν την εκτέλεση των εργασιών που περιγράφονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία από τις αντισυμβαλλόμενες - λήπτριες επιχειρήσεις.

➤ Η εκδότρια φέρεται να έχει εκδώσει πλήθος φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών, οι οποίες δεν θα μπορούσαν να παρασχεθούν από αυτήν, καθώς δεν ταυτίζονται με καμία από τις δηλωθείσες δραστηριότητες της. Άλλωστε η εκδότρια δεν διέθετε την απαιτούμενη υποδομή τόσο σε μέσα, όσο και σε προσωπικό προκειμένου να παράσχει τις εξειδικευμένες αυτές υπηρεσίες.

➤ Όπως προκύπτει από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων σε προγενέστερο χρόνο και αφορούσε στα έτη 2012-2017, η εκδότρια επιχείρηση δεν ηλεκτροδοτούνταν και δεν ήταν συνδεδεμένη με το δίκτυο ύδρευσης, όπως προκύπτει από τα δεδομένα που διαβιβάζουν στην Α.Α.Δ.Ε. οι επιχειρήσεις ενέργειας και ύδρευσης.

➤ Η εκδότρια δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της για τα φορολογικά έτη 2016 & 2017, παρότι κλήθηκε προς τούτο εγγράφως από τον έλεγχο. Δεν παρείχε επίσης καμία διευκρίνιση και κανένα άλλο μέσο απόδειξης του πραγματικού των υπό κρίση συναλλαγών, επιχειρώντας να δυσχεράνει τον έλεγχο και να παρεμποδίσει τις ελεγκτικές διασταυρώσεις.

➤ Η εκδότρια 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 Φ.Π.Α. με μηδενικές φορολογικές εκροές και εισροές (ενώ από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών των αντίστοιχων ετών προκύπτουν πωλήσεις και αγορές) και μεταφερόμενο το ίδιο πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ύψους 38.785,57€ από προηγούμενες χρήσεις.

➤ Η εκδότρια από κοινού με τις λήπτριες των εικονικών φορολογικών στοιχείων, επιλέγουν να αποτυπώσουν τις συναλλαγές τους σε φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) αξίας μικρότερης των πεντακοσίων ευρώ, προκειμένου να αποφύγουν την υποχρέωση εξόφλησής τους μέσω του τραπεζικού συστήματος.

➤ Στις περιπτώσεις που οι λήπτριες των εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσκομίζουν τραπεζικά έγγραφα ή επιταγές για την εξόφληση των εικονικών συναλλαγών, οι ελεγκτικές διαπιστώσεις οδηγούν στο συμπέρασμα ότι τα χρήματα αυτά, δεν παρέμειναν στην εκδότρια

επιχείρηση εκτός ελαχίστων εξαιρέσεων. Το γεγονός αυτό συνηγορεί στην απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών. Όσον αφορά στις ελάχιστες περιπτώσεις που κάποια ποσά παραμένουν στην εκδότρια, αυτά αφορούν στην «αμοιβή» της για την χορήγηση των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

➤ Από την επισκόπηση των κατασχεθέντων τιμολογίων-δελτίων αποστολής που αφορούν πώληση ειδών δεν διαπιστώνεται η αναγραφή του μεταφορικού μέσου με το οποίο πραγματοποιήθηκαν οι μεταφορές τους. Παρότι δε, δεν είναι υποχρεωτική η αναγραφή σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., η εκδότρια επιχείρηση πρέπει να είναι σε θέση να επιδείξει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της, τα οποία και δεν επέδειξε. Επιπρόσθετα, δεν παρέχονται επαρκείς πληροφορίες/αποδεικτικά στοιχεία από τις λήπτριες επιχειρήσεις ως προς τον τρόπο μεταφοράς των αγορασθέντων ειδών από την εκδότρια. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ο τρόπος μεταφοράς των ειδών που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια.

