



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 06.03.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 470

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, της υπ' αριθ. οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή διακοσμήσεων από γύψο για κατασκευαστικές χρήσεις φόρος ποσού 22.510,30 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 11.255,15 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.351,42 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 37.116,87 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της καθαρής αξίας α) ποσού 45.187,50 € εννέα (9) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ και β) ποσού 4.000,00 € του Τ.Π.Υ. εκδόσεως της, ΑΦΜ, το οποίο δεν εξοφλήθηκε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, βάσει των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 40.613,44 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 20.306,72 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 7.453,70 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 68.373,86 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της καθαρής αξίας α) ποσού 23.237,50 € πέντε (5) ληφθέντων εικονικών

φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ και ποσού 21.680,00 € οκτώ (8) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής εκδόσεως του με ΑΦΜ, β) ποσού 9.991,20 € και ποσού 9.516,00 € των Τ.Π.-Δ.Α. και εκδόσεως του, ΑΦΜ, ποσού 4.958,71 € του ΤΙΜ. εκδόσεως της, ΑΦΜ, ποσού 1.300,00 € του ΤΙΜ. εκδόσεως του, ΑΦΜ, ποσού 2.600,00 € και ποσού 2.300,00 € των Τ.Π. και εκδόσεως του, ΑΦΜ, τα οποία δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, βάσει των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 και γ) ποσού 34.648,90 € αποσβέσεων παγίων βάσει εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής εκδόσεως του με ΑΦΜ και ποσού 138,44 € αποσβέσεων παγίων βάσει εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής εκδόσεως του με ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 10.845,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 5.422,50 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 16.267,50 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. των εννέα (9) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ ποσού 45.187,50 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 30.412,20 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 15.206,09 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 45.618,29 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. των α) πέντε (5) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ ποσού 23.237,50 €, β) τριάντα επτά (37) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής εκδόσεως του με ΑΦΜ ποσού 87.180,00 € και γ) δύο (2) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής εκδόσεως του με ΑΦΜ ποσού 16.300,00 €.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014), φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από έκθεση μερικού ελέγχου Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) & Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ που αφορούσε την οντότητα με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία συντάχθηκε σε συνέχεια του με ΙΔ υπόθεσης πληροφοριακού δελτίου του ΣΔΟΕ Αττικής, το οποίο και αποτέλεσε αναπόσπαστο μέρος της ανωτέρω έκθεσης. Από το δελτίο αυτό προκύπτει ότι η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» εξέδωσε και έλαβε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2012 έως 2017. Περαιτέρω, διαβιβάσθηκε στην Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Ε'

Υποδιεύθυνση Λάρισας (στο εξής Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) το με αριθμό πρωτ. έγγραφο με τα συνημμένα του (ID Υπόθεσης). Με βάση το ως άνω έγγραφο και την επισυναπτόμενη από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4308/2014 και Ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. για το φορολογικό έτος 2017, ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε, αποδέχθηκε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του τα ακόλουθα φορολογικά στοιχεία:

α) τριάντα επτά (37) (Τιμολόγια, Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής), συνολικής καθαρής αξίας 87.180,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 20.923,20 €, εκδόσεως του με Α.Φ.Μ., τα οποία είναι εικονικά, καθώς και πλαστά όσα εκδόθηκαν μετά την (ήτοι 30 φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 50.580,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 12.139,20 €), για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, και

β) δύο (2) Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής συνολικής καθαρής αξίας 16.300,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 3.912,00 €, εκδόσεως του, με Α.Φ.Μ., με πραγματικό υποκρυπτόμενο εκδότη τον με Α.Φ.Μ., τα οποία είναι εικονικά και πλαστά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Πάροδος πενταετούς παραγραφής για το φορολογικό έτος 2016, άλλως, και όλως επικουρικά, παρεμπίπτων έλεγχος συνταγματικότητας του άρθρου 36 του ν. 4174/2013.

2) Έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας στα σώματα των προσβαλλόμενων πράξεων – παράβαση ουσιώδους τύπου λόγω ανύπαρκτης, άλλως, και όλως επικουρικά πλημμελούς αιτιολογίας και εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών.

