



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 26/06/2024

Αριθμός απόφασης: 1606

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), 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 Α.Α.Δ.Ε. 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 **27/02/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΤΟΥ** με ΑΦΜ, κατά : α) της υπ' αριθμ. ../14-02-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και β) της υπ' αριθμ. ../14-02-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις από 04/06/2024 έγγραφες απόψεις της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

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

Επί της από 27/02/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **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:

Με τη αριθ. ../14-02-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 320.787,04 €, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ύψους 160.393,52 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 68.140,55€,ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 549.321,11€.

Με τη αριθ. ../14-02-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 353.431,15 €, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 ύψους 176.715,58 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 530.146,73€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Βέροιας, στα πλαίσια ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., κατόπιν διαβίβασης των με αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2023/8-12-2023, ΕΞ 2023/8-12-2023 και ΕΞ 2023/15-12-2023 Δελτίων Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και των από 6-12-2023 Πληροφοριακών Εκθέσεων ΕΛΠ Ν.4308/2014, Εισοδήματος και ΦΠΑ . Με τα ανωτέρω έγγραφα γνωστοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Βέροιας ότι η προσφεύγουσα:

α) Έλαβε και χρησιμοποίησε κατά την άσκηση των επαγγελματικών της δραστηριοτήτων, εξήντα (60) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 § 5 του Ν. 4987/2022, τα οποία εξέδωσε η οντότητα του με ΑΦΜ, για αγορές εμπορευμάτων που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 39α του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ), συνολικής αξίας 520.074,15€ άνευ ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

β) Έλαβε και χρησιμοποίησε κατά την άσκηση των επαγγελματικών της δραστηριοτήτων, είκοσι έξι (26) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 § 5 του Ν. 4987/2022, τα οποία εξέδωσε η οντότητα του με ΑΦΜ, συνολικής αξίας 206.793,00€ άνευ ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

γ) Εξέδωσε τριάντα τέσσερα (34) εικονικά φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικής αξίας 313.290,25€ άνευ ΦΠΑ, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 § 5 του Ν. 4987/2022, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 66 § 5 του Ν. 4987/2022.

δ) Εξέδωσε τριάντα τρία (33) μερικώς ως προς την αξία, εικονικά φορολογικά στοιχεία εσόδων με αξία μερικής εικονικότητας 438.269,04€ άνευ ΦΠΑ, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 § 5 του Ν. 4987/2022, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, καταγράφονται αναλυτικά στην από 06/12/2023 έκθεση ελέγχου ΕΛΠ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, τις διαπιστώσεις της οποίας έλαβε υπόψη η Δ.Ο.Υ. Βέροιας με τις από 14/02/2024 εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Η φορολογική αρχή, παρότι έφερε το σχετικό βάρος, δεν απέδειξε την εικονικότητα των συναλλαγών, ούτε σχημάτισε πλήρη και βέβαιη πεποίθηση για την εικονικότητα, ενώ εκτίμησε όχι μόνο μεμονωμένα στοιχεία της υπόθεσης, αλλά και στοιχεία απρόσφορα για την απόδειξη της εικονικότητας των εν λόγω συναλλαγών. Ειδικότερα η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη ότι :

-η επιχείρηση είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή, καθότι διέθετε έδρα, απασχολούσε εργαζομένους και είχε στη κατοχή της 4 φορτηγά οχήματα

- οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και αφορούσαν αγορές παλαιών σιδηρών και μετάλλων αλουμινίου από τους εκδότες των επίμαχων τιμολογίων, καθώς και την από μέρους της πώληση προς τους λήπτες των επίμαχων τιμολογίων,

-τα επίμαχα τιμολόγια καταχωρίστηκαν στα νομίμως τηρούμενα βιβλία της, στις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) προμηθευτών έτους 2017, η αξία δε αυτών συμπεριλήφθηκε στις αναγραφείσες

στο έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 αγορές εμπορευμάτων.

2) Παρανόμως γίνεται επίκληση τυπικών φορολογικών παραβάσεων, στις οποίες είχαν υποπέσει οι εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Τούτο δε διότι, όχι μόνο δεν είχε τη δυνατότητα, ούτε και το δικαίωμα να τις γνωρίζει κατά το χρόνο της συναλλαγής της με αυτούς, αλλά επιπροσθέτως, διότι δεν είναι ικανές από μόνες τους να αποδείξουν την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών. Εξάλλου, σχετικώς με τις τυπικές παραβάσεις που διαπιστώνονται είτε σε βάρος των εκδοτών είτε σε βάρος της ίδιας, οφείλεται να συνεκτιμηθεί το είδος της δραστηριότητάς τους, η οποία ασκείται κατά βάση υπό συνθήκες πλανοδίου εμπόρου.

