



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 05/05/2025

Αριθμός απόφασης:764

**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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατά : α) των υπ' αριθμ. καιοριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2018 και 2019 και β) των υπ' αριθμ.καιοριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019, αντίστοιχα, 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 15/01/2025 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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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. /.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 720.861,36 €, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 5104/2024, ύψους 360.430,68€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 157.351,29€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 1.238.643,33€.

Με τη αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 499.438,82 €, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 5104/2024, ύψους 249.719,41€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 108.102,70€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 857.260,93€.

Με τη αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 392.340,69 €, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 5104/2024, ύψους 196.170,35 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 588.511,04€, ενώ δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση πιστωτικό ποσό 3.017,28€.

Με τη αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 269.072,64 €, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 5104/2024, ύψους 134.536,32 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 403.608,96€, ενώ δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση πιστωτικό ποσό 7.302,13€.

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 2024/..... και ΕΞ 2024/..... Δελτίων Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και των από 23-10-2024 Πληροφοριακών Εκθέσεων ΕΛΠ Ν.4308/2014, Εισοδήματος και ΦΠΑ. Με τα ανωτέρω έγγραφα γνωστοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Βέροιας ότι η προσφεύγουσα:

α) Εξέδωσε κατά το φορολογικό έτος 2018, εκατόν τριάντα οκτώ (138) εικονικά φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικής αξίας 1.634.752,87€ 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 79 του Ν. 5104/2024 και

β) Εξέδωσε κατά το φορολογικό έτος 2019, εκατόν είκοσι δύο (122) εικονικά φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικής αξίας 1.121.135,98€ 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 79 του Ν. 5104/2024.

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, καταγράφονται αναλυτικά στην από 23/10/2024 έκθεση ελέγχου ΕΛΠ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, το πόρισμα της οποίας υιοθέτησε πλήρως η Δ.Ο.Υ. Βέροιας με τις από 12/12/2024 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 :

-οι λήπτες των επίμαχων φορολογικών παραστατικών επιχειρήσεις ήταν από την ίδρυσή τους φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτά πρόσωπα, αφού διέθεταν έγκυρο ΑΦΜ, ενώ η ίδια ομοίως έχει επιχείρηση που είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή, διέθετε έδρα, υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και είχε στη κατοχή της 5 φορτηγά οχήματα.

- οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και αφορούσαν την από μέρους της πώληση παλαιών σιδηρών και μετάλλων αλουμινίου προς τους λήπτες των επίμαχων τιμολογίων, δεδομένου ότι οι τελευταίοι

δραστηριοποιούνταν στο χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων. Για όλες τις ανωτέρω συναλλαγές εξέδωσε νόμιμα φορολογικά στοιχεία, η εξόφληση των οποίων έλαβε χώρα με νόμιμο τρόπο.

-τα επίμαχα τιμολόγια καταχωρίστηκαν στα νομίμως τηρούμενα βιβλία της, στις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) προμηθευτών ετών 2018 και 2019, η αξία δε αυτών συμπεριλήφθηκε στις αναγραφείσες στο έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 και 2019 αγορές εμπορευμάτων.

2) Παρανόμως γίνεται επίκληση τυπικών φορολογικών παραβάσεων, στις οποίες είχαν υποπέσει οι λήπτες 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 ληπτών είτε σε βάρος της ίδιας, οφείλεται να συνεκτιμηθεί το είδος της δραστηριότητάς τους, η οποία ασκείται κατά βάση υπό συνθήκες πλανοδίου εμπορίου.

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 προμηθευτής της, ήταν ο σύζυγός της,

-είχε τους ίδιους πελάτες και προμηθευτές με το σύζυγό της,

-αναζητήθηκε στην οδό το έτος 2021, ήτοι, 3 και 2 έτη αργότερα σε σχέση με τα κρίσιμα φορολογικά έτη, αλλά δε βρέθηκε,

-ποινικοποιείται η συγγενική σχέση της με τονκαι χρησιμοποιείται προς κάλυψη της αδυναμίας της φορολογικής αρχής να αποδείξει την εικονικότητα των επίμαχων στοιχείων.

Συνεπώς, 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:

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 66 παρ. 5 του προϊσχύοντα ΚΦΔ (Ν.4174/2013)** οριζόταν 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 33 του Ν. 5104/2024**, ορίζεται ότι : «2...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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 76 του 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.», ενώ με το **άρθρο 77** του ιδίου ως άνω κώδικα «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 τις διατάξεις του **άρθρου 32 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ)**, ορίζεται ότι: «1.Το δικαίωμα

έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)... , β) **νόμιμο τιμολόγιο** ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή, 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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

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 ΔΟΥ, 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 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 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, 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 βάσει των από 12/12/2024 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, στις οποίες εμπεριέχονται αναπόσπαστα τμήματα εκθέσεων ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, προκύπτουν τα εξής : Από τον 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), διαπιστώθηκε ότι 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–, ωστόσο με την αρ.δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, δηλώθηκε η λύση της μίσθωσης με ημερομηνία λύσης στις 30/06/2016.