➤ Από τις λήπτριες επιχειρήσεις δεν παρασχέθηκαν επαρκείς εξηγήσεις και ικανά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι, πράγματι συναλλάχθηκαν με την εκδότρια. Αντιθέτως, οι λήπτριες επιχειρήσεις προβάλλουν τον ισχυρισμό ότι οι συναλλαγές τους ήταν πραγματικές, υποβάλλοντας στον έλεγχο πανομοιότυπες στο περιεχόμενο δηλώσεις.

➤ 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, εκδίδονται ταυτόχρονα περισσότερα του ενός φορολογικά στοιχεία.

Επειδή από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. των κατασχεθέντων βιβλίων και στοιχείων, καθώς και της υπεύθυνης δήλωσης του προσφεύγοντα διαπιστώθηκαν τα εξής:

➤ Τα είδη που εμφανίζεται να εμπορεύεται η εκδότρια οντότητα αφορούν διάφορα δομικά υλικά (όπως γυψοσανίδες, πετροβάμβακας, πλαστικά χρώματα, αστάρι, στόκος, βίδες, στρωτήρας, ορθοστάτης, τσιμεντοσανίδα κλπ). Τα ανωτέρω είδη δεν ταυτίζονται με καμία από τις αγορές της, όπως προκύπτει από τα απεσταλμένα έγγραφα των προμηθευτών της.

➤ Στα τιμολόγια που αφορούν παροχή υπηρεσιών περιγράφονται εξειδικευμένες οικοδομικές εργασίες με αναγραφόμενο τόπο εκτέλεσης των εργασιών, στο μεγαλύτερο ποσοστό αυτών, σε καταστήματα αλυσίδων σούπερ μάρκετ ανά την Ελλάδα (όπως στα Ιωάννινα, Αττική, Χαλκιδική, Κέρκυρα, Κρήτη), όπως τοποθέτηση γυψοσανίδας, εργασίες ξηράς δόμησης, τοποθέτηση πλακιδίων, υδραυλικές εργασίες, εργασίες αποξήλωσης, ηλεκτρολογικές εργασίες, ξυλουργικές εργασίες, αποκατάσταση βλαβών όπως ελαιοχρωματισμοί-δάπεδα, τοποθέτηση Laminate και άλλων παρόμοιων εργασιών. Οι ανωτέρω εργασίες δεν ταυτίζονται με τις δηλωθείσες δραστηριότητες της εκδότριας οντότητας, όπως εμφανίζονται στο μητρώο του υποσυστήματος του TAXIS.

➤ Η εκδότρια οντότητα δεν απασχόλησε προσωπικό, όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφο του αρμόδιου υποκαταστήματος Ε.Φ.Κ.Α. Θεσσαλονίκης (αριθμό πρωτ. Δ 1394/22.10.2020) με το οποίο γνωστοποίησε ότι «ο εργοδότης με ΑΦΜ είναι απογεγραμμένος στο

Μητρώο Εργοδοτών του ΕΦΚΑ με Αριθμό Μητρώου Εργοδότη ΕΦΚΑ (τ.ΙΚΑ) και δραστηριότητα «χονδρικό εμπόριο μηχανημάτων & εξοπλισμού εξόρυξης, για κατασκευαστικά έργα & για έργα πολιτικού μηχανικού» με ημερομηνία απογραφής στις 10/07/2008. Ο εργοδότης το 2016 ασφάλισε μόνο τον εργαζόμενο (ΑΦΜ, ΑΜΚΑ, ΑΜ ΕΦΚΑ) με την ειδικότητα του «συναρμολογητή - εφαρμοστή μηχανημάτων & μηχανών» (κωδ.ειδ.871000), η ασφάλιση του οποίου για τη χρονική περίοδο 10/2015 έως 10/2016 ακυρώθηκε με την έκδοση της Απόφασης Διευθύντριας Μ .../2017 ύστερα από έλεγχο της Υπηρεσίας μας τον 10/2017, καθώς από τους επιτόπιους ελέγχους το 2016 & 2017 η επιχείρηση είχε βρεθεί κλειστή με εικόνα εγκατάλειψης. Βάσει της εικόνας εγκατάλειψης και των λοιπών στοιχείων ελέγχου η Υπηρεσία μας ζήτησε την αναστολή της δυνατότητας υποβολής ΑΠΔ (Αναλυτική Περιοδική Δήλωση ασφάλισης μισθωτών) της μέσω διαδικτύου, η οποία και ανεστάλη τον 12/2016. Ο εργοδότης το 2017 δεν ασφάλισε κανέναν εργαζόμενο.