3) Η φορολογική αρχή προκειμένου να στοιχειοθετήσει την εικονικότητα των συναλλαγών, προβαίνει σε αυθαίρετους συμπερασματικούς συλλογισμούς και επικαλείται στοιχεία όλως απρόσφορα για την απόδειξη της εικονικότητας, όπως, ενδεικτικά ότι :

- κύριος αγοραστής των υλικών του ήταν η ίδια, χωρίς ωστόσο να προσδιορίζεται το ποσοστό της αγοράς,

- στην πλειονότητα των περιπτώσεων, πριν από κάθε αγορά, εκείνος προηγουμένως είχε λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία αγοράς από τον, χωρίς επίσης να προσδιορίζεται εάν τα υλικά που αναγράφονταν στα φερόμενα ως εικονικά φορολογικά στοιχεία του, ταυτίζονταν (κατ'είδος και κατά ποσότητα) με εκείνα που προμηθεύτηκε από τον και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς αυτήν φέρουν την αποτύπωση της μηχανικής σφραγίδας της,

- κατά το φορολογικό έτος 2016 είχε καθαρά κέρδη ύψους μόλις 3.023,85€, παρότι μάλιστα προηγουμένως είχε καταγράψει πως επρόκειτο για μία επιχείρηση με μόλις εννέα μήνες δραστηριοποίησης και χωρίς προηγούμενη εμπειρία στο χώρο,

- αναζητήθηκε στην οδό και στις Αχαρνές το έτος 2021, ήτοι, 5 έτη αργότερα σε σχέση με το κρίσιμο έτος, αλλά δε βρέθηκε,

- η φορολογική αρχή αποδεικνύει την ανυπαρξία έδρας της επιχείρησής της, στηριζόμενη στο γεγονός ότι η διάρκεια της μίσθωσης ήταν μικρή, ωστόσο η μικρή διάρκεια της μίσθωσης αποσκοπούσε στην κάλυψη του χρονικού διαστήματος μέχρι την απόκτηση ιδιόκτητου χώρου προκειμένου να μην επιβαρύνεται η επιχείρησή της με το κόστος καταβολής μισθωμάτων για την τήρηση έδρας,

- εσφαλμένως δεν ελέγχθηκαν και δε συσχετίστηκαν τα εκδοθέντα από την ίδια 34 εικονικά φορολογικά στοιχεία προς τους «..... ΑΒΕΕ», «..... ΑΕ», «..... ΕΠΕ», «..... ΟΕ», «..... ΕΠΕ», «..... ΑΕΒΕ», «..... ΑΕ» και τα 33 μερικώς ως προς την αξία, εικονικά φορολογικά στοιχεία εσόδων προς τους «..... ΑΒΕΕ», «..... ΑΕ», «..... ΕΠΕ», «..... ΟΕ», «..... ΑΕΒΕ», «..... ΑΕ» με τις αγορές παγίων που είχε πραγματοποιήσει και τις προγενέστερες του 2016 χρήσεις, παρότι στην περίπτωση αυτή θα αποδεικνυόταν ότι είχε τη δυνατότητα να πουλήσει προς τους ανωτέρω τα επίμαχα εμπορεύματα, τα οποία είχε προμηθευτεί προ του 2016,

- το γεγονός ότι μεταφέρονται χρηματικά ποσά σε τραπεζικό της λογαριασμό από τον τραπεζικό λογαριασμό του συζύγου της ουδόλως συνιστά επιλήψιμη ενέργεια, ακόμη και εάν δεν υφίσταται συναλλακτικές σχέσεις μεταξύ των δύο συζύγων,

- οι πληρωμές που πραγματοποιούσε ο σύζυγός της προς τρίτο πρόσωπο (.....), σχετίζονταν με αγορές εμπορευμάτων του πρώτου από τον τελευταίο και ουδόλως αφορούν τις αποδεικνυόμενες από τα επίμαχα 60 φορολογικά στοιχεία εκδόσεως συναλλαγές της με εκείνον, πολλώ δε μάλλον δεν αποδεικνύουν την «ανακύκλωση χρημάτων» που επικαλείται όλως αναποδείκτως η φορολογική αρχή.

Συνεπώς επικαλείται ότι από τα ανωτέρω συνάγεται άνευ ετέρου, ότι η φορολογική αρχή απέτυχε να ικανοποιήσει το βάρος απόδειξης που της αναλογούσε, δηλαδή δεν κατάφερε να αποδείξει ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές ήταν αδύνατο να έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τις επιχειρηματικές δυνατότητες των εκδοτών. Περαιτέρω δε, απέτυχε να παρουσιάσει ουσιώδη αποδεικτικά στοιχεία που να αφορούν ειδικά τις συναλλαγές με την επιχείρησή της και να αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές δεν έλαβαν χώρα με τον τρόπο και το αντίτιμο που αναφέρεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς αναφέρουμε τα εξής :

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 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 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 με τις διατάξεις του **άρθρου 5 του Ν.4308/2015** (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «
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. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 παρ. 2 του ν.4987/2022**, ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν.4987/2022**, ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν.4987/2022** ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.*».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι : «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4.Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.*».

