



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 31-03-2025

Αριθμός Απόφασης: 499



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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 Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του*

άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνία **30-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του αγροτικού συνεταιρισμού με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, ο οποίος εδρεύει στον, κατά : α) της με αριθμ./17-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018, β) της με αριθμ./17-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. Περιόδου 1-1/31-12-2018, γ) της υπ' αριθμ./17-10-2024 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **30-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του προσφεύγοντα, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**17-10-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., υπολογίστηκε διαφορά φόρου ύψους 5.441,43€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 ν.4987/2022 ποσού 2.720,72€, ήτοι συνολικό ποσό 8.162,15€.

Με την υπ' αριθμ./**17-10-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε

βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 5.441,44€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58^A του ν.4987/2022 ύψους 2.720,72€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 8.162,16.

Με την υπ' αριθμ./17-10-2024 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 ν. 4987/2022 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με πεντακόσια ευρώ (500,00€), επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Μη ανταπόκριση σε έγγραφο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, εντός δέκα (10) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14 παρ. 2 του ν. 5104/2024 που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 53 παρ. 1 και του άρθρου 53 παρ. 2 του ν. 5104/2024.

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 500,00€, ήτοι 1 περίπτωση Χ 500,00€

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ./30-12-2022 έγγραφο τηςμε το οποίο απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. την από 30-12-2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν. 4987/2022 για την ελεγχόμενη οντότητα «..... με ΑΦΜ

Στις 02-07-2024 συντάχθηκε το υπ' αριθμ. πρωτ./2024 Υπηρεσιακό Σημείωμα, σύμφωνα με το ως άνω έγγραφο διενεργήθηκε συνέπεια της με αριθμό/08-02-2023 εντολής μερικός φορολογικός έλεγχος για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν. 4174/2013 στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, για τα φορολογικά έτη 2018-2020. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέδωσε 31 μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η εικονική αξία συνολικής καθαρής αξίας 1.240.310,49€, πλέον ΦΠΑ 141.463,60€ προς διάφορους πελάτες κατά παράβαση των άρθρων 1, 5§5, 8, 9, 11 και 15 του ν. 4308/2014 που επισύρουν τις ποινικές κυρώσεις των άρθρων 79, 81 & 69 του ν. 5104/2024 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1252/2015.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι και ο προσφεύγων συνεταιρισμός.

Συνέπεια της από 03-06-2024 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η με αρ./26-07-2024 εντολή ελέγχου προκειμένου να

διαπιστωθεί η εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων του ν. 4172/2013, 2859/2000, του ν. 4308/2014 και των άρθρων του ν. 5104/2024. Στη συνέχεια κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα αγροτικό συνεταιρισμό στις 16-08-2024 η υπ' αριθμ. πρωτ./06-08-2024 επιστολή κοινοποίησης εντολής ελέγχου και το με αρ. πρωτ./06-08-2024 αίτημα της φορολογικής αρχής του αρ. 14 του ν. 5104/2024. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα έγγραφο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι επίμαχες συναλλαγές όντως πραγματοποιήθηκαν και ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στην παράβαση της λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 41.857,20€ πλέον ΦΠΑ 5.441,44€ με εκδότη την επιχείρηση – ΑΦΜ, το οποίο κρίθηκε εικονικό για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους κατά την έννοια του αρ. 66§5 του ν. 4174/2013 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9 και 11 του ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με το ανωτέρω άρθρο που επισύρουν τις ποινικές κυρώσεις των άρθρων 79, 80 και 81 του ν. 5104/2024.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 33 του ν. 5104/2024 εκδόθηκε το με αρ./2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων, το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα στις 12-09-2024. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και ως εκ τούτου δεν μεταβλήθηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/30-11-2024 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Νομικά πλημμελείς οι πράξεις λόγω μη συνδρομής της υποχρέωσης τεκμηρίωσης και απόδειξης της εικονικότητας εκ μέρους της φορολογικής αρχής, άλλως νομικά πλημμελείς λόγω έλλειψης αιτιολογίας, άλλως λόγω μη συνδρομής του στοιχείου της ανύπαρκτης συναλλαγής, άλλως λόγω καλοπιστίας.
2. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
3. Μη νόμιμη η απόρριψη εκ μέρους της φορολογικής αρχής της εκπαισμοσύνης του αποδιδόμενου ως εικονικού τιμολογίου.
4. Μη νόμιμη η απόρριψη εκ μέρους της φορολογικής αρχής του φόρου εισροών, λόγω του ότι το επίμαχο τιμολόγιο, το οποίο κρίθηκε ως εικονικό, εκδόθηκε χωρίς ΦΠΑ
5. Μη νόμιμη η απόρριψη εκ μέρους της φορολογικής αρχής του φόρου εισροών.
6. Μη νόμιμος ο καταλογισμός

