



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , 10/02/2025

Αριθμός απόφασης: 225

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024),εφεξής ΚΦΔ,

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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **14-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατά της αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος /πράξη επιβολής προστίμου, φορολ. έτους 2018, του προϊσταμένου τουκαι τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5.Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του

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

Επί της από **14-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα(κοιν. 13/09/2024), και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος /πράξη επιβολής προστίμου, φορολ.έτους 2018, του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ποσού 45.811,04€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4987/22 ποσού 22.905,52€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 8.659,91€, **ήτοι συνολικό ποσό 77.376,47€**, διότι έλαβε :

i) Τέσσερα (4) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της οντότητας «.....Α.Φ.Μ.», καθαρής αξίας 20.049,50 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 4.811,..... ευρώ και

ii) τρία (3) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της οντότητας «.....με Α.Φ.Μ.», καθαρής αξίας 15.173,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 3.641,52 ευρώ.

Επίσης από τον έλεγχο των τιμολογίων που προσκομίστηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση, για τους εκδότες:- Α.Φ.Μ:,- Α.Φ.Μ:,- Α.Φ.Μ:- Α.Φ.Μ:, καθαρής αξίας 70.015,50€, πλέον ΦΠΑ 16.803,72€, διαπιστώθηκε ότι οι πληρωμές των ανωτέρω τιμολογίων δεν πραγματοποιήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, συνεπώς θεωρήθηκαν μη εκπιπτόμενες δαπάνες και καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές.

Η παραπάνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 29/08/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε δυνάμει της αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν: α) Το με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ/21-01-2022 έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Θεσσαλονίκης (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης), με συνημμένο το από 21-01-2022 Δελτίο Πληροφοριών για την ελεγχόμενη επιχείρηση του

προσφεύγοντος κατόπιν στοιχείων που προέκυψαν μετά τον έλεγχο στην νομική οντότητα , με Α.Φ.Μ.: , κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018.

β) Τα με αριθμό πρωτοκόλλου και/09-08-2023 έγγραφα της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Θεσσαλονίκης (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης), με συνημμένες τις παρακάτω εκθέσεις: 1) Έκθεση Ελέγχου Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ. Ν.4308/2014 & Ν. 4987/2022, 2) την από 28-07-2023 Πληροφοριακή Έκθεση Εισοδήματος Ν. 4172/2013 και 3) την από 28-07-2023 Πληροφοριακή Έκθεση Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 που αφορούν στον ελεγχόμενο (προσφεύγοντα) , με Α.Φ.Μ.: , για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018 και

γ) το με αριθμό πρωτοκόλλου Έγγραφο Διενέργειας Έρευνας της , κατόπιν στοιχείων που προέκυψαν μετά τον έλεγχο της επιχείρησης , με Α.Φ.Μ.: , κατά την φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, που σχετίζονται με την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο προσφεύγων κλήθηκε από τον έλεγχο του , να θέσει στη διάθεσή του ελέγχου αντίγραφα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε κατά το φορ. έτος 2018 από τις εκδότριες επιχειρήσεις «.....Α.Φ.Μ.» και «.....με Α.Φ.Μ.», καθώς και αντίγραφα των τηρούμενων λογιστικών του βιβλίων. Ωστόσο, ο προσφεύγων ουδέποτε ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημά, κατά παράβαση των διατάξεων του αρθ.14 του ν.5104/2024.

Ελλείπει των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης, ο έλεγχος ανέτρεξε σε λοιπά διαθέσιμα στοιχεία, ήτοι στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του αρθ.14§3 του ν.4987/2022 (ως ίσχυε), που ο ίδιος ο προσφεύγων υπέβαλε για τις συναλλαγές της επιχείρησής του, φορ. έτους 2018 και διαπίστωσε ότι καταχωρήθηκαν στην οικεία συγκεντρωτική κατάσταση αγορών κάθε έτους, οι επίμαχες συναλλαγές που αφορούν τους εν λόγω εκδότες (προμηθευτές).

Συνεπώς, από τα ανωτέρω προκύπτει η λήψη - χρήση των συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων από την ελεγχόμενη επιχείρηση του προσφεύγοντα, με αποτέλεσμα τη μείωση των καθαρών κερδών της κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος, αλλά και την αύξηση των φορολογητέων εισροών της με συνέπεια τη μείωση της απόδοσης του Φ.Π.Α.