Επιπλέον η εκδότρια οντότητα δεν προσκόμισε συμβάσεις ανεξάρτητων υπηρεσιών με τρίτα πρόσωπα που να δικαιολογούν την εκτέλεση των εργασιών.

➤ Παρατηρείται, για το φορολογικό έτος 2017, η κατάτμηση των συναλλαγών με την έκδοση φορολογικών στοιχείων στην πλειονότητα αυτών (με εξαίρεση είκοσι τέσσερα παραστατικά άνω των 500,00€, έναντι πεντακοσίων δεκαέξι στο σύνολο) με καθαρή αξία μικρότερη των 500,00 ευρώ, με προφανή επιδίωξη των «συναλλασσομένων» να αποφύγουν την εκ του νόμου υποχρεωτική χρήση του τραπεζικού συστήματος για τις μεταξύ τους χρηματικές συναλλαγές. Συνεπώς, ο έλεγχος θεωρεί ότι υπήρξε συμφωνία μεταξύ του προσφεύγοντα και της εκδότριας οντότητας ως προς τον τρόπο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, έτσι ώστε η αξία τους να μην υπερβαίνει το όριο των διατάξεων του άρθρου 20 του ν. 3842/10 για τη «διασφάλιση και τον έλεγχο των συναλλαγών» σε συνδυασμό με το άρθρο 23 « Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες » του Ν. 4172/2013 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που όρισε ο νομοθέτης με σκοπό τη διαφύλαξη των συναλλαγών από την εικονικότητα, βάσει των οποίων: « ...β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, [...]».

➤ Σύμφωνα με τη συνολική αξία των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων του έτους 2017 με αξία εκάστου άνω των 500,00€, ο προσφεύγων όφειλε να εξοφλήσει ποσό 260.212,09€ μέσω του τραπεζικού συστήματος, όπως αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο. Ο προσφεύγων, ωστόσο, εμφάνισε επιταγές συνολικού ύψους 103.510,09€, ενώ για το εναπομείναν ποσό δεν προσκόμισε κανένα τραπεζικό μέσο πληρωμής.

➤ Βάσει των απαντήσεων των πιστωτικών ιδρυμάτων αναφορικά με τις εμφανιζόμενες επιταγές, φέρεται αυτές να οπισθογραφούνται από την εκδότρια αμέσως μετά την οπισθογράφιση του προσφεύγοντα και κατόπιν να μεταβιβάζονται σε πρόσωπα που δεν προκύπτει εμπορική/ υπαλληλική/ εταιρική σχέση με την εκδότρια. Αντιθέτως, για πολλά από αυτά τα πρόσωπα εντοπίστηκε κατά κύριο λόγο εμπορική συναλλαγή με τον προσφεύγοντα, καθώς και με την εταιρεία

«.....» Α.Φ.Μ –», στην οποία ο προσφεύγων είναι μέλος με ποσοστό 40%. Συνεπώς, οι οπισθογραφίες της εκδότριας κρίνονται ως εικονικές με απώτερο σκοπό να προσδώσουν νομιμοφάνεια στην εξόφληση των συναλλαγών μεταξύ προσφεύγοντα και της εκδότριας οντότητας.