Επειδή, στο άρθρο 27 του ν.5104/2024 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του ν.4987/2022 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής **Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν** σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 36§6 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «6. 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 (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του ν.5104/2024: «2. 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, σύμφωνα με το άρθρο 76 του νόμου ν.5104/2024, 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 77 του ν.5104/2024: «*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 άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 169§1 Κ.Δ.Δ. η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§1&4 Κ.Δ.Δ. αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, στις διατάξεις του 171 του Κ.Δ.Δ., ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται 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. 2....., 3....., 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό από τη 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. ερειδόμενη 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 πρώτο. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε 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 αυτής, δεν καθιστούν την επ' αυτής πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 257 του ν. 4700/2020 (ΦΕΚ 127/Α/29-06-2020), «Τα δημόσια έγγραφα, που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο είτε σε έντυπη, είτε σε ηλεκτρονική μορφή κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σ' αυτά ότι ενήργησε ο συντάκτης τους ή ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη, αν το σχετικό έγγραφο προσβληθεί ως πλαστό», και «5 Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα αρμόδια όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πραγματικές ή νομικές κρίσεις ή πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την αποδεικτική δύναμη που προβλέπεται στην παρ. 1».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν κατά τις προσφεύγουσες χρήσεις:

«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 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 την ΠΟΛ 1071/2015 με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. [170/2014](#) Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, έγινε δεκτό ότι:

«Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2016 με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του Β' τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί άσκησης δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, έγινε δεκτό ότι: «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον: α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα –ΚΦΑΣ-ΚΒΣ)».

Επειδή με το άρθρο 3 παρ. 1 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι : «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων,

εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς», ενώ στο άρθρο 5 παρ.5 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: **«1.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, στην Πολ. 1003/31-12- 2014 - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» ορίζεται ότι: «5.5.1 Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία)».

Επειδή σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014 άρθρο 5 παρ. 7, η κάθε οντότητα πρέπει να διασφαλίζει την αυθεντικότητα των στοιχείων και του περιεχομένου τους , αλλά αυτό δεν αρκεί, δεν αρκεί δηλαδή η ύπαρξη του παραστατικού, δεν αρκεί η εμφάνιση μιας συναλλαγής, δεν αρκεί η καταγραφή μιας λογιστικής πράξης **αλλά πρέπει η επιχείρηση να είναι σε θέση να παρέχει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της.**

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 66§5 του ν. 4174/2013: «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της

μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο....».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1238/2018 του ΣτΕ που αφορά σε βάρος απόδειξης επί εικονικότητας τιμολογίου αναφέρεται στο ότι η φορολογική αρχή «...αρκεί να αποδείξει ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου.....είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....»

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της 884/16 απόφασης του ΣτΕ, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (Αρ. 4§5 και αρ. 106§1,2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώσεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (αρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (αρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο αρ. 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14..., ECLI:EU:C:2016:42, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08..., ECLI:EU:C:2009:86, σκέψεις 42-44), **το βάρος απόδειξης** των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, **κατ' αρχήν το κράτος**, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι

συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη της λήψης εικονικών στοιχείων, που η εικονικότητα της συναλλαγής αποδείχθηκε όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες συνολικά θεωρούμενες είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ2316/1991, 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 (παραβάση 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, 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 κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο ([ΣΤΕ 505/2012](#), όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Επειδή η επιχείρηση «.....» εξέδωσε 31 μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η εικονική αξία, συνολικής καθαρής αξίας 1.240.310,49€, πλέον ΦΠΑ 141.463,60€. Η εικονικότητα εδράζεται στο γεγονός ότι η εκδότρια επιχείρηση, όπως προκύπτει από την από 30/12/2022 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2020, η οποία διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. με το με αρ. πρωτ./30-12-2022 έγγραφο της, έλαβε φορολογικά στοιχεία τα οποία κρίθηκαν εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως των επιχειρήσεων «.....»