Ο παρών έλεγχος, αποδεχόμενος τα όσα αναλυτικά αναφέρονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι, η ελεγχόμενη επιχείρηση, κατά το φορολογικό έτος 2018, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε:

α) Τέσσερα (4) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της οντότητας «.....Α.Φ.Μ.», καθαρής αξίας 20.049,50 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 4.811,..... ευρώ και

β) Τρία (3) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της οντότητας «.....με Α.Φ.Μ.», καθαρής αξίας 15.173,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 3.641,52 ευρώ.

Επιπρόσθετα από τα με αριθμό πρωτοκόλλου και/09-08-2023 έγγραφα της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Θεσσαλονίκης (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης), με συνημμένες σε αυτό τις εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, διαπιστώθηκε ότι, οι πληρωμές των τιμολογίων με εκδότες:- Α.Φ.Μ:,- Α.Φ.Μ:,- Α.Φ.Μ: Α.Φ.Μ:, δεν πραγματοποιήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 περίπτωση β' του Ν.4172/2013 και των ΠΟΛ.1216/2014 και 1079/2015. Η καθαρή αξία των εν λόγω συναλλαγών είναι 70.015,50, πλέον ΦΠΑ 16.803,72 €.

Συνεπώς, στις συγκεκριμένες περιπτώσεις των τιμολογίων αγοράς από τους προμηθευτές:,,στο έτος 2018 συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περ.β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013, θεωρούνται μη εκπιπτόμενες δαπάνες και καταλογίζονται ως λογιστικές διαφορές.

Επίσης, η ελεγχόμενη επιχείρηση για συναλλαγή της με τον εκδότη «.....με ΑΦΜ:», καθαρής αξίας 7.851,00€, έλαβε τιμολόγιο καθαρής αξίας 416,00 ευρώ, άρα ανακριβώς κατά 7.435,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 1.784,40 ευρώ. Για αυτή την παράβαση επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο πεντακόσια ευρώ (500,00 €), επειδή διαπιστώθηκε ότι: υπέπεσε στη παράβαση της μη λήψης και κατ'επέκταση μη έκδοσης τιμολογίου αγοράς, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 § 5 του Κ.Φ.Δ.(Ν.5104/2024).

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, κοινοποίησε την 26-07-2024, στον προσφεύγοντα το αρ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένο τον Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Εισοδήματος, με το οποίο έγιναν γνωστές οι διαπιστώσεις του ελέγχου, προκειμένου να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις ή τις αντιρρήσεις του επί των ελεγκτικών διαπιστώσεων, εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση των ανωτέρω. Ο προσφεύγων δεν διατύπωσε τις απόψεις ή αντιρρήσεις του επί του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, αφήνοντας να παρέλθει άπρακτη η ανωτέρω προθεσμία, ως εκ τούτου, συντάχθηκε η από 29-08-2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Ν. 4172/2013 & Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένους, και εν συνεχεία εκδόθηκε από τον ίδιο ως άνω Προϊστάμενο η προαναφερόμενη προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1)Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου. Παραβίαση του άρθρου 17 Κ.Δ.Δ.. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.
- 2)Αντικείμενο φόρου μπορεί να αποτελέσει μόνο το πραγματικό -καθαρό και όχι το πλασματικό εισόδημα.
- 3) Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.

4) Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της λήψης εικονικών τιμολογίων. Ελλιπής αιτιολογία. Το βάρος απόδειξης της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου φέρει η Διοίκηση. Σε κάθε περίπτωση ο ίδιος τελούσε σε καλή πίστη στις επίμαχες συναλλαγές με τον εκάστοτε προμηθευτή, ενώ δεν υφίσταται καμία απόδειξη περί του δόλου του.

Ως προς τον πρώτο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4987/22 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην 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 από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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».

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 όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ’ αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, 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).

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 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 36 του ΚΦΔ «Είδη προσδιορισμού φόρου», στην παρ.6 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...»

Επειδή, στο άρθρο 76 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... 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, 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, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

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 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, 2442/2013,6/2005 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 στο

συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « 1. **Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....**».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « 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 συνήθεις 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 τα υπ' αριθμό πρωτοκόλλου & /9-8-2023 έγγραφα της, καθώς και των συνημμένων από 28-07-2023 εκθέσεων Ελέγχου Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ και της Πληροφοριακής Έκθεσης Εισοδήματος και Φ.Π.Α., προκύπτει ότι, η ελεγχόμενη επιχείρηση του προσφεύγοντα φέρεται να έλαβε κατά τη χρήση 2018 φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως «..... με Α.Φ.Μ.», συνολικής καθαρής αξίας 20.049,50 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 4.811,..... ευρώ, τα οποία και συμπεριλήφθηκαν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών που υποβλήθηκαν από αυτήν.

