



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21.06.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: e355

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. Της με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφασης 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 της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017

του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, 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 της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», 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 την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες πρακτορείων μεταφορών εμπορευμάτων φόρος ποσού 32.261,59 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. 16.130,79 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 48.392,38 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο των εκροών της του Φ.Π.Α. ποσού 41.707,50€, πεντακοσίων τριών (503) ληφθέντων εικονικών στο σύνολο φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 173.781,50€, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ:....., ενώ μειώθηκε και το πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά 3.278,84 €, βάσει προηγούμενου ελέγχου. Η προσφεύγουσα με τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. προέβη σε μείωση των φορολογητέων εισροών της κατά 52.000,00 € και του Φ.Π.Α. εισροών της κατά 12.480,00 € ήτοι, κατά την καθαρή αξία και τον Φ.Π.Α. είκοσι οκτώ (28) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ανωτέρω ατομική επιχείρηση.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αρ. εντολής του Προϊσταμένου του. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά για την προσφεύγουσα, και η συνημμένη του από έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/14 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013 της ίδιας ελεγκτικής αρχής, για τον εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων με ΑΦΜ:..... Στους λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εν λόγω ατομική επιχείρηση, περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, καθόσον ο έλεγχος δεν της γνωστοποίησε τους ουσιαστικούς λόγους για τους οποίους φέρεται να έλαβε εικονικά τιμολόγια, ούτε της παρείχε πρόσβαση σε κρίσιμα έγγραφα.

2) Πλημμελής αιτιολογία ως προς την κρίση της φορολογικής διοίκησης περί λήψης εικονικών τιμολογίων. Πραγματικές οι συναλλαγές των επίμαχων φορτωτικών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., που ορίζει ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος... Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 ή στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ... ».

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν.2690/2000 ορίζεται ότι: «1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το

δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. 2. Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικό με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές. 3. Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβιάζεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. 4. Το δικαίωμα των παραγράφους 1 και 2 ασκείται: α) με μελέτη του εγγράφου στο κατάστημα της υπηρεσίας, ή β) με χορήγηση αντιγράφου, εκτός αν η αναπαραγωγή τούτου μπορεί να βλάψει το πρωτότυπο. Η σχετική δαπάνη αναπαραγωγής βαρύνει τον αιτούντα, εκτός αν ο νόμος ορίζει διαφορετικά. 5. Η άσκηση του κατά τις παρ. 1 και 2 δικαιώματος γίνεται με την επιφύλαξη της ύπαρξης τυχόν δικαιωμάτων πνευματικής ή βιομηχανικής ιδιοκτησίας».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, μετά το πέρας του ελέγχου που διενεργήθηκε από το 2ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης δυνάμει της με αριθ. εντολής ελέγχου, συντάχθηκε το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου (άρθρου 28 παρ.1 του Ν.4987/2022) - κλήση προς ακρόαση (άρθρου 6 του Ν.2690/1999), το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά (με e-κοινοποίηση), στην προσφεύγουσα στις μαζί με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, ενώ στη συνέχεια στις επιδόθηκε το με αριθ. συμπληρωματικό σημείωμα διαπιστώσεων μαζί με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φορολογίας Φ.Π.Α. φορ. περιόδου 1/1-31/12/2017 καθόσον διαπιστώθηκε εσφαλμένη μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου 3.278,84 € του 2016 στο 2017. Στο σημείωμα αυτό, αναφέρθηκαν οι λόγοι για τους οποίους τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά, προσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο των εκροών της, του Φ.Π.Α. των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης του με ΑΦΜ:....., ενώ παράλληλα τάχθηκε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του, για να υποβληθούν εγγράφως οι απόψεις της και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο για την τεκμηρίωση αυτών. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων καταθέτοντας τις απόψεις τις με το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο υπόμνημά της, που λήφθηκε υπόψη από τη φορολογική αρχή, χωρίς ωστόσο να μεταβληθεί το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει γραπτό αίτημα της προσφεύγουσας προς τη φορολογική αρχή για χορήγηση επιπλέον στοιχείων ή εγγράφων της υπόθεσης.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ήτοι του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «... Εικονικό είναι το φορολογικό

στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. 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.»