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν,

ν' αποδείξει 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, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως 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) (ΣτΕ 2115/2017, 506/2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 ΣτΕ, εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. 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, επιπλέον έχει κριθεί ότι, 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 884/2016, 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 ύπαρξής 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 στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία Φ.Π.Α.), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων και η από 6-12-2023 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ΕΛΠ (Ν.4308/2014) της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (Δ' Υποδιεύθυνση Λαμίας) στην οποία αναφέρεται ότι σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στο με α/α/2019 ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΔΕΛΤΙΟ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ (αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ /2019) και /2018 ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΔΕΛΤΙΟ της ΑΡΧΗΣ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΚΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ το οποίο απεστάλη στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ (σχετικό αρ. πρωτ. εισερχομένου εγγράφου /8-11-2018), τα οποία εν συνεχεία διαβιβάστηκαν για ενέργειες στη Δ'Υποδ/ση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ με έδρα τη Λαμία, διαπιστώθηκε ότι στο χώρο ανακύκλωσης απορριμμάτων (σκραπ) λειτουργούσε κύκλωμα κατασκευής και διακίνησης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Από το διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο στην έδρα της προσφεύγουσας στις 27/02/2020 αρχικά από υπαλλήλους της Β' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής και έπειτα στα γραφεία της Δ' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής με έδρα τη Λαμία, για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) και του Ν.4987/2022 (Κ.Υ.Δ), διαπιστώθηκαν τα εξής: Πρόκειται για ατομική επιχείρηση με ημερομηνία έναρξης εργασιών στις 21/03/2016 και αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων. Ως έδρα της επιχείρησης αρχικά δηλώθηκε υπαίθριος χώρος με κτίσμα επιφάνειας 36 τ.μ., επί της οδού -Τ.Κ. 13671 Αχαρνές – Ανατ. Αττικής, ωστόσο με την αρ. /18-12-2020 δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, δηλώθηκε η λύση της μίσθωσης με ημερομηνία λύσης στις 30/06/2016.

Σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα της ΑΑΔΕ, από την 06/02/2018 έως την ημέρα σύνταξης των οικείων εκθέσεων ελέγχου (6/12/2023 και 14/02/2024), η δηλωθείσα διεύθυνση έδρας είναι επί της οδού και, ΤΚ 13671 – Αχαρνές Ν. Αττικής, ενώ σύμφωνα με την ιστοσελίδα της στο διαδίκτυο (www.scapattikis.gr), φέρεται να βρίσκεται στη διεύθυνση - Αχαρνές ν. Αττικής, δηλαδή στην ίδια διεύθυνση με το υποκατάστημα του συζύγου της με ΑΦΜ

Ειδικότερα από το ιστορικό ελέγχου της Β' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, έγιναν οι εξής ενέργειες:

α) η προσφεύγουσα αναζητήθηκε, αλλά δε βρέθηκε στη δηλωθείσα στη φορολογική διοίκηση διεύθυνση έδρας, επί της οδού & - Αχαρνές.

β) στις 10/03/2020, απέστειλε το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ έγγραφο στο τμήμα αρχείου ταυτοτήτων της Διεύθυνσης ασφαλείας Αττικής, με το οποίο ζητήθηκε επιβεβαίωση της γνησιότητας των στοιχείων ταυτοπροσωπίας, τυχόν υποβολή δήλωση απώλειας αυτών και την τρέχουσα διεύθυνση κατοικίας της προσφεύγουσας. Το τμήμα αρχείου και ταυτοτήτων απάντησε ότι η προσφεύγουσα είναι κάτοικος Ημαθίας επί της οδού αρ. ...

γ) στις 21/05/2020 απέστειλε το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ Αίτημα παροχής Πληροφοριών του άρθρου 15 Ν.4987/2022, προς τους ιδιοκτήτες του ακινήτου επί της οδού αρ. – Αχαρνές, με το οποίο ζητήθηκαν πληροφορίες για τη μίσθωση ακινήτου ιδιοκτησίας τους από την προσφεύγουσα. Μέχρι τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης της ως άνω Υπηρεσίας, οι ανωτέρω ιδιοκτήτες, δεν ανταποκρίθηκαν.

δ) Στις 10/07/2020 απέστειλε αίτημα παροχής πληροφοριών προς το ΕΦΚΑ, με το οποίο ζητήθηκαν πληροφορίες σχετικά με το εάν η προσφεύγουσα απασχόλησε οποτεδήποτε και σε οποιοδήποτε επαγγελματικό χώρο ανθρώπινο δυναμικό. Στις 31/7/2020 το Β' τοπικό υποκατάστημα μισθωτών Αττικής απάντησε με το υπ' αριθ, έγγραφο του, ότι η προσφεύγουσα δεν βρέθηκε καταχωρημένη ως εργοδότης.

ε) Άρση τραπεζικού απορρήτου στο Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.) απευθυνόμενη προς όλα τα τραπεζικά ιδρύματα. Από τις απαντητικές επιστολές των πιστωτικών ιδρυμάτων προέκυψε ότι η ελεγχόμενη οντότητα κατείχε τραπεζικά προϊόντα (λογαριασμούς) στην Εθνική Τράπεζα, στην EUROBANK και στην Πειραιώς και κατά το έτος 2016 έναν τραπεζικό λογαριασμό στην EUROBANK, από την επεξεργασία/μελέτη του οποίου προέκυψαν μεταξύ άλλων, μεταφορές χρηματικών ποσών σε πρόσωπα με τα οποία η προσφεύγουσα δεν είχε πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή.