Χαρακτηριστικά αναφέρεται στα ανωτέρω έγγραφα ότι:

« ...Για την προμηθευτρία επιχείρηση: «..... Α.Φ.Μ.:»» αρμοδιότητας της, πραγματοποιήθηκε από την υπηρεσία μας μερικός επιτόπιος φορολογικός έλεγχος

εφαρμογής διατάξεων των Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και συντάχθηκε η με ID Αναφοράς Έκθεση Ελέγχου, στο πόρισμα της οποίας διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των 89 φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε στην χρήση 2017 προς 44 λήπτριες επιχειρήσεις καθώς και το σύνολο των 132 φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε στην χρήση 2018 προς 75 λήπτριες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και η ελεγχόμενη στον παρόντα έλεγχο, ήταν εικονικά και αφορούσαν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, διότι:

- 1) Ουδέποτε εγκαταστάθηκε στη διεύθυνση που έχει δηλώσει ως έδρα ...ούτε είχε ενημερώσει για οποιαδήποτε αλλαγή, την αρμόδια φορολογική αρχή.
- 2) Δεν δήλωσε αλλά και δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο άλλη επαγγελματική εγκατάσταση.
- 3) Δεν πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας. Δεν δήλωσε κανένα προμηθευτή, ούτε δηλώθηκε ως πελάτης από αντισυμβαλλόμενες οντότητες.
- 4) Δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή λήψη υπηρεσιών.
- 5) Δεν πραγματοποίησε εισαγωγές αγαθών από τρίτες χώρες.
- 6) Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό ούτε έχει απογραφεί στον ΕΦΚΑ.
- 7) Κατά το έτος 2017.....
- 8) Κατά το έτος 2018 οι πωλήσεις που φέρονται να πραγματοποιήθηκαν από τον ελεγχόμενο με την έκδοση εκατόν τριάντα δύο (132) φορολογικών στοιχείων προς 75 επιχειρήσεις συνολικής καθαρής αξίας 432.393,24€, πλέον ΦΠΑ 103.774,38€ εμφανίζονται ανεξόφλητες. Από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων..., δεν προέκυψαν εξοφλήσεις των παραπάνω συναλλαγών.
- 9) Δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ. Πρόσκληση για διάθεση στοιχείων και δεν προσκόμισε κανένα από τα ζητηθέντα βιβλία, στοιχεία κλπ., στερώντας από τον έλεγχο την δυνατότητα οιασδήποτε ελεγκτικής ενέργειας.

Από το πόρισμα της με ID Αναφοράς Έκθεσης Ελέγχου, συνάγεται με αδιαμφισβήτητο τρόπο, ότι οι συναλλαγές στο έτος 2017 συνολικής καθαρής αξίας 15.648,00€ με ΦΠΑ 24% 3,755,52€ και οι συναλλαγές στο έτος 2018 συνολικής καθαρής αξίας 20.049,50 με ΦΠΑ 24% 4.811,..... για την πώληση εμπορευμάτων από την επιχείρηση, με Α.Φ.Μ.:, προς την ελεγχόμενη επιχείρησημε Α.Φ.Μ.:, ήταν ανύπαρκτες στο σύνολό τους και τα εκδοθέντα τιμολόγια της προμηθεύτριας εικονικά, αφού η προμηθεύτρια επιχείρηση δεν πραγματοποίησε καμία απολύτως αγορά από το εσωτερικό της χώρας, είτε μέσω ενδοκοινοτικών συναλλαγών, ή από τρίτες χώρες, ώστε να διαθέτει τα εμπορεύματα για την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Από τον έλεγχο-έρευνα που διενεργήθηκε από την Υπηρεσία μας διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη εταιρίαμε Α.Φ.Μ.: έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία - για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους - και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της και στις υποβληθείσες δηλώσεις από τον εκδότη των ανωτέρω επίμαχων φορολογικών στοιχείων

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθμό πρωτοκόλλουέγγραφο της, από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε διαπιστώθηκε ότι, η επιχείρηση του προσφεύγοντα έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2018, φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως «.....με Α.Φ.Μ.» , συνολικής καθαρής αξίας 15.173,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 3.641,52 ευρώ, τα οποία και συμπεριλήφθηκαν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών που υποβλήθηκαν από αυτήν.