3) Πραγματικές οι συναλλαγές του, άλλως, και όλως επικουρικά, ένσταση καλοπιστίας στο πρόσωπό του ως προς τις ελεγχόμενες συναλλαγές, άλλως συνδρομή πλάνης στο πρόσωπό του περί τα πραγματικά περιστατικά και τα νομικά δεδομένα. Το αντικείμενο της δραστηριότητάς του είναι απολύτως συναφές με την δραστηριότητα των εκδοτών των τιμολογίων, ιδιαίτερα δε της «.....». Το σύνολο σχεδόν των τιμολογίων έκδοσης της «.....» εξοφλήθηκε με τραπεζικά μέσα πληρωμής (επιταγές), παρόλο που δεν κράτησε αντίγραφα αυτών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή, κατά τον χρόνο έκδοσης στις α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ δεν είχε παρέλθει ο προβλεπόμενος από το άρθρο 36 παρ. 1 του ν. 4174/2013 πενταετής χρόνος παραγραφής (οι ανωτέρω πράξεις κοινοποιήθηκαν με συστημένη επιστολή (αριθ. συστημένου RE GR), η οποία αποστάληκε στον προσφεύγοντα με το αριθ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και παρελήφθη στις βάσει του συστήματος εντοπισμού αντικειμένου των ΕΛ.ΤΑ.).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013(ΚΦΔ), ορίζεται ότι: «... Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 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. ...».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «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 α-

ναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, με το άρθρο 7 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου. β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία. ...»

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013 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, με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ...».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 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. ...»

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...»

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, 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, 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, ερειδόμενη επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, συνταχθείσας 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 εν λόγω έκθεσης, 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, 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, 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, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα ως προς το σύνολο της συναλλαγής των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014), φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ.

Ενδεικτικά για την εκδότρια επιχείρηση «.....» με αντικείμενο εργασιών οδικές μεταφορές εμπορευμάτων και ΑΦΜ αναφέρονται τα εξής:

- Φέρεται να εξαφανίστηκε από τη δηλωθείσα έδρα της επί της οδού στη Λάρισα, από το 2011, όπως βεβαιώνεται σε υπεύθυνη δήλωση (αρ. πρωτ. Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ) της συζύγου του αποβιώσαντος εκμισθωτή,
- Σε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών τρίτων φορολογικού έτους 2016, δηλώθηκε ως προμηθευτής, ήτοι για πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 904.475,80 € και ως πελάτης, ήτοι για αγορές αγαθών ή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 10.273,96 €, ενώ η ίδια δεν υπέβαλε τιαύτες καταστάσεις,
- Σε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών τρίτων φορολογικού έτους 2017, δηλώθηκε ως προμηθευτής, ήτοι για πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 1.865.935,33 € και ως πελάτης, ήτοι για αγορές αγαθών ή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 86.525,20 € (οι 54.042,82 € αφορούν αντικείμενο εργασιών πετρελαιοειδή), ενώ τα ίδια ποσά υπέβαλε και η ίδια,
- Στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα 968.180,80 € και ζημιές χρήσης 32.218,45 €, ενώ για το φορολογικό έτος 2017 δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος,

- Υποβλήθηκαν μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. αρχικά και εν συνεχεία τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους 01/01-31/12/2016 και 01/01-31/12/2017 που είχαν πιστωτικό υπόλοιπο,
- Ως δραστηριότητά της, δηλώθηκαν οι οδικές μεταφορές εμπορευμάτων.