με ΑΦΜ και «.....» με ΑΦΜ Σ' αυτό το πόρισμα κατέληξε η καθ' ύλη αρμόδια Ελεγκτική Υπηρεσία κατόπιν έρευνας που διενήργησε στις ως άνω εκδότριες επιχειρήσεις.

Επειδή, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία από την εκδότρια επιχείρηση «.....» είναι μερικώς εικονικές, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία της εικονικότητας, για τους ακόλουθους λόγους:

- Για τα έτη 2017, 2018 και 2019 δεν βρέθηκαν χρεώσεις που να αφορούν πληρωμές προς τις επιχειρήσεις : α) και β)
- Οι λοιποί προμηθευτές του (δηλαδή πλην των εικονικών προμηθευτών και) είναι παραγωγοί η έδρα των οποίων, ως επί το πλείστον, βρίσκεται στην και σε σημαντικά μικρότερη έκταση βρίσκεται στο,, ,,, ...,,,, Οι ως άνω περιοχές στις οποίες βρίσκονται οι καλλιέργειες των παραγωγών- προμηθευτών του είναι πεδινές και δεν ενδείκνυνται για την καλλιέργεια καστώνων. Επιπρόσθετα δεδομένου ότι η συγκομιδή των καστώνων γίνεται την περίοδο του φθινοπώρου (αρχίζει από τα μέσα Σεπτεμβρίου και ολοκληρώνεται στα τέλη Οκτωβρίου), είναι ανέφικτο ο να προμηθεύτηκε κάστανα πριν την 15/09/2018. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι αγορές καστώνων αποτελούν μέρος των πραγματικών συναλλαγών του κρίνεται αβάσιμος, καθώς, όπως αποδείχθηκε οι λοιποί προμηθευτές του δεν καλλιεργούσαν κάστανα.
- Τα φορολογικά αρχεία της επιχείρησης δεν συμφωνούν με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, καθώς και με τις καταστάσεις πελατών – προμηθευτών και τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών.
- Η επιχείρηση δε συνεργάστηκε με τη φορολογική αρχή κατά τη διενέργεια του ελέγχου
- Από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προκύπτει ότι το φορ. έτος 2019 διενεργήθηκαν αναλήψεις μετρητών ποσού 1.576.856,05€, γεγονός που αποτελεί σημαντική ένδειξη ανακύκλωσης χρημάτων, ενώ το έτος 2020 το ποσό έφθασε τις 222.360,00€ και το 2018 τις 198.810,00€. Επιπλέον, το έτος 2020 οι πελάτες του κατέθεταν κατ' επανάληψη χρηματικά ποσά, τα οποία την ίδια ή την επόμενη ημέρα κατέληγαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ΑΦΜ (εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων).

- Από τις εγγραφές στα κατασχεθέντα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης του προκύπτει ότι σε πλείστες περιπτώσεις την ίδια ημέρα που πραγματοποιούνταν οι αγορές από την εταιρία ΑΦΜ, διενεργούνταν και οι πωλήσεις σε πελάτες του γεγονός που υποδεικνύει τη στενή σύνδεση μεταξύ της λήψης και της έκδοσης των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, από την εξέταση των εγγράφων που τέθηκαν για πρώτη φορά με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και συγκεκριμένα από την αντιπαραβολή του ληφθέντος τιμολογίου με αριθμ./20-09-2018 Σειρά Β με εκδότη τον και του με αριθμ./20-09-2018 τιμολογίου που εξέδωσε ο προσφεύγων στον Ιταλό πελάτη, διαπιστώθηκε ότι υφίσταται αδικαιολόγητη απόκλιση στην ποσότητα και στα περιγραφόμενα εμπορεύματα παρά το γεγονός ότι πρόκειται για το ίδιο φορτίο κατ' επίκληση του προσφεύγοντος, όπως φαίνεται και στον παρακάτω πίνακα:

	Περιγραφή	Ποσότητα	Συσκευασία
Τιμολόγιο έκδοσης	ΚΑΣΤΑΝΟ EXTRA A	7.612 κιλά	Δεν γίνεται καμία αναφορά
	ΚΑΣΤΑΝΟ A-B	10.030 κιλά	
ΣΥΝΟΛΟ		17.642 κιλά	
Τιμολόγιο έκδοσης	ΚΑΣΤΑΝΑ A-B	10.235 κιλά	FIBC BAGS ...
	ΚΑΣΤΑΝΑ E-A	7.763 κιλά	FIBC BAGS ...
	ΚΑΣΤΑΝΑ C	527 κιλά	FIBC BAGS ...
	ΚΑΣΤΑΝΑ A	1.237 κιλά	FIBC BAGS ...
	ΚΑΣΤΑΝΑ B	2.003 κιλά	FIBC BAGS ...
	ΚΑΣΤΑΝΑ ΕΞΤΡΑ	126 κιλά	FIBC BAGS ...
ΣΥΝΟΛΟ		21.891 κιλά	

Ο προσφεύγων εξέδωσε το υπ' αριθμ./20-09-2018 Δελτίο Αποστολής βάσει του οποίου από την έδρα του στον παραλήφθηκε ποσότητα 21.891 κιλών καστώνων, από τον μεταφορέα με έδρα στην, προκειμένου να τα μεταφέρει στην Ιταλία. Αντίθετα ο προσφεύγων επικαλείται ότι ο ίδιος ο μεταφορέας ανέλαβε τη μεταφορά των καστώνων κατά την αγορά τους από τον στις 20-09-2018 για να τα παραδώσει στην Ιταλία, από την επισκόπηση δε του τιθέμενου CMR προκύπτει ότι ο μεταφορέας παρέλαβε φορτίο με 22.301 κιλά κάστανα, περισσότερα απ' ότι αγοράσθηκαν, από την έδρα του προσφεύγοντα στον και όχι από την έδρα του στην, ενώ επίσης δεν φέρει ημερομηνία και υπογραφή

παραλήπτη.

Επιπρόσθετα, δεν προσκομίστηκε φορτωτική από την οποία να προκύπτουν στοιχεία για την πραγματοποίηση του εν λόγω δρομολογίου, τα ναύλα που χρεώθηκαν κτλ., ενώ από τις καταστάσεις ΜΥΦ δεν προκύπτουν δαπάνες με αντισυμβαλλόμενο τον μεταφορέα και τον ή τον προσφεύγοντα. Κατά συνέπεια από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκε η μεταφορά των καστάνων από την στον από τον μεταφορέα καταρρίπτοντας τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα.

Επειδή η πληρωμή του για την υποτιθέμενη συναλλαγή δεν εξακριβώνεται, διότι από την επισκόπηση του τιθέμενου παραστατικού εξόφλησης της συναλλαγής, παρατηρείται ότι χρηματικό ποσό 41.857,20€ φαίνεται να εμβάστηκε σε τραπεζικό λογαριασμό στη Βουλγαρία με δικαιούχο τον, ωστόσο από την άρση του τραπεζικού απορρήτου δεν προέκυψε η κατοχή του λογαριασμού αυτού από τον, ενώ ουδέποτε εκείνος επικαλέστηκε την ύπαρξή του σε κανένα από τα στάδια του προγενέστερου ελέγχου για να αντικρούσει τις αποδιδόμενες σ' αυτόν παρατυπίες – παραβάσεις της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου (ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του) τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία, προκειμένου να διαπιστωθούν οι εγγραφές σχετικά με την πραγματοποίηση του εμβάσματος (π.χ. καρτέλες προμηθευτή, ταμείου ή καταθέσεων όψεως).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση αριθμ. ΔΧΠ 0001387/ΕΞ 2018/Χ.Π. 1176 «Ρυθμίσεις θεμάτων περιορισμών στην ανάληψη μετρητών και τη μεταφορά κεφαλαίων» που δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 1943/31-05-208 ορίστηκε ως όριο των συναλλαγών νομικών προσώπων ή επιτηδευματιών προς το εξωτερικό ανά ημέρα και ανά πελάτη το ποσό των 40.000,00€, οπότε η επίμαχη συναλλαγή των 41.857,20€ στις 20-09-2018 δεν θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί από τα πιστωτικά ιδρύματα της χώρας.