Στο ανωτέρω σχετικό έγγραφο έρευνας της ίδιας υπηρεσίας, διαπιστώθηκαν για την οντότητα «.....με Α.Φ.Μ.» τα παρακάτω:

«..... Από τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., και ορθής τήρησης λογιστικών αρχείων της παραπάνω οντότητας, διαπιστώθηκε η τέλεση εγκλημάτων φοροδιαφυγής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 §§ 1 περ. α' και β' και 5 του ν.4987/2022.... Τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την ελεγχόμενη οντότητα, ήτοι τουλάχιστον 484 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 728.983,06 € πλέον ΦΠΑ 174.955,93 € εντός του φορολογικού έτους 2017 και τουλάχιστον 182 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 253.923,50 € πλέον ΦΠΑ 60.941,58 € εντός του φορολογικού έτους 2018, είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους για τους εξής λόγους:

Δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Δεδομένα για τις συναλλαγές αντλήθηκαν από τις παρακάτω πηγές:

α) Αξιοποιήθηκαν οι υποβληθείσες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση φορολογικών ετών 2017 και 2018.

β) Αξιοποιήθηκαν κατά περίπτωση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2017 και 2018.

γ) Απευθύνθηκαν αιτήματα στο Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών για τον εντοπισμό των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους είναι συνδικαιούχος η ελεγχόμενη και τις κινήσεις τους για τα ελεγχόμενα έτη.

δ) Το με αρ.πρωτ. ... έγγραφο της με το οποίο μας διαβιβάσθηκε η από 27/05/2021 έκθεση μερικού ελέγχου των διατάξεων του ν.4308/2014 και του ν.4174/2013 Σημειώνεται ότι σε απάντηση σε πρόσκληση της ως άνω Υπηρεσίας,, δηλώθηκε ότι δεν είχε τα βιβλία και τα τιμολόγια της επιχείρησης και ότι την επιχειρηματική δραστηριότητα στο όνομά του την ασκούσε ο πεθερός του, ο οποίος απεβίωσε στις 06/01/2020. Επίσης, δήλωσε ότι λογιστής ήταν ο Οι ελεγκτές της ως άνω Υπηρεσίας επικοινωνήσαν τηλεφωνικά με τον λογιστή, ο οποίος δήλωσε ότι δεν κατείχε τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης και ότι είχε περιορισμένη συνεργασία με τον πεθερό του... και μάλιστα μέσω άλλων προσώπων.

ε) Το με αρ.πρωτ. έγγραφο της με το οποίο μας διαβιβάσθηκε το από 27/05/2021 πληροφοριακό δελτίο με συνημμένη την υπ' αριθμ. έκθεση κατάσχεσης 17 φορτωτικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης του εκμεταλλευτή Δ.Χ. φορτηγού αυτοκινήτου με

στοιχεία που αφορούν αποστολές της ελεγχόμενης επιχείρησης προς διάφορους πελάτες σε πόλης της Β. Ελλάδας. Επίσης, μαζί με τα παραπάνω μας διαβιβάσθηκε και η από 16/10/2020 υπεύθυνη δήλωση του εκμεταλλευτή Δ.Χ. φορτηγού αυτοκινήτου, σύμφωνα με την οποία δήλωσε ότι η συνεννόηση για την παραλαβή και παράδοση των εμπορευμάτων γινόταν με συγκεκριμένο φυσικό πρόσωπο με το όνομακαι η φορτοεκφόρτωση σε σημεία εισόδων και εξόδων εθνικών οδών από αγνώστους.

Από τον έλεγχο των ως άνω φορτωτικών εγγράφων διαπιστώθηκε ότι, αναγράφεται επί αυτών μόνο η ημερομηνία εκκίνησης της διακίνησης, χωρίς όμως να αναγράφεται η ημερομηνία και ώρα παραλαβής. Επίσης, δεν υπάρχει υπογραφή ούτε του μεταφορέα, ούτε του παραλήπτη.