Περαιτέρω, όσον αφορά τα τιμολόγια που αφορούν παρασχεθείσες υπηρεσίες της επιχείρησης «.....» προς τον προσφεύγοντα (τοποθέτηση πλακιδίων μετά υλικών, τοποθέτηση γυψοσανίδας και βαψίματα, ελαιοχρωματισμοί κτιρίων μετά υλικών, ηλεκτρολογικές εργασίες μετά υλικών) δεν προσκομίστηκαν συμφωνητικά μεταξύ των αντισυμβαλλομένων για την εκτέλεση των εργασιών, ως εκ τούτου δεν αποδεικνύεται ο ακριβής τόπος και χρόνος παροχής των υπηρεσιών, ο αριθμός των προσώπων που απασχολήθηκαν στην εκτέλεση αυτών των εργασιών και τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν και ο τρόπος μεταφοράς αυτών. Επιπροσθέτως, όσον αφορά τα τιμολόγια πώλησης που αφορούν αγορά άμμου, σε πέντε εξ αυτών δεν αναγράφεται ο τόπος αναχώρησης και προορισμού των υλικών, καθώς και το μεταφορικό μέσο με το οποίο διενεργήθηκαν οι μεταφορές, ενώ σε τρία εξ αυτών το φορτηγό αυτοκίνητο που αναγράφεται (με αρ. κυκλοφορίας) ανήκει σε πρόσωπο για το οποίο δεν κατέστη δυνατή η άντληση πληροφοριών, καθόσον από το έτος 2002 και μετέπειτα δεν έχει εκπληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις.

Όσον αφορά τις πληρωμές – καταβολές από πλευράς του προσφεύγοντος προσκομίστηκαν αποδείξεις είσπραξης ποσού 19.745,00 €, ενώ επιταγές ποσού 65.107,56 € δεν προσκομίστηκαν στην αρμόδια φορολογική αρχή, ούτε στην Υπηρεσία μας όπως και αντίγραφο της κίνησης των τραπεζικών του λογαριασμών ώστε να διενεργηθούν σχετικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και να διακριβωθούν οι σχετικές κινήσεις – πληρωμές.

Για τον εκδότη, ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδηρών και μετάλλων προέκυψαν τα κάτωθι:

- Δεν διέθετε εγκατάσταση από τα μέσα του έτους 2015 και μετά,
- Δεν είχε στην κατοχή του ούτε Φ.Ι.Χ. ούτε μηχανήματα έργων,
- Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό,
- Δεν ήταν επιτηδευματίας από, καθώς υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών,
- Δεν είχε αγορές, ενώ φέρεται να είχε πωλήσεις αξίας 1.317.695,21 € το φορολογικό έτος 2017,

➤ Από το έτος 2017 και μετά, σχεδόν το σύνολο των εκδοθέντων τιμολογίων εξοφλήθηκαν από τις λήπτριες επιχειρήσεις μέσω των ΕΛ.ΤΑ. (υποκαταστήματα στη Θεσσαλονίκη), συγκεκριμένα διακινήθηκαν χρήματα ποσού 2.000.000,00 € περίπου, με την έκδοση ταχυδρομικών επιταγών αξίας έκαστης 6.000,00 €, χωρίς οι περισσότεροι λήπτες – όπως οι ίδιοι δήλωσαν - να έχουν πάει ποτέ στη Θεσσαλονίκη. Ουσιαστικά, ο ίδιος ο εκδότης ή άτομο εξουσιοδοτημένο από εκείνον, πήγαινε στα υποκαταστήματα των ΕΛ.ΤΑ. της Θεσσαλονίκης και κάποιος εκπρόσωπος του λήπτη, εξέδιδε ταχυδρομική επιταγή αξίας 6.000,00 € (ανώτατο όριο), ως επαναλαμβανόμενο ποσό την ίδια ημέρα ανά δέκα λεπτά και γινόταν η είσπραξη του χρηματικού ποσού αυτού από τον ίδιο.

➤ Οι περισσότερες λήπτριες επιχειρήσεις των φορολογικών στοιχείων προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και υπέβαλαν τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α., αφαιρώντας από τις δηλώσεις τα ποσά που αντιστοιχούσαν στα επίμαχα τιμολόγια, παραδεχόμενες ουσιαστικά την εικονικότητα των συναλλαγών.

