



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21-02-2024

Αριθμός απόφασης: 424

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail: ded.thess@aaade.gr

Url: www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) 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)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 01-11-2023 και με αριθμό πρωτ..... **ενδικοφανή προσφυγή** του με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά:

α) της υπ' αριθμ. /04-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου τουΕΛΚΕ,

β)της υπ'αριθμ./04-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του ΕΛΚΕ

γ)της υπ'αριθμ./04-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΕΛΚΕ,

δ)της υπ'αριθμ./04-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου τουΕΛΚΕ

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις του ΕΛΚΕ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01-11-2023 και με αριθμό πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ...../04-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου τουΕΛΚΕ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κύριου φόρου ύψους 26.088,72€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 13.044,36€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 4.008,74€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 43.141,82€.

Με την υπ' αριθμ...../04-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του .. ΕΛΚΕ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κύριου φόρου ύψους 11.284,24€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 5.642,12€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.373,38€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 18.299,74€.

Με την υπ' αριθμ./04-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου τουΕΛΚΕ προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 18.962,88€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 9.481,45€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 28.444,33€ και μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 357,12€.

Με την υπ' αριθμ./04-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου τουΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο από 190,21€ σε 67,26€ και προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 11.490,18€, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 5.745,09€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 17.235,27€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος των από 04-10-2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ του ΕΛΚΕ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ./01-02-2023 εντολής του Προϊσταμένου του.

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσαν το με αρ./31-01-2022 δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ και η συνημμένη έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε για την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, για την οποία διαπιστώθηκε ότι τα έτη 2017 έως 2019 εξέδωσε χίλια οκτακόσια δέκα οκτώ (1.818) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 43.790.731,72€ πλέον ΦΠΑ 10.509.775,61€ προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς την ελεγχόμενη, η οποία, σύμφωνα με τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών-προμηθευτών έλαβε το έτος 2017 πενήντα πέντε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 80.500,00€ πλέον ΦΠΑ 19.320,00€ και το έτος 2018 τριάντα τέσσερα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 46.900,00€ πλέον ΦΠΑ 11.256,00€. Ειδικότερα, σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου για την εκδότη επιχείρηση, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για ανύπαρκτη συναλλακτική επιχείρηση χωρίς ουσιαστική συναλλακτική δραστηριότητα, καθώς δεν είχε τον εξοπλισμό, την υποδομή (έδρα, λοιπές εγκαταστάσεις, μηχανήματα) για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών και επί των στοιχείων που εξέδωσε κατά την ελεγχόμενη περίοδο αλλά εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας, προκειμένου με διαδοχικές τιμολογήσεις να ωφεληθεί, μέσω της οικειοποίησης του Φ.Π.Α. και λοιπών φόρων, για συναλλαγές που ουδέποτε πραγματοποίησε, με σκοπό την επιδίωξη οφέλους από την ίδια ή και τρίτα πρόσωπα, ενώ αντίστοιχο ήταν και το όφελος για τις λήπτριες επιχειρήσεις.

Εν συνεχεία, το ΕΛΚΕ επέδωσε την με αρ. πρωτ./04-07-2023 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων στον προσφεύγοντα, ο οποίος προσκόμισε την με αρ. πρωτ./17-05-2022 βεβαίωση του ανακριτικού τμήματος της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας σχετικά με πυρκαγιά που έλαβε χώρα στις 22-04-2022 σε οικοπεδικό χώρο ιδιοκτησίας της επιχείρησης «.....», με αποτέλεσμα να καεί ολοσχερώς ο χώρος γραφείων της ομόρρυθμης εταιρίας, ενώ σύμφωνα με υπεύθυνη δήλωση του προσφεύγοντος καταστράφηκαν όλα τα φορολογικά αρχεία τόσο της ομόρρυθμης εταιρίας όσο και της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, ώστε δεν ήταν εφικτό να προσκομίσει τα ζητηθέντα. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος, υιοθετώντας το πόρισμα ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, έκρινε ότι ο προσφεύγων έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά παράβαση των άρθρων 1,3,5,8,9,11 του Ν.4308/2014, πρόσθεσε στα καθαρά κέρδη φορολογικών ετών 2017 και 2018 τη συνολική καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και αφαίρεσε τις αντίστοιχες εισροές και τον φόρο εισροών ως προς τη φορολογία ΦΠΑ. Για τη διαπίστωση των παραβάσεων κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ./30-08-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικών ετών 2017 και 2018, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ.πρ./27-09-2023 υπόμνημα με τις απόψεις του που δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τη μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Διατηρεί ατομική επιχείρηση χονδρικού εμπορίου παλετών στη από το έτος 1997. Οι συναλλαγές είναι πραγματικές. Συνομιλούσε με τους «.....» και «.....», για λογαριασμό της προμηθεύτριας εταιρίας, με σκοπό την οριοθέτηση της συνεργασίας τους. Παρέλαβε τα εμπορεύματα με φορτηγό της επιχείρησής του, με αριθμό κυκλοφορίας, από έναν ακάλυπτο χώρο στις, επί της οδού Η προμηθεύτρια επιχείρηση ήταν υπαρκτή, με έναρξη, δραστηριότητα, ΑΦΜ και έδρα. Ήταν κατασκευαστική εταιρία που πωλούσε και παλέτες. Η φορολογική αρχή οδηγήθηκε στο συμπέρασμα περί εικονικότητας μόνο από έμμεσες