Διαπιστώσεις ελέγχου ως προς τις αγορές της προσφεύγουσας κατά το φορολογικό έτος 2016.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε σε σχετικά αιτήματα παροχής πληροφοριών και δεν προσκόμισε τα λογιστικά αρχεία της ατομικής της επιχείρησης, ο έλεγχος αναζήτησε τους

αντισυμβαλλόμενους προμηθευτές και τους πελάτες της, όπως αυτοί προέκυψαν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών και προμηθευτών, προκειμένου να προσκομίσουν, τα εκδοθέντα προς την προσφεύγουσα και τα ληφθέντα, ανά περίπτωση, φορολογικά στοιχεία, τα έγγραφα μεταφοράς και τα τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης των συναλλαγών. Όλες οι επιχειρήσεις ανταποκρίθηκαν και απέστειλαν τα ζητηθέντα στοιχεία.

Από τον έλεγχο των συναλλαγών της χρήσης 2016 της προσφεύγουσας με τις επιχειρήσεις «..... MON. ΕΠΕ», «..... ΙΚΕ» και «..... MON/ΠΗ Α.Ε.», διαπιστώθηκε ότι οι ως άνω εκδότες καταχώρησαν τις συναλλαγές στα τηρούμενα διπλογραφικά τους βιβλία, δήλωσαν τις σχετικές συναλλαγές στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών, η μεταφορά των υλικών πραγματοποιήθηκε είτε με φορτηγά ιδιοκτησίας των εκδοτών, είτε με φορτηγά ιδιοκτησίας τρίτων και η πώληση συγκεκριμένων ειδών εμπεριέχεται στο αντικείμενο δραστηριότητάς τους, ενώ η εξόφληση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων έγινε νομότυπα, μέσω τραπεζικού συστήματος. Όσον αφορά τις συναλλαγές της χρήσης 2016 της προσφεύγουσας με την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, από ιδιαίτερο έλεγχο που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης στην ανωτέρω επιχείρηση, διαπιστώθηκε ότι αυτή εξέδωσε εξήντα (60) φορολογικά στοιχεία προς την προσφεύγουσα, συνολικής καθαρής αξίας 520.074,15€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους. Κύριος προμηθευτής της προσφεύγουσας ήταν ο σύζυγός της, ο οποίος εξέδωσε προς αυτήν φορολογικά στοιχεία που αντιπροσωπεύουν το 50,37% των αγορών της (520.074,15/1.032.452,46). Επίσης διαπιστώθηκε ότι στην πλειονότητα των περιπτώσεων, ο (προμηθευτής), πριν από κάθε πώληση προς την προσφεύγουσα (.....) είχε προηγουμένως λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία αγοράς από τον Συγκεκριμένα από ιδιαίτερο έλεγχο που διενεργήθηκε στον τελευταίο (..... το μεγαλύτερο προμηθευτή του από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε πώληση εμπορευμάτων, καθώς δεν διέθετε έδρα, δεν διέθετε προσωπικό, δεν είχε πραγματοποιήσει τις αντίστοιχες αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή/και εισαγωγές, ούτε διέθετε τα ανάλογα αποθέματα, και κατά τη χρήση 2016 εξέδωσε προς την ελεγχόμενη επιχείρηση του εκατόν είκοσι εννιά (129) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 884.435,30€ άνευ Φ.Π.Α.. Επιπλέον, δεν προέκυψε η μεταφορά των εμπορευμάτων στο υποκατάστημα που λειτουργούσε η επιχείρηση του διότι σε όλα τα εκδοθέντα παραστατικά πώλησης αναγράφεται ως τόπος αποστολής η έδρα του εκδότη που δεν λειτούργησε ποτέ και ως τόπος παράδοσης η έδρα της επιχείρησης που δεν λειτουργούσε τουλάχιστον από 10/09/2013 και έπειτα. Επιπλέον προκειμένου να προσδοθεί αληθοφάνεια και νομιμοφάνεια στις εικονικές συναλλαγές, η επιχείρηση του εμφάνισε πληρωμές προς τον εκδότη με χρήση ταχυδρομικών επιταγών, οι οποίες ωστόσο αντιστοιχούν σε πολύ μικρό μέρος της συνολικής αξίας των υποτιθέμενων αγορών. Όλες οι ταχυδρομικές επιταγές, συνολικής αξίας 121.242,00€ εκδόθηκαν από τον