➤ Από την Ελληνική Αστυνομία – Τμήμα, βρέθηκαν και κατασχέθηκαν στο Ε.Ι.Χ. με αρ. κυκλοφορίας, ιδιοκτησίας του με Α.Φ.Μ., φορολογικά στοιχεία εκδόσεώς του, καθώς και σφραγίδα του και φορολογικά στοιχεία εκδόσεως με ΑΦΜ, με γραφικό χαρακτήρα του τα οποία φέρουν ημερομηνίες έκδοσης από τον του 2017 μέχρι και την ημερομηνία κατάσχεσης, ήτοι την, ημερομηνία κατά την οποία δεν ήταν πλέον επιτηδευματίας. Ουσιαστικά μετά την ημερομηνία διακοπής του την, δραστηριοποιούνταν στην Ελασσόνα και σε περιοχές της Μακεδονίας, όπου διοχέτευσε μεγάλο πλήθος εικονικών και πλαστών τιμολογίων με φερόμενο εκδότη τον ίδιο, αλλά και τον με ΑΦΜ, πρόσωπο φορολογικά υπαρκτό αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο.

Ο προσφεύγων έλαβε από τον, είκοσι οκτώ συνεχόμενα τιμολόγια με αρίθμηση από έως, κάτι το οποίο δεν συναντάται στην κοινή πείρα και πρακτική. Περαιτέρω, ποσό 5.300,00 € φέρεται να πληρώθηκε με αποδείξεις είσπραξης μετρητών ενώ οι επιταγές δεν προσκομίστηκαν. Επιπροσθέτως, τα εμπορεύματα που φέρεται να αγοράστηκαν περιγράφονται γενικά και αόριστα, χωρίς κάποιο χαρακτηριστικό στοιχείο ταυτοποίησης, όπως π.χ. το serial number, ειδικά σε εμπορεύματα όπως καλαθοφόρα, παλετοφόρα, ανυψωτικά μηχανήματα που φέρουν υποχρεωτικά την ανάλογη σήμανση.

Για τον εκδότη του, ΑΦΜ προέκυψαν τα κάτωθι:

➤ Έχει να πραγματοποιήσει συναλλαγές και να υποβάλει φορολογικές δηλώσεις από το έτος 2010,

➤ Υποκρυπτόμενος εκδότης και διακινητής είναι ο ανωτέρω αναφερόμενος, ΑΦΜ

Ο προσφεύγων δήλωσε ότι δεν γνωρίζει τον (αρ. πρωτ. εισερχ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, Ε΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΛΑΡΙΣΑΣ) και ότι οι συναλλαγές μαζί του έγιναν διαμέσου του, τα δε εμπορεύματα μεταφέρθηκαν με ιδιωτικό αυτοκίνητο του, το οποίο διέθετε κοτσαδόρο και τρέιλερ. Ωστόσο είναι αδύνατον εμπορεύματα μεγάλου όγκου, όπως καλαθοφόρο ανυψωτικό μηχανήμα, να μεταφέρθηκαν σε τρέιλερ αυτοκινήτου. Περαιτέρω, η περιγραφή των ειδών είναι πολύ γενική και αόριστη, χωρίς κάποια εξειδίκευση μάρκας και τυπικών χαρακτηριστικών, ενώ δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά πληρωμής – εξόφλησης των τιμολογίων.

Επειδή, με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό

κρίση συναλλαγών και την καλοπιστία του ως λήπτη (που 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, ο προσφεύγων δεν προβάλλει κάποιον ισχυρισμό σχετικά με τις διαπιστώσεις της οικείας έκθεσης ελέγχου ως προς τη μη εξόφληση συναλλαγών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής άνω των 500,00 €.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος για εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής, περί εικονικότητας και καλοπιστίας του ως λήπτη, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

Διαφορά φόρου	22.510,30€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	11.255,15€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.351,42€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	37.116,87€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου	40.613,44€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	20.306,72€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	7.453,70€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	68.373,86€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016

Διαφορά φόρου	10.845,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	5.422,50€
Σύνολο φόρου για καταβολή	16.267,50€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017

Διαφορά φόρου	30.412,20€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	15.206,09€
Σύνολο φόρου για καταβολή	45.618,29€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

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.