παραδοχές που απορρέουν από την πλευρά της εκδότριας επιχείρησης, ενώ η κακή και μόνο οικονομική, λογιστική και φορολογική κατάσταση του εκδότη δεν οδηγεί στο συμπέρασμα περί εικονικότητας της συναλλαγής. Δεν πραγματοποιήθηκε έλεγχος στην επιχείρησή του. Η φορολογική αρχή, ενώ θεωρεί εικονικές τις αγορές των προϊόντων, δέχεται τις πωλήσεις ως πραγματικές. Όσον αφορά την εξόφληση των συναλλαγών, οι περισσότερες γίνονταν με μετρητά, ενώ όσες πραγματοποιήθηκαν μέσω τραπεζής, αυτές έγιναν από λογαριασμό της συζύγου του που απεβίωσε το 2019, τα δε σχετικά παραστατικά καταστράφηκαν λόγω της από 22-04-2022 πυρκαγιάς. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε, ως όφειλε, την εικονικότητα των συναλλαγών. Περαιτέρω, ο προσφεύγων ζητά να κληθεί σε ακρόαση προς ανάπτυξη των ισχυρισμών του.

Επειδή, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ 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.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ :«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, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε :«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2859/2000 :«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,.....»

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ.5 του Κ.Φ.Δ. δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου ως εξής : «.....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 εταιρεία, 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 Κώδικα 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά (116/2013 ΣτΕ) ότι, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης 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, να 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 πραγματοποίησής 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, επιπλέον, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου (ΣτΕ 1404/2015). Εξ άλλου, 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 προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

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, δεν υπάρχει παράλειψη τήρησης 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 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 ελέγχου (ΣΤΕ 2633/2002).

Επειδή, στο άρθρο 61 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται :«1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.»

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. 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, στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή ορθά θεμελίωσε αρχικά την κρίση της για τη λήψη από τον προσφεύγοντα εικονικών φορολογικών στοιχείων, στις διαπιστώσεις για την εκδότηρια οντότητα, όπως αποτυπώνονται στην έκθεση μερικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, σύμφωνα με την οποία, η εκδότηρια επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη οντότητα για τους κάτωθι λόγους:

- 1) Ήταν εκδότηρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των συναλλαγών της για τα φορολογικά έτη 2014-2016, σύμφωνα με την από 12-12-2019 σχετική έκθεση ελέγχου.
- 2) Δεν λειτουργούσε ούτε στη δηλωθείσα διεύθυνση έδρας ούτε στα υποκαταστήματα ούτε εντοπίστηκε από τον έλεγχο να ασκεί δραστηριότητα σε οποιαδήποτε άλλη διεύθυνση στο ελεγχόμενο χρονικό διάστημα.
- 3) Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 έως 2019, ούτε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις περιόδους από 01-08-2018 έως 31-12-2019, ενώ για την περίοδο από 01-01-2017 έως 31-07-2018 υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις που εμφανίζουν μικρά πιστωτικά υπόλοιπα, καθώς καταχώρησε ποσά φορολογητέων εισροών μεγαλύτερα κατά 24.496.731,17€ σε σχέση με τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών προμηθευτών. Επιπλέον, στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ καταχώρησε ποσά φορολογητέων εκροών μικρότερα κατά 13.676.910,61€ σε σχέση με τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών-προμηθευτών.
- 4) Για την περίοδο από 01-08-2018 έως 31-12-2019 δεν δήλωσε ότι απασχολεί εργατοϋπάλληλικό προσωπικό, ενώ δήλωσε πωλήσεις ύψους 17.828.607,55€ στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ.