..... και εισπράχθηκαν από τον, την ίδια ημέρα και στο ίδιο κατάστημα των ΕΛ.ΤΑ., γεγονός που προϋποθέτει την ταυτόχρονη παρουσία και των δύο. Από την έρευνα της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι ο λειτουργούσε την επιχείρηση του μόνο μέσω του υποκαταστήματός του στις Αχαρνές Αττικής, αφού η έδρα στην Ημαθίας είχε πάψει να υφίσταται τουλάχιστον από 10/09/2013 και εφεξής. Επιπλέον, κατά το ίδιο χρονικό διάστημα η κατοικία του ήταν επίσης στις Αχαρνές Αττικής, επί της οδού Συνεπώς, σύμφωνα με την κρίση του ελέγχου εάν οι πληρωμές ήταν πραγματικές, δεν υπήρχε λόγος να μεταβεί στη Θεσσαλονίκη για να εκδώσει τις ταχυδρομικές επιταγές. Όλα τα παραπάνω οδήγησαν στο ασφαλές συμπέρασμα ότι ο, με τη χρήση πολλαπλών ταχυδρομικών επιταγών που εξέδωσε και εισπράχθηκαν την ίδια ημέρα και στο ίδιο κατάστημα ΕΛ.ΤΑ., αποσκοπούσε ξεκάθαρα να προσδώσει νομιμοφάνεια στις υποτιθέμενες συναλλαγές του με τον, εμφανίζοντας ότι τα τιμολόγια πληρώθηκαν τυπικά μέσω των πιστωτικών ιδρυμάτων, αλλά ουσιαστικά με χρήση μετρητών, με σκοπό την ανακύκλωση των χρημάτων. Για τα υπόλοιπα παραστατικά αγορών που έλαβε ο από τον εκδότη , συνολικής αξίας 763.193,30€ (= 884.435,30€ - 121.242,00€), δεν προσκόμισε οποιοδήποτε αποδεικτικό εξόφλησης.

Σχετικά με τις συναλλαγές της χρήσης 2016 της προσφεύγουσας με την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ από ιδιαίτερο έλεγχο που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης στην ανωτέρω επιχείρηση, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε στη χρήση 2016 είκοσι έξι (26) εικονικά φορολογικά στοιχεία που αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους από την επιχείρηση «.....», συνολικής αξίας 206.793,00€. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, όλα τα εκδοθέντα τιμολόγια προς την προσφεύγουσα φέρουν ως διεύθυνση Δεκελείας 168 και οι μεταφορές από την εκδότρια προς τη λήπτρια εμφανίζονται να πραγματοποιούνται με το Φ.Ι.Χ., ιδιοκτησίας του , πατέρα του Σε κάποιες περιπτώσεις προέκυψε ότι την ίδια ημέρα το φορτηγό χρησιμοποιήθηκε για μεταφορά εμπορευμάτων στην προσφεύγουσα και ταυτόχρονα παρουσιάζεται να παραλαμβάνει εμπορεύματα από προμηθεύτριες επιχειρήσεις στην Κρήτη. Είναι αδύνατο ένα όχημα που βρίσκεται στην Κρήτη, να γυρίσει στην Ημαθία την ίδια ημέρα και να μεταφέρει εμπορεύματα στην Αθήνα. Επίσης, από δύο στελέχη τιμολογίων με νούμερα 51-100 και 101-150, εκδίδονται συνεχόμενα τιμολόγια μόνο προς την επιχείρηση της προσφεύγουσας από νούμερο 92-117 από 10-10-2016 έως 9-11-2016, δηλαδή για έναν ολόκληρο μήνα.

Διαπιστώσεις ελέγχου ως προς τις πωλήσεις της προσφεύγουσας κατά το φορολογικό έτος 2016

Καθώς ο έλεγχος είχε στην κατοχή του την συντριπτική πλειοψηφία τόσο των εκδοθέντων όσο και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων από και προς την ελεγχόμενη, προέβη στην επεξεργασία – αντιπαραβολή των αγορών με τις πωλήσεις της ελεγχόμενης, με την μέθοδο της κλειστής αποθήκης, για τον προσδιορισμό τυχόν διαφορών που ενδεχομένως προκύπτουν από πωλήσεις που δεν

δικαιολογούνται από αντίστοιχες αγορές κατά τη διάρκεια του ελεγχόμενου έτους 2016. Σύμφωνα με τα ληφθέντα και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, κατά το έτος 2016 η προσφεύγουσα εμπορεύθηκε αλουμίνια ακαθάριστα, αλουμίνιο μαλακό, αλουμίνιο σκληρό, προφίλ αλουμινίου, φυλλαράκια αλουμινίου, γρέζι αλουμινίου, ζάντες αλουμινίου, ψυγεία αλουμινίου σκραπ, παλαιοί ηλεκτροκινητήρες σκραπ, χαλκός Β, φώσφορος, αντιμόνιο και καλώδια. Ο έλεγχος για λόγους χρηστής διοίκησης και για να μην αδικηθεί η προσφεύγουσα προέβη σε έρευνα στο διαδίκτυο, έτσι ώστε να έχει τη δυνατότητα να εντάξει κάποιες από τις ανωτέρω ειδικές κατηγορίες σε άλλες πιο γενικές κατηγορίες. Κατόπιν σχετικής έρευνας στο διαδίκτυο ο έλεγχος συμπεριέλαβε στο είδος «Μαλακό αλουμίνιο» τα εξής είδη: α) μαλακό αλουμίνιο και β) φυλλαράκια αλουμινίου και στο είδος «σκληρό αλουμίνιο» τα εξής είδη: α) σκληρό αλουμίνιο, β) κινητήρες και γ) ζάντες.