στ) Το με αρ.πρωτ. ... έγγραφο τηςμε το οποίο μας διαβιβάσθηκαν φορολογικά στοιχεία έκδοσης της ελεγχόμενης επιχείρησης, τα οποία είχε λάβει η ως άνω Υπηρεσία από την ύστερα από έλεγχο στην επιχείρηση με στοιχεία καθώς και τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης συναλλαγών.Επισημαίνεται ότι λάβαμε και τραπεζικά έγγραφα της τα οποία αφορούν την εξόφληση συναλλαγών, και τον διασταυρωτικό έλεγχο των κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού με αριθμό Πειραιώς),,Από τον έλεγχο κινήσεων του επίμαχου τραπεζικού λογαριασμού της ελεγχόμενης για τα έτη 2017 και 2018, δεν διαπιστώθηκε η εκτέλεση πραγματικών κινήσεων με κριτήριο τις ημερομηνίες εκτέλεσης εμβασμάτων που αναγράφονται στα προσκομισθέντα τραπεζικά έγγραφα και κατά συνέπεια προκύπτει ότι για τις εν λόγω συναλλαγές προσκομίστηκαν πλαστά έγγραφα εξόφλησης, προκειμένου να παραπλανήσουν την Φορολογική Αρχή και να προσδώσουν επίφαση νομιμότητας στις φερόμενες συναλλαγές.

ζ) ...Από τον έλεγχο όλων των κινήσεων (χρεώσεις - πιστώσεις) του επίμαχου τραπεζικού λογαριασμού διαπιστώθηκε ότι οι λίγες περιπτώσεις αποδεδειγμένης εξόφλησης των συναλλαγών με τραπεζικό μέσο πληρωμής, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν με την εκτέλεση εμβασμάτων/μεταφορών ή καταθέσεων μετρητών στον τραπεζικό λογαριασμό, είχαν σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές που περιγράφονται στην αιτιολογία της κάθε κίνησης, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων, ήτοι αμέσως μετά από τις πιστώσεις χρηματικών ποσών πραγματοποιούνταν είτε αναλήψεις, είτε μεταφορές χρηματικών ποσών, με άγνωστους παραλήπτες. -Δεν διαπιστώθηκε η πραγματοποίηση εισαγωγών εμπορευμάτων, ενώ όπως ήδη αναλύθηκε βάσει των καταστάσεων φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση (φορολογικών ετών 2017 & 2018) δεν πραγματοποίησε αγορές στο εσωτερικό της χώρας.....

-Με δεδομένη την δημιουργία ληξιπρόθεσμων οφειλών Φ.Π.Α. (1.138,32€) κατά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ των ελεγχόμενων περιόδων και μηδενικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ανείσπρακτων στο σύνολό τους μέχρι τη σύνταξη της παρούσας, διαπιστώνεται η επιτηδευμένη συρρίκνωση των δηλωθέντων φορολογητέων εκροών / εσόδων και η αδικαιολόγητη διόγκωση των φορολογητέων εισροών / αγορών-δαπανών, προκειμένου να κατασκευαστεί μία ψευδής εικόνα ορθής τήρησης φορολογικών υποχρεώσεων με το μικρότερο δυνατό κόστος.

-Η ελεγχόμενη οντότητα δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή αλλά και το προσωπικό

για την αποθήκευση, διαχείριση και διανομή των εμπορευμάτων. Ειδικότερα, δεν διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ήτοι Φ.Ι.Χ., ειδικευμένο προσωπικό για την προώθηση και πώληση των εμπορευμάτων σε πολλές περιοχές στο εσωτερικό της χώρας σε διάστημα δύο ετών (2017 και 2018) με βάση τις συγκεντρωτικές καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση, και ως εκ τούτου δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές. Κυρίως δε το ακίνητο - έδρα της επιχείρησης δεν χρησιμοποιήθηκε ποτέ ενώ αποδεικνύεται ότι η διαδικασία της μίσθωσης ακολουθήθηκε προκειμένου να πληρούνται οι όροι σύστασης της επιχείρησης. Σημειώνεται ότι, στο έντυπο Ε2 των υποβληθεισών καταστάσεων για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας φορολογικών ετών 2017 και 2018 της ως άνω εκμισθώτριας δεν δηλώνεται η επίμαχη μίσθωση (το ακίνητο δηλώνεται κενό).....

-Για λόγους δημοσίου συμφέροντος και με δεδομένη τη μη απόδοση Φ.Π.Α. και φόρου εισοδήματος από την ελεγχόμενη οντότητα όπως αναλύθηκε παραπάνω, ο έλεγχος κρίνει ότι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Επισημαίνεται ότι εννοιολογικά η εικονικότητα των συναλλαγών ως προς το πρόσωπο του εκδότη των φορολογικών στοιχείων δεν υφίσταται καθώς οι συναλλαγές είναι ανύπαρκτες και δεν αμφισβητείται το πρόσωπο του εκδότη.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, συνεπώς δεν απέδειξε τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτές επιχειρήσεις για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια ήταν πραγματικές.