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

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

γ) στις 21/05/2020 απέστειλε το με αριθμό πρωτ.Αίτημα παροχής Πληροφοριών του άρθρου 15 Ν.4987/2022, προς τους ιδιοκτήτες του ακινήτου επί της οδού– 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.

Από τη Β' Υποδιεύθυνση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης έγιναν οι εξής ενέργειες:

Ελεγκτές της Β' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης επικοινωνήσαν τηλεφωνικά με τους ιδιοκτήτες του ακινήτου επί της οδού, οι οποίοι τους έκαναν γνωστό ότι η επαφή και οι διαπραγματεύσεις για την ενοικίαση του χώρου δεν πραγματοποιήθηκαν με την προσφεύγουσα, αλλά με τον σύζυγό της, Πληρώθηκαν μόνο τα δύο πρώτα ενοίκια και όταν την αναζήτησαν στο χώρο του μισθωμένου ακινήτου, προκειμένου να τους καταβάλλει τα ενοίκια, ο χώρος ήταν κλειστός. Αντί αυτής, βρήκαν τον σύζυγό της στο χώρο του υποκαταστήματος της επιχείρησής του, επί της οδού

Διαπιστώσεις ελέγχου ως προς την επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας:

Η επιχείρηση της ελεγχόμενης στερείτο έδρας. Το ακίνητο επί της οδού, με έναρξη μίσθωσης την 25/02/2016, αποτέλεσε θεωρητικά την έδρα τηςκαι για διάστημα μόλις τριών (3) μηνών. Συγκεκριμένα από την ημερομηνία έναρξης (21/03/2016) έως την ημερομηνία που δηλώθηκε από τους ιδιοκτήτες η λήξη της μίσθωσης (30/06/2016). Η μίσθωση ωστόσο, ουσιαστικά διήρκεσε μόνο τους δύο πρώτους μήνες, ήτοι 25/02/2016 - 24/04/2016, για τους οποίους

καταβλήθηκε το αντίτιμο του ενοικίου, προφανώς για να φανεί συνεπής προς τους ιδιοκτήτες, καθώς στη συνέχεια σταμάτησε να πληρώνει και όταν οι ιδιοκτήτες την αναζητούσαν για την καταβολή των οφειλομένων ενοικίων, έβρισκαν την επιχείρηση κλειστή και κατέληγαν να συνεννοούνται με τον σύζυγό της

Η συμφωνία για τη μίσθωση της έδρας της ελεγχόμενης, όπως και η διαχείριση των πληρωμών του ενοικίου πραγματοποιήθηκε από τον σύζυγό της, χωρίς τη δική της συμμετοχή.

Η μικρή διάρκεια της μίσθωσης του ακινήτου που δήλωσε ως έδρα επί της οδού, υποδηλώνει ότι σκοπός της μίσθωσης δεν ήταν η δραστηριοποίησή της στο εμπόριο scrap μετάλλων, αλλά απόκτηση φορολογικής υπόστασης, προκειμένου να εμφανίζεται φορολογικά ενεργή ως επιχείρηση και χωρίς να κινεί υποψίες στη φορολογική διοίκηση, να έχει τη δυνατότητα να διακινεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Δεν έχει υποβληθεί οποιαδήποτε άλλη δήλωση μίσθωσης ακινήτου με μισθώτρια την ελεγχόμενη, πέραν αυτής για το παραπάνω ακίνητο.

η ελεγχόμενη, φέρεται να στεγάζεται στον ίδιο χώρο με το υποκατάστημα του συζύγου της,, στη διεύθυνση, ενώ, σύμφωνα με τα στοιχεία που τηρούνται ηλεκτρονικά στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, από την 06/02/2018 έως την ημέρα σύνταξης της παρούσας η δηλωθείσα διεύθυνση της έδρας της φέρεται να βρίσκεται επί της οδού

Η επιχείρηση της ελεγχόμενης η οποία φέρει το διακριτικό τίτλο «.....», σύμφωνα με την ιστοσελίδα της στο διαδίκτυο www.scarattikis.gr, έχει την έδρα της στη διεύθυνση, δηλαδή στην ίδια με το υποκατάστημα του συζύγου της,

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Από τα δεδομένα του ελέγχου, καθώς και τα Πληροφοριακά Δελτία άλλων Υπηρεσιών διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα δε δύναται να πραγματοποιεί τις επίμαχες πωλήσεις διότι:

Στερείτο έδρας. Το ακίνητο επί της οδού, με έναρξη μίσθωσης την 25/02/2016, αποτέλεσε θεωρητικά την έδρα τηςκαι για διάστημα μόλις τριών (3) μηνών. Στην ιστοσελίδα της στο διαδίκτυο www.scarattikis.gr, έχει την έδρα της στη διεύθυνση, δηλαδή στην ίδια με το υποκατάστημα του συζύγου της,

Δεν έχει υποβάλει ενώπιον της Φορολογικής Αρχής ουδεμία δήλωση περί μεταβολής/αλλαγής της έδρας της, ούτε προκύπτει ότι έχει μισθώσει άλλη επαγγελματική έδρα ή έχει ιδιότητα ακίνητα στην κατοχή της.