Για την διενέργεια ελέγχου με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης λήφθηκαν υπόψη τα ακόλουθα:

-Επειδή η προσφεύγουσα προέβη σε έναρξη εργασιών στις 21/03/2016, δεν υπάρχουν αποθέματα έναρξης.

-Στις περιπτώσεις που αναγράφονται Τιμολόγια αγοράς και πώλησης εμπορευμάτων χωρίς ποσότητες, έχει προηγηθεί η αναγραφή των αντίστοιχων ποσοτήτων στα σχετικά Δελτία Αποστολής.

-Η καταχώριση των παραστατικών αγοράς και πώλησης εμπορευμάτων πραγματοποιήθηκε με χρονολογική σειρά, με βάση την ημερομηνία και την ώρα έκδοσης του κάθε παραστατικού.

-Επισημαίνεται ότι από την επεξεργασία εξαιρέθηκαν οι οντότητες του με Α.Φ.Μ και του με Α.Φ.Μ., καθώς από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε η εικονικότητα στο σύνολο των μεταξύ τους συναλλαγών.

Από τον έλεγχο των συναλλαγών της προσφεύγουσας με την επιχείρηση «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε στη χρήση 2016, προς την ανωτέρω επιχείρηση, οκτώ (8) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την ποσότητα και κατ'επέκταση ως προς την αξία, όπου η εικονικότητα προσδιορίστηκε στο ποσό των 237.231,44€ και δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 75.156,88€ άνευ ΦΠΑ, καθόσον από τη διενέργεια της κλειστής αποθήκης προέκυψε ότι οι πωληθείσες ποσότητες, όπως αυτές αναγράφονται στα εκδοθέντα από την προσφεύγουσα φορολογικά στοιχεία δε δικαιολογούνται από τις αντίστοιχες αγορές της. Οι επαληθεύσεις αποτυπώνονται αναλυτικά στις σελίδες 54-56 της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ – Δ' Υποδιεύθυνση Λαμίας και στις σελίδες 44-46 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος ν. 4172/2013 και 4987/2022 της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Από τον έλεγχο των συναλλαγών της προσφεύγουσας με την επιχείρηση «..... Α.Β.Ε.Ε.» με ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε στη χρήση 2016, προς την ανωτέρω επιχείρηση δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 29.900,00€ άνευ ΦΠΑ, καθόσον από τη διενέργεια της κλειστής αποθήκης

προέκυψε ότι οι πωληθείσες ποσότητες όπως αυτές αναγράφονται στα εκδοθέντα από την προσφεύγουσα φορολογικά στοιχεία δε δικαιολογούνται από τις αντίστοιχες αγορές της. Οι επαληθεύσεις αποτυπώνονται αναλυτικά στις σελίδες 56-57 της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ – Δ' Υποδιεύθυνση Λαμίας και στις σελίδες 46-47 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος ν. 4172/2013 και 4987/2022 της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Από τον έλεγχο των συναλλαγών της προσφεύγουσας με την επιχείρηση «..... ΑΒΕΕ» με ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε στη χρήση 2016, προς την ανωτέρω επιχείρηση δέκα τρία (13) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την ποσότητα και κατ'επέκταση ως προς την αξία, όπου η εικονικότητα προσδιορίστηκε στο ποσό των 83.447,80€ και δέκα πέντε (15) εικονικά φορολογικά στοιχεία που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 68.142,47€ άνευ ΦΠΑ, καθόσον από τη διενέργεια της κλειστής αποθήκης προέκυψε ότι οι πωληθείσες ποσότητες όπως αυτές αναγράφονται στα εκδοθέντα από την προσφεύγουσα φορολογικά στοιχεία δε δικαιολογούνται από τις αντίστοιχες αγορές της. Οι επαληθεύσεις αποτυπώνονται αναλυτικά στις σελίδες 57-61 της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ – Δ' Υποδιεύθυνση Λαμίας και στις σελίδες 48-50 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος ν. 4172/2013 και 4987/2022 της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Από τον έλεγχο των συναλλαγών της προσφεύγουσας με την επιχείρηση «..... ΜΟΝ. ΕΠΕ» με το διακριτικό τίτλο «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε στη χρήση 2016, προς την ανωτέρω επιχείρηση έξι (6) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την ποσότητα και κατ'επέκταση ως προς την αξία, όπου η εικονικότητα προσδιορίστηκε στο ποσό των 61.158,70€ και τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 29.674,05€ άνευ ΦΠΑ, καθόσον από τη διενέργεια της κλειστής αποθήκης προέκυψε ότι οι πωληθείσες ποσότητες όπως αυτές αναγράφονται στα εκδοθέντα από την προσφεύγουσα φορολογικά στοιχεία δε δικαιολογούνται από τις αντίστοιχες αγορές της. Οι επαληθεύσεις αποτυπώνονται αναλυτικά στις σελίδες 61-63 της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ – Δ' Υποδιεύθυνση Λαμίας και στις σελίδες 51-53 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος ν. 4172/2013 και 4987/2022 της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Από τον έλεγχο των συναλλαγών της προσφεύγουσας με την επιχείρηση «..... Ο.Ε.» με ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε στη χρήση 2016, προς την ανωτέρω επιχείρηση πέντε (5) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την ποσότητα και κατ'επέκταση ως προς την αξία, όπου η εικονικότητα προσδιορίστηκε στο ποσό των 44.610,50€ και επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 78.352,00€ άνευ ΦΠΑ, καθόσον από τη διενέργεια της κλειστής αποθήκης προέκυψε ότι οι πωληθείσες ποσότητες όπως αυτές ,αναγράφονται στα εκδοθέντα από την προσφεύγουσα