Επειδή η εικονικότητα της συναλλαγής αποδεικνύεται καθώς : α) το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο που προσκομίστηκε με παρούσα προσφυγή δεν φέρει τα κατά νόμο υποχρεωτικά στοιχεία, ήτοι ο ΑΦΜ του πελάτη δεν είναι επαρκής και β) ο προσφεύγων ουδέποτε αγόρασε κάστανά από τον, καθώς ο δεύτερος δεν διέθετε αποθέματα καστάνων, όπως αναλυτικά εκτέθηκε ανωτέρω.

Επειδή, η ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη των εικονικών στοιχείων εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί μη εικονικότητας της συναλλαγής και περί καλοπιστίας του απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή ο προσφεύγων δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου σε κανένα από τα προπαρασκευαστικά στάδια, ούτε με την παρούσα προσφυγή, τα λογιστικά του βιβλία για την περίοδο από 01-01-2018 έως 31-12-2018 προκειμένου να εκτιμηθούν οι λογιστικές εγγραφές που διενεργήθηκαν, να γίνει αντιπαραβολή της υποβληθείσας περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ με τις διενεργούμενες εγγραφές .

Επειδή ο προσφεύγων προβάλλει αλυσιτελώς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμου καταλογισμού υπό την έννοια ότι αφενός δεν του δόθηκε πραγματικά η δυνατότητα να προσκομίσει τα αιτηθέντα και αφετέρου τα αιτηθέντα σχετικά με την επίμαχη συναλλαγή βρίσκονταν στη διάθεση του ελέγχου δυνάμει του υπ' αριθμ./27-03-2023 αιτήματος πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ωστόσο, ο έλεγχος στα πλαίσια της διαδικασίας που ορίζεται από τις διατάξεις της ΠΟΛ 1073/2018, ανάρτησε ηλεκτρονικά στις 06-08-2024, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 5 του ΚΦΔ, πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου, την υπ' αριθμ. πρωτ./06-08-2024 επιστολή κοινοποίησης εντολής ελέγχου για τη διενέργεια μερικού ελέγχου στις φορολογίες εισοδήματος, ΦΠΑ, έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού όπως επίσης το υπ' αριθμ. πρωτ./06-08-2024 αίτημα φορολογικής αρχής του αρ. 14 του ΚΦΔ. Βάσει της προθεσμίας των 10 ημερών που τίθεται εκ του νόμου ο προσφεύγων τεκμαίρεται ότι έλαβε γνώση του αναρτημένου μηνύματος στις 16-08-2024. Επειδή ο προσφεύγων περιορίστηκε στην αποστολή εγγράφων σε φωτοαντίγραφα μέρους μόνο των λογιστικών αρχείων ενώ θα έπρεπε να δοθεί η δυνατότητα στον έλεγχο της εξέτασης των λογιστικών αρχείων ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά, ώστε να παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των ΕΛΠ. Περαιτέρω, ενώ ο προγενέστερος έλεγχος ζήτησε από τον προσφεύγοντα τα τιθέμενα αντίγραφα των φορολογικών στοιχείων που αφορούν τις συναλλαγές με τον να συνοδεύονται από υπεύθυνη δήλωση στην οποία ρητά θα αναφέρεται ότι πρόκειται για ακριβή και αληθή αντίγραφα εκ των πρωτοτύπων, ο προσφεύγων ουδέποτε ανταποκρίθηκε.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στις από 17-10-2024 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./30-11-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του αγροτικού συνεταιρισμού με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Με την με αριθμ./17-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018

Φορολογικό έτος 2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	5.441,43€	5.441,43€
Πρόστιμο του αρ 58 ν.4987/2022	2.720,72€	2.720,72€
Ποσό για καταβολή	8.162,15€	8.162,15€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4987/2022.

ΦΠΑ

Με την με αριθμ./17-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2018 -31/12/2018

Φορολογική Περίοδος 01/01/2018 – 31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου		5.441,44€	5.441,44€
Πρόστιμο αρ. 58 ^A ν.4987/2022		2.720,72€	2.720,72€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		8.162,16€	8.162,16€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	5.339,19€	5.339,19€	0,00€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του ν.4987/2022, όπως ισχύει.

Με την υπ' αριθμ./17-10-2024 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 ν. 4987/2022

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
500,00€	500,00€

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

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

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.