Περαιτέρω δε δύναται να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη εικονικών στοιχείων (καθώς εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η Έκθεση Ελέγχου της και της , οι απόψεις των οποίων υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το 1ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και

αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει – κατ’ αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3....8/92, 2266/95 & 3333/95).

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) με τον τίτλο «Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται ότι: «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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.».

Επειδή, εν προκειμένω, με την ανωτέρω διάταξη γίνεται σαφές πως επιβάλλεται κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα η μη έκπτωση από τη Φορολογική Διοίκηση των δαπανών εκείνων που δεν αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, προκειμένου ο φόρος να επιβληθεί σε πραγματικό και όχι σε πλασματικό εισόδημα, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων με τον παρόντα ισχυρισμό του.

Επειδή, από τα με αριθμό πρωτοκόλλου και/09-08-2023 έγγραφα με συνημμένες τις εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, προκύπτει ότι:
«Για τη φορολογία εισοδήματος:

.....Από τον έλεγχο των τιμολογίων που προσκομίστηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση (εκδότες:- Α.Φ.Μ:,- Α.Φ.Μ:,- Α.Φ.Μ:- Α.Φ.Μ:), διαπιστώθηκε ότι οι πληρωμές των ανωτέρω τιμολογίων δεν πραγματοποιήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 περίπτωση β' του Ν.4172/2014 και των ΠΟΛ.1216/2014 και 1079/2015. Η καθαρή αξία των εν λόγω συναλλαγών είναι 70.015,50 συν 16.803,72 ΦΠΑ 24%, σύνολο 86.819,22€.

Συνεπώς, στις συγκεκριμένες περιπτώσεις των τιμολογίων αγοράς από τους προμηθευτές:,,στο έτος 2018 συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περ.β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2014, θεωρούνται μη εκπιπτόμενες δαπάνες και θα πρέπει οι εν λόγω δαπάνες να καταλογιστούν ως λογιστικές διαφορές.....».

Επειδή, ο προσφεύγων εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2018 αγορές με εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά παρέκκλιση των οριζόμενων στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Η συνολική καθαρή αξία των κρινόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις ως άνω ισχύουσες διατάξεις. Κατά συνέπεια, τα καθαρά κέρδη υπολογίζονται λογιστικά με την προσθήκη, ως λογιστικής διαφοράς, της αξίας των μη εξοφληθέντων με τραπεζικό μέσο πληρωμής και με την μείωση των αγορών και του κόστους πωληθέντων με την αξία των ληφθέντων εικονικών στοιχείων.

Περαιτέρω, με επιμέρους ισχυρισμό του ο προσφεύγων υποστηρίζει πως η φορολογική αρχή στηρίζει τον διορθωτικό προσδιορισμό του εισοδήματος του σε υποθετικούς υπολογισμούς και όχι σε πραγματικά δεδομένα, χαρακτηρίζοντας ως πλασματικά έσοδα τα ποσά που αφορούν στην καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ωστόσο, το ποσό αυτό δεν αποτελεί πραγματική δαπάνη αλλά εικονική και για το λόγο αυτό εξαιρέθηκε από τις εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.

Συνεπώς, ορθά ο έλεγχος προέβη σε αναμόρφωση των καθαρών κερδών για το φορολογικό έτος 2018, καθώς και στη μη αναγνώριση του κόστους αγορών, για τα στοιχεία που κρίθηκαν εικονικά.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη **αρχή της αναλογικότητας** (άρθρ. 25 παρ. 1 Σ), καθώς οι διατάξεις αυτές δε λαμβάνουν υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες τέλεσης της κάθε παράβασης, τη συμπεριφορά και τα κίνητρα του φερόμενου παραβάτη, αποστερούν δε από τον διοικητικό δικαστή τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω

παραμέτρους κατά την επιμέτρηση του προστίμου, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος. Αρχικά, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις των Ν 4174/2013 και 4337/2015, μολοντί περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζουν τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής (βλ. ΣτΕ 2402/2010).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **14-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολ.έτους 2018 , του Προϊσταμένου του

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	77.376,47€	77.376,47€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/24.

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.