➤ Όλα τα αντίγραφα επιταγών που προσκόμισε ο προσφεύγων φέρουν στην πίσω όψη τους εκτός από την σφραγίδα και υπογραφή του, ως πρώτου οπισθογράφου και την σφραγίδα και υπογραφή της εκδότριας των τιμολογίων. Δεν είθισται ωστόσο ο εκδότης (στην παρούσα περίπτωση ο προσφεύγων) μιας επιταγής να έχει στη διάθεσή του την πληροφορία της αμέσως επόμενης οπισθογράφησης από αυτόν, από την στιγμή της μεταβίβασής της. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος εύλογα οδηγείται στο συμπέρασμα ότι υπήρξε συμπαιγνία μεταξύ των ανωτέρω, προκειμένου να διευκολύνεται η όλη διαδικασία της νομιμοφανούς εξόφλησης.

➤ Δεν προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα οντότητα κάποιο σχετικό έγγραφο-ιδιωτικό συμφωνητικό, στο οποίο να θέτονται οι λεπτομέρειες της συμφωνίας των συμβαλλόμενων μερών (όπως είδος παρεχόμενων εργασιών, χρόνος εκτέλεσης αυτών, αμοιβή κ.λ.π.), έτσι ώστε να προστατεύονται τα συμφέροντά τους με τρόπο σαφή και πλήρη. Σημειώνεται ότι, ο προσφεύγων, στην υπεύθυνη δήλωση που υπέβαλε, δήλωσε πως θα προσκόμιζε τέτοια συμφωνητικά, χωρίς ωστόσο να το πράξει.

➤ Η εκδότρια δήλωσε ότι εξέδωσε στο φορολογικό έτος 2017 προς τον προσφεύγοντα πεντακόσια δέκα επτά (517) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 392.440,22€, αντί πεντακοσίων δέκα έξι (516) συνολικής καθαρής αξίας 392.040,22€, τα οποία προσκομίστηκαν, κατασχέθηκαν και βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία της επιχείρησης του προσφεύγοντα. Λαμβάνεται από τον έλεγχο η μεγαλύτερη συνολική καθαρή αξία, η οποία προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών της εκδότριας του έτους 2017, διότι η τελευταία δεν προσκόμισε τα βιβλία ώστε να είναι εφικτή η ταυτοποίηση των τιμολογίων.

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία *«δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»* ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»*

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το αντικείμενο των επίμαχων συναλλαγών ευρίσκετο σε πλήρη αντιστοιχία και σε απόλυτη συνάφεια με το αντικείμενο της δραστηριότητας του προσφεύγοντος και της επιχείρησης της εκδότριας.

Επειδή, οι εργασίες που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια δεν ταυτίζονται με τις δηλωθείσες δραστηριότητες της εκδότριας οντότητας, όπως εμφανίζονται στο μητρώο του υποσυστήματος του TAXIS. Περαιτέρω, ο έλεγχος απέδειξε ότι η εκδότρια δεν ήταν δυνατόν να παρέχει τα είδη και τις εργασίες που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, διότι δεν είχε ούτε αγορές/αποθέματα, ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ούτε την υλικοτεχνική υποδομή. Η κρίση, δε, αυτή της Φορολογικής Αρχής στηρίχτηκε στη συνολική και όχι στη μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων, από όπου προκύπτει με σαφήνεια ότι η εκδότρια των τιμολογίων δε διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες και να διαθέσει τα επίμαχα είδη. Ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτός ως αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται επιπλέον ότι οι αιτιάσεις της Φορολογικής Αρχής ως προς την πορεία των επιταγών είναι έωλες και βασίζονται σε απλή πιθανολόγηση, ο ισχυρισμός, δε, περί κατάτμησης των συναλλαγών δεν αποδεικνύεται.