- 5) Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών προμηθευτών της ίδιας αλλά και τρίτων (αντισυμβαλλομένων), για την ελεγχόμενη περίοδο, προκύπτουν υπερβολικά μεγάλες αποκλίσεις μεταξύ φερόμενων πωλήσεων και αντίστοιχων αγορών – εξόδων, που δεν συνάδουν με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική, ήτοι συνολικά 43.790.731,72 € πωλήσεις και 1.262.709,63 € αγορές – έξοδα. Από το ως άνω ποσό των αγορών – εξόδων, συναλλαγές συνολικού ποσού 900.134,35 € φέρεται να έχουν διενεργηθεί από οντότητες που εμφανίζουν ετερόκλητες δραστηριότητες με αυτές της ελεγχόμενης.
- 6) Εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ), κατά την ελεγχόμενη περίοδο, έσοδα από πωλήσεις χωρίς αντίστοιχες αγορές, έξοδα, ή λειτουργικές δαπάνες, ενώ στις περιπτώσεις που εμφανίζει αυτές, κατά το μεγαλύτερο μέρος τους (91,2%), φέρονται να διενεργήθηκαν από οντότητες οι οποίες, δεν ανταποκρίθηκαν στην παροχή πληροφοριών και στοιχείων προς την φορολογική αρχή ή απενεργοποιήθηκε ο ΑΦΜ/ΦΠΑ τους για την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών ή εμφανίζουν ετερόκλητες δραστηριότητες με αυτές της ελεγχόμενης. Το φορολογικό έτος 2019 κατά το οποίο η δεν υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις, οι «αντισυμβαλλόμενοι» της δεν δηλώνουν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών που υποβάλλουν, ποσά πωλήσεων (αγορών, εξόδων για την ελεγχόμενη), ενώ τα αντίστοιχα δηλωμένα ποσά αγορών (φερόμενων πωλήσεων για την ελεγχόμενη), ανέρχονται στο ποσό των 10.456.384,94 €. Για την οντότητα δεν προκύπτουν, κατά την ελεγχόμενη περίοδο, ουσιαστικά ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καθώς και εισαγωγές από τρίτες χώρες.
- 7) Η ελεγχόμενη φέρεται να διενήργησε πωλήσεις κατά τα έτη 2017-2018 συνολικής αξίας 1.056.623,72 € σε οντότητα, για την οποία εστάλη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σχετική έκθεση ελέγχου που αφορά την αναστολή χρήσης του Α.Φ.Μ. της, για τη διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.
- 8) Δεν κατέχει ούτε κατείχε μηχανήματα έργου, οχήματα και λοιπό εξοπλισμό που θα της ήταν απαραίτητα για τη διενέργεια των εργασιών της, τα οποία να έχουν ταξινομηθεί και απογραφεί από την αρμόδια Διεύθυνση του Υπουργείου Υποδομών και μεταφορών.
- 9) Η αρμόδια Δ.Ο.Υ., προέβη σε έκδοση απόφασης για αναστολή χρήσης του Α.Φ.Μ. της για την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ 1200/02-09-2015, καθώς η ελεγχόμενη : α) δεν βρέθηκε στη διεύθυνση που έχει δηλώσει ως έδρα ή ως υποκαταστήματα και δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όπως είχε υποχρέωση ώστε να είναι εφικτή η επικοινωνία μεταξύ αυτής και της φορολογικής διοίκησης, β) δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, γ) δεν ανταποκρίθηκε στο Σ.Δ.Ε. – Κλήση σε Ακρόαση, με το οποίο ενημερώθηκε για την πρόθεση της φορολογικής Διοίκησης περί αναστολής χρήσης του Α.Φ.Μ. της για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.
- 10) Τα πρόσωπα που διετέλεσαν διαχειριστές της οντότητας κατά την ελεγχόμενη περίοδο και που συμμετείχαν στην ελεγχόμενη, ήταν πρόσωπα αγνώστου διαμονής (σκηνίτες κ.λπ.). Αν και αναζητήθηκαν στις διευθύνσεις κατοικίας που είχαν δηλώσει στην φορολογική αρχή, δεν εντοπίστηκαν.
- 11) Δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις της φορολογικής αρχής.