Από ενάρξεως της, ήτοι 21/03/2016, οι αγορές που διενήργησε αφορούσαν το σύζυγο της

Δε διέθετε προσωπικό. Σύμφωνα με το αριθμό πρωτ.έγγραφο του ΕΦΚΑ, η προσφεύγουσα δε βρέθηκε καταχωρημένη ως εργοδότη και δεν απασχόλησε ουδέποτε προσωπικό, εντούτοις, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, εμφανίζεται να έχει πραγματοποιήσει μεγάλο όγκο συναλλαγών με διάφορους πελάτες της, δίχως να έχει απασχολήσει ούτε έναν εργαζόμενο.

Ελλιπής έως ανύπαρκτη λογιστική οργάνωση. Η προσφεύγουσα δεν εμφανίζει και την ανάλογη οικονομική οργάνωση, προκειμένου να παρακολουθεί το πλήθος των συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί. Μάλιστα δεν υφίσταται ούτε καν η στοιχειώδης λογιστική οργάνωση, δεδομένου ότι ουδέποτε ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση περί προσκόμισης βιβλίων - στοιχείων - αρχείων. Διαπιστώθηκε επίσης ότι κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη προβαίνει σε υποβολή των προβλεπόμενων δηλώσεων Φ.Π.Α, υποβάλλει, ωστόσο πλήθος τροποποιητικών δηλώσεων, με δηλωθέντα έσοδα και έξοδα που δεν ταυτίζονται ούτε με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του αντίστοιχου έτους, αλλά ούτε και με τις σχετικές συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών (Μ.Υ.Φ.), ενώ επιπλέον δεν αποπληρώνει και τις απορρέουσες από τις ανωτέρω δηλώσεις βεβαιωμένες οφειλές.

Ανύπαρκτες αγορές – ανέφικτη – αδύνατη πώληση. Από τα δεδομένα του ελέγχου και από τα στοιχεία των ΜΥΦ τόσο της προσφεύγουσας, όσο και των αντισυμβαλλομένων, προκύπτουν αγορές εμπορευμάτων, οι οποίες όμως αφενός μεν πραγματοποιούνταν για τον σύζυγό της και αφετέρου, στην πλειονότητά τους προέρχονται από ανύπαρκτες οντότητες, όπως προέκυψε από ολοκληρωμένους ελέγχους άλλων υπηρεσιών και τις εκθέσεις ελέγχου που απεστάλησαν για τα έτη 2016 και 2017. Επιπλέον η προσφεύγουσα δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Άρα σε κάθε περίπτωση, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν έχει διενεργήσει αγορές εμπορευμάτων και παρόλα αυτά φέρεται να πραγματοποιεί χονδρικές πωλήσεις μεγάλης αξίας.

Μη ανταπόκριση σε αίτημα προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων. Το γεγονός της μη ανταπόκρισης στο αίτημα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, ενισχύει την άποψη του ελέγχου ότι οι σχετικές επίμαχες συναλλαγές ουδέποτε διενεργήθηκαν. Η ως άνω πρακτική εκτιμάται ότι είχε ως μοναδικό σκοπό την καθυστέρηση της ολοκλήρωσης του ελέγχου και την προσπάθεια συγκάλυψης της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή 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 των ετών 2018 και 2019, γ) η αξία δε αυτών συμπεριλήφθηκε στις αναγραφείσες στο έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2018 και 2019 αγορές εμπορευμάτων, 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 στις από 12/12/2024 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, κρίνονται βάσιμες και αιτιολογημένες.

Επειδή, για τις υπ' αριθμ.,πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος καικαιπράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ ορθά επιβλήθηκαν τα πρόστιμα ανακριβών δηλώσεων, εκ παραδρομής όμως, εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 του ν. 5104/2024, αντί εκείνων του αρ. 58 και 58Α του ν. 4987/2022, ως εκ τούτου, με την παρούσα απόφαση τροποποιείται η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, ως προς τη νομική βάση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Επί της υπ' αρ./.....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, συνολικό ποσό φόρου: 1.238.643,33€(διαφορά φόρου 720.861,36€ + πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022, 360.430,68€ + ειδική εισφορά αλληλεγγύης 157.351,29€)

Επί της υπ' αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, συνολικό ποσό φόρου: 857.260,93€(διαφορά φόρου 499.438,82€ + πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022, 249.719,41€ + ειδική εισφορά αλληλεγγύης 108.102,70€)

Επί της υπ' αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, συνολικό ποσό φόρου: 588.511,04€ (διαφορά φόρου 392.340,69€ +πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, 196.170,35€), ενώ δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση πιστωτικό ποσό 3.017,28€.

Επί της υπ' αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, συνολικό ποσό φόρου: 403.608,96€ (διαφορά φόρου 269.072,64€ +πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, 134.536,32€), ενώ δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση πιστωτικό ποσό 7.302,13€.

Τα ποσά των ως άνω φορολογικών οφειλών επιβαρύνονται 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 άρθρου 52 του 5104/2024.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α.
ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.