Επειδή στις περιπτώσεις που η εξόφληση των τιμολογίων γινόταν με επιταγές (είκοσι τέσσερα τιμολόγια άνω των 500,00€, έναντι πεντακοσίων δεκαέξι στο σύνολο) διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι οι επιταγές αυτές μεταβιβάζονται σε πρόσωπα, για τα οποία δεν προκύπτει εμπορική/ υπαλληλική/ εταιρική σχέση με την εκδότρια εταιρεία. Για πολλά από αυτά τα πρόσωπα εντοπίστηκε κατά κύριο λόγο εμπορική συναλλαγή με τον προσφεύγοντα, καθώς και με την εταιρεία «.....» Α.Φ.Μ –», στην οποία ο προσφεύγων είναι μέλος με ποσοστό 40%. Ως εκ τούτου οι αιτιάσεις του ελέγχου δεν είναι έωλες, όπως αλυσιτελώς ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αλλά βασίζονται σε πραγματικά γεγονότα για τα οποία ο προσφεύγων δεν προβάλλει καμία εξήγηση. Επισημαίνεται ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά πληρωμών για το σύνολο των τιμολογίων με αξία άνω των 500,00 €.

Ο ισχυρισμός δε του προσφεύγοντα ότι δεν υπήρξε «κατάτμηση» των συναλλαγών και τιμολόγησή τους σε ποσά κατώτερα των πεντακοσίων (500) ευρώ είναι αβάσιμος, καθόσον από την επισκόπηση του πίνακα 2 της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. προκύπτει ότι κατά το χρονικό διάστημα από τον Φεβρουάριο έως το Σεπτέμβριο του 2017 εκδίδονταν τιμολόγια την ίδια ημερομηνία και για το ίδιο έργο με ποσά λίγο μικρότερα των πεντακοσίων ευρώ (βλ. σελίδες 5 έως 32 της σχετικής έκθεσης). Στη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου δεν γίνεται λόγος για παράνομη πρακτική, όπως επιλαμβάνεται ο προσφεύγων, αντιθέτως, αναφέρεται ότι είναι συνήθης πρακτική, να εκδίδονται εικονικά τιμολόγια αξίας έως 500 ευρώ έκαστο, προκειμένου να αποφευχθεί η εξόφληση αυτών, μέσω του τραπεζικού συστήματος και κατά συνέπεια να μην είναι σαφής και διακριτή η ροή των σχετικών χρηματικών συναλλαγών.

Επειδή κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣΤΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων δεν απέδειξε τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, και κυρίως δεν μπόρεσε να στοιχειοθετήσει τις συγκεκριμένες υπηρεσίες και είδη που έλαβε και ότι έγινε χρήση αυτών στον παραγωγικό του κύκλο, μολοντί έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν το αληθές των επίμαχων συναλλαγών. Η αποδοχή δε της καλής πίστης προϋποθέτει τη στοιχειοθέτηση της λήψης συγκεκριμένων υπηρεσιών και ειδών, κάτι που δεν συντρέχει στην κρινόμενη υπόθεση. Τουναντίον, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους, διότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει τις υπηρεσίες και τα είδη που αναγράφονται στα στοιχεία αυτά. Λαμβάνοντας δε υπόψη αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία του προσφεύγοντος δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση της εκδότριας των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι ο όγκος των επίμαχων συναλλαγών, και το ύψος της αξίας τους προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων κ.λ.π., στο πλαίσιο των οποίων είναι αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στον προσφεύγοντα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί καλής πίστης στο πρόσωπο της εκδότριας τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Επειδή ο προσφεύγων δεν ειδικεύει με τους ισχυρισμούς του τυχόν εσφαλμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις ή υπολογιστικά λάθη των εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 15/12/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **ΑΦΜ**

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

1. Η με αριθμό με αριθμό/15-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	281.467,80 €	281.467,80 €

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

2. Η με αριθμό με αριθμό/15-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	141.134,46 €	141.134,46 €
Ποσό για έκπτωση	708,34	708,34

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο 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.