Επειδή, εν συνεχεία, ο έλεγχος του ΕΛΚΕ επέδωσε την με αρ. πρωτ. /04-07-2023 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων στον προσφεύγοντα, αλλά αυτός δεν τα προσκόμισε, καθιστώντας ανέφικτη τη διενέργεια περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο δε ισχυρισμός του ότι δεν διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρησή του απορρίπτεται ως καταχρηστικά

προβαλλόμενος. Επιπλέον, το γεγονός της πυρκαγιάς ως γεγονός ανωτέρας βίας που υπό προϋποθέσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΔ, απαλλάσσει τον φορολογούμενο από την καταβολή τόκων και προστίμων, δεν μπορεί να αντιταχθεί έναντι της φορολογικής αρχής ως αδυναμία απόδειξης της πραγματοποίησης των συναλλαγών και ως απαγόρευση της φορολογικής αρχής να προβεί σε έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ. Επιπρόσθετα, από τη βεβαίωση της πυροσβεστικής υπηρεσίας δεν προκύπτει με αδιαμφισβήτητο τρόπο η απώλεια του συνόλου των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο, ούτε παρέχει επαρκείς εξηγήσεις, για την πραγματοποίηση των συναλλαγών, ενώ φέρει το σχετικό βάρος απόδειξης. Συγκεκριμένα, επικαλείται ότι συνεργάστηκε με συγκεκριμένα πρόσωπα, τα στοιχεία των οποίων και η σχέση τους με την εκδότρια επιχείρηση δεν επαληθεύονται από τα στοιχεία του taxis. Επιπλέον, επικαλείται, χωρίς να προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία, ότι παραλάμβανε τα εμπορεύματα από χώρο επί της οδού, στις, όπου η δηλωθείσα διεύθυνση υποκαταστήματος, στην οποία δεν λειτούργησε ποτέ επιχείρηση η εκδότρια οντότητα, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου. Περαιτέρω, δεν απέδειξε την εξόφληση των συναλλαγών, καθώς ισχυρίζεται ότι τα περισσότερα φορολογικά στοιχεία εξοφλήθηκαν με μετρητά και τα υπόλοιπα μέσω τραπεζικού λογαριασμού της συζύγου του, για τα οποία δεν προσκομίζει οποιοδήποτε παραστατικό.

Επειδή, στις από 04-10-2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ελέγχου ΦΠΑ, αναλυτικά αποτυπώνεται η αιτιολογημένη κρίση του ελέγχου ότι ο προσφεύγων έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Επειδή, έχει κριθεί ότι όταν η φορολογική αρχή αποδεικνύει ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, παρέλκει η εξέταση της καλής πίστης του λήπτη.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζει προς ανταπόδειξη στοιχεία, τα οποία θα έθεταν σε αμφισβήτηση τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου, ούτε απέδειξε ότι παρελήφθησαν τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, έστω από τρίτο συναλλασσόμενο πρόσωπο, ώστε στη συνέχεια να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του κατά τη λήψη αυτών.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται γενικά και αόριστα ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν, με σκοπό να αναιρέσει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, αλλά οι ισχυρισμοί του δεν συνοδεύονται από αποδεικτικά στοιχεία.

Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει νέα στοιχεία, ώστε να κληθεί σε ακρόαση ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ.

Την **απόρριψη** της από 01-11-2023 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την **επικύρωση**:

α)της υπ'αριθμ./04-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου τουΕΛΚΕ,

β)της υπ'αριθμ./04-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του ΕΛΚΕ,

γ)της υπ'αριθμ./04-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΕΛΚΕ,

δ)της υπ'αριθμ./04-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του ΕΛΚΕ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ...../04-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	43.141,82€	43.141,82€

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

Υπ' αριθμ...../04-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	18.299,74€	18.299,74€

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

Υπ' αριθμ...../04-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	357,12€			357,12€
Σύνολο φόρου για καταβολή :		28.444,33€	28.444,33€	28.444,33€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ...../04-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης
---	---------------	---------------	----------------	--------------------------

φορολογικού έτους 2018				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	190,21€	67,26€	67,26€	122,95€
Σύνολο φόρου για καταβολή :		17.235,27€	17.235,27€	17.235,27€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με το άρθρο 53 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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.