φορολογικά στοιχεία δε δικαιολογούνται από τις αντίστοιχες αγορές της. Οι επαληθεύσεις αποτυπώνονται αναλυτικά στις σελίδες 63-65 της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ – Δ' Υποδιεύθυνση Λαμίας και στις σελίδες 53-55 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος ν. 4172/2013 και 4987/2022 της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Από τον έλεγχο των συναλλαγών της προσφεύγουσας με την επιχείρηση «.....» ΕΠΕ» με ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε στη χρήση 2016, προς την ανωτέρω επιχείρηση ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο που αφορά ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό του, καθαρής αξίας 8.624,20€ άνευ ΦΠΑ, καθόσον από τη διενέργεια της κλειστής αποθήκης προέκυψε ότι οι πωληθείσες ποσότητες, όπως αυτές αναγράφονται στα εκδοθέντα από την προσφεύγουσα φορολογικά στοιχεία δε δικαιολογούνται από τις αντίστοιχες αγορές της. Οι επαληθεύσεις αποτυπώνονται αναλυτικά στις σελίδες 66-67 της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ – Δ' Υποδιεύθυνση Λαμίας και στις σελίδες 55-56 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος ν. 4172/2013 και 4987/2022 της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Από τον έλεγχο των συναλλαγών της προσφεύγουσας με την επιχείρηση «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε στη χρήση 2016, προς την ανωτέρω επιχείρηση τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 16.417,16€ άνευ ΦΠΑ, καθόσον από τη διενέργεια της κλειστής αποθήκης προέκυψε ότι οι πωληθείσες ποσότητες, όπως αυτές αναγράφονται στα εκδοθέντα από την προσφεύγουσα φορολογικά στοιχεία δε δικαιολογούνται από τις αντίστοιχες αγορές της. Οι επαληθεύσεις αποτυπώνονται αναλυτικά στις σελίδες 67-68 της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ – Δ' Υποδιεύθυνση Λαμίας και στις σελίδες 56-58 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος ν. 4172/2013 και 4987/2022 της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Από τον έλεγχο των συναλλαγών της προσφεύγουσας με την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε στη χρήση 2016, προς την ανωτέρω επιχείρηση ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο που αφορά ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό του, καθαρής αξίας 8.624,20€ άνευ ΦΠΑ, καθόσον από τη διενέργεια της κλειστής αποθήκης προέκυψε ότι οι πωληθείσες ποσότητες όπως αυτές αναγράφονται στα εκδοθέντα από την προσφεύγουσα φορολογικά στοιχεία δε δικαιολογούνται από τις αντίστοιχες αγορές της. Οι επαληθεύσεις αποτυπώνονται αναλυτικά στις σελίδες 68-69 της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ – Δ' Υποδιεύθυνση Λαμίας και στις σελίδες 58-59 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος ν. 4172/2013 και 4987/2022 της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Επειδή, από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, συναλλάχθηκε με εκδότες εικονικών φορολογικών

στοιχείων και συγκεκριμένα τον με ΑΦΜ και τον με ΑΦΜ, οι οποίοι ήταν και οι κύριοι προμηθευτές του. Κατόπιν ιδιαίτερων ελέγχων που διενεργήθηκαν από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, αναφορικά με τις επιχειρήσεις αυτές διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν κατά τη χρήση 2016 στα πλαίσια των φερόμενων συναλλαγών τους τυγχάνουν στο σύνολό τους εικονικά, καθότι δεν αντιστοιχούσαν σε πραγματικές συναλλαγές. Συγκεκριμένα από την εν γένει έρευνα διαπιστώθηκε ότι ο εξέδωσε προς τον 129 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 884.435,30€, τα οποία αντιπροσωπεύουν το 62% των συνολικών αγορών του. Ο εκδότης ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε πώληση εμπορευμάτων, καθώς δε διέθετε έδρα, δε διέθετε προσωπικό, δεν είχε πραγματοποιήσει αντίστοιχες αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ούτε διέθετε τα αντίστοιχα αποθέματα κατά τη χρήση 2016. Επίσης και για τον εκδότη διαπιστώθηκε η εικονικότητα των συναλλαγών του με την προσφεύγουσα, η οποία αποδείχθηκε μεταξύ άλλων και στο γεγονός ότι η μεταφορά των εμπορευμάτων δεν πραγματοποιήθηκε καθόσον το ίδιο φορτηγό παρουσιάζεται ταυτόχρονα να παραλαμβάνει εμπορεύματα από προμηθεύτριες επιχειρήσεις στην Κρήτη.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν πραγματοποίησε εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Επειδή η προσφεύγουσα στερείτο έδρας, δε διαθέτει αποθήκη / υποκατάστημα και δεν απασχόλησε προσωπικό.

Επειδή η προσφεύγουσα, ενώ δηλώνει ένα εντυπωσιακά μεγάλο ποσό ακαθαρίστων εσόδων, ύψους 983.337,06€, για μία επιχείρηση με μόλις εννέα μήνες «δραστηριοποίησης» και χωρίς προηγούμενη εμπειρία στον χώρο, τελικά καταλήγει σε ποσό καθαρών κερδών ύψους μόλις 3.023,85€, ενώ οι συνολικές εκπιπτόμενες δαπάνες της ανέρχονται μόλις στο ποσό των 14.507,90€ (= 18.524,92€ συνολικές δαπάνες - 4.017,02€ μη εκπιπτόμενες δαπάνες).

Επειδή από τις διαπιστώσεις του ελέγχου γίνεται αντιληπτό ότι η οικογενειακή σχέση του με την προσφεύγουσα, παρείχε στους δύο εμπλεκόμενους την ευχέρεια να συνεννοούνται ως προς την έκδοση των παραστατικών, τη φερόμενη διακίνηση των εμπορευμάτων και τη διαχείριση των τραπεζικών τους λογαριασμών, με σκοπό να προσδώσουν αληθοφάνεια στις μεταξύ τους εικονικές συναλλαγές. Επομένως, ο 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.

Επειδή, από τον έλεγχο της κλειστής αποθήκης, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα δε διέθετε το σύνολο των προς πώληση εμπορευμάτων προς τους λήπτες «..... Α.Ε.», «..... Α.Β.Ε.Ε.», «..... ΑΒΕΕ», «..... ΜΟΝ. ΕΠΕ» με το διακριτικό τίτλο «..... ΕΠΕ», «..... Ο.Ε.», «..... ΕΠΕ», «..... Α.Ε.» και «.....».

Επειδή η προσφεύγουσα δε διέθετε αποθέματα από προηγούμενη χρήση, καθότι λειτούργησε για πρώτη φορά το έτος 2016.

Επειδή οι εκδότες των φορολογικών στοιχείων με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, σύμφωνα με τους ενδεδειγμένους ελέγχους της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης δεν υπέπεσαν σε απλές τυπικές παραβάσεις, αλλά ουσιαστικές και συγκεκριμένα στην έκδοση πλήθους εικονικών φορολογικών στοιχείων σημαντικής αξίας.

Επειδή μόνη η επίκληση από την προσφεύγουσα ότι :α) οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και αφορούσαν αγορές παλαιών σιδηρών και μετάλλων αλουμινίου από τους εκδότες των επίμαχων τιμολογίων, β) τα επίμαχα τιμολόγια καταχωρίστηκαν στα νομίμως τηρούμενα βιβλία της, στις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) προμηθευτών έτους 2017, γ) η αξία δε αυτών συμπεριλήφθηκε στις αναγραφείσες στο έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 αγορές εμπορευμάτων, δ) το γεγονός ότι μεταφέρονται χρηματικά ποσά σε τραπεζικό της λογαριασμό από τον τραπεζικό λογαριασμό του συζύγου της ουδόλως συνιστά επιλέξιμη ενέργεια και ε) οι πληρωμές που πραγματοποιούσε ο σύζυγός της προς τρίτο πρόσωπο (.....), σχετίζονταν με αγορές εμπορευμάτων του πρώτου από τον τελευταίο και ουδόλως αφορούν τις αποδεικνυόμενες από τα επίμαχα 60 φορολογικά στοιχεία εκδόσεως συναλλαγές της με εκείνον, δεν τεκμηριώνουν τους ισχυρισμούς της, αφού δεν προσκομίστηκαν τα συναφώς αποδεικτικά έγγραφα, αλλά ούτε και τα λογιστικά της αρχεία, οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 06/12/2023 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και στις από 14/02/2024 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, κρίνονται βάσιμες και αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **27/02/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου **11245** ενδικοφανούς προσφυγής της **ΤΟΥ** με ΑΦΜ

φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ. **../14-02-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, συνολικό ποσό φόρου: 549.321,11€(διαφορά φόρου 320.787,04€ +πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022, 160.393,52€ + ειδική εισφορά αλληλεγγύης 68.140,55€)

Επί της υπ' αρ. **../14-02-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, συνολικό ποσό φόρου: 530.146,73€(διαφορά φόρου 353.431,15€ +πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, 176.715,58€)

Επί των οφειλόμενων φόρων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4987/2022

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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.