Επειδή, με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. 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 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, 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 αναφέρουν 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, 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, 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 έκθεσης 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.. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων 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, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, η εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών και ο προσδιορισμός της διαφοράς Φ.Π.Α. για τη φορ. περίοδο 1/1 – 31/12/2017, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπεριστατωμένα στην από έκθεση ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, ερειδόμενη στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα του με αρ. πρωτ. δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά για την προσφεύγουσα και της από έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/14 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013 της ίδιας ελεγκτικής αρχής, για τον εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων με ΑΦΜ:..... Ενδεικτικά, διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Αναφορικά με τον εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων με ΑΦΜ:....., εκμεταλλευτή φορτηγού δημόσιας χρήσης:

✓ Δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα παροχής πληροφοριών και στοιχείων της Δ.Ο.Υ Α' Πειραιά.

✓ Σύμφωνα με σχετικό έγγραφο του Περιφερειακού Υποκαταστήματος Μισθωτών Αττικής – Πειραιώς, δεν απασχόλησε προσωπικό.

✓ Με το με αριθ. πρωτ. έγγραφό της η Διεύθυνση Μεταφορών και Επικοινωνιών Περιφερειακής Ενότητας Πειραιώς και Νήσων, ενημέρωσε την ελεγκτική αρχή ότι το φορτηγό αυτοκίνητο δημοσίας χρήσεως με αριθμό κυκλοφορίας, βρίσκεται σε κυκλοφορία και ανήκει στον με ΑΦΜ:..... και πληροί τις διατάξεις του ΚΟΚ.

✓ Επιπλέον όπως διαπιστώθηκε από έρευνα στα αρχεία της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, δεν υπήρχε κάποιου είδους σχέση (σύμβαση εργασίας) μεταξύ του, φερόμενου ως οδηγού του φορτηγού δημοσίας χρήσεως αυτοκινήτου με αριθμό κυκλοφορίας Δε βρέθηκε στα Αρχεία της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, κατατεθειμένη υπεύθυνη δήλωση ή κατάσταση συμφωνητικών που να πιστοποιεί ότι είχε παραχωρηθεί ή μεταβιβασθεί το φορτηγό δημοσίας χρήσεως με αριθμό κυκλοφορίας ή το δικαίωμα χρήσεως του φορτηγού σε άλλους.

✓ Το κατάστημα κράτησης Χίου ενημέρωσε την ελεγκτική αρχή ότι ο με ΑΦΜ:....., ήταν έγκλειστος στις φυλακές Χίου από 15/02/2012 έως και 08/04/2016 χωρίς καμία άδεια εξόδου, στη συνέχεια μετέβη στις φυλακές Κορυδαλλού και στις φυλακές Πατρών από όπου αποφυλακίσθηκε, στις 15/10/2018.

Κατά συνέπεια σε καμιά περίπτωση ο δε μπορούσε να εκτελέσει τα δρομολόγια και να εκδώσει σχετικές φορτωτικές, καθώς σε ολόκληρη την φορολογική περίοδο 1/1/2017 - 31/12/2017 το εν λόγω πρόσωπο βρισκόταν έγκλειστο στις φυλακές.

✓ Στο υπό κρίση φορ. έτος 2017 υπέβαλε μηδενικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος και μηδενικές δηλώσεις Φ.Π.Α.. Δεν υπέβαλε δηλώσεις Μ.Υ.Φ. για κανένα φορολογικό έτος.

✓ Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων Μ.Υ.Φ. τρίτων, διαπιστώθηκε ότι έχει δηλωθεί ως προμηθευτής κυρίως από την προσφεύγουσα επιχείρηση, ενώ οι συναλλαγές με άλλες επιχειρήσεις είναι αμελητέες σε πλήθος και αξίες όπως φαίνεται στον πίνακα που ακολουθεί:

Έτος	ΑΦΜ λήπτη στοιχείου	Επωνυμία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Πλήθος στοιχείων
2017	173.781,50	41.707,50	503
2017	250	60,00	1
ΣΥΝΟΛΑ			174.031,50	41.767,50	504

- Αναφορικά με τις υπό κρίση συναλλαγές με την προσφεύγουσα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

✓ Η προσφεύγουσα καταχώρησε στα βιβλία της και συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. τα επίμαχα 503 φορολογικά στοιχεία (φορτωτικές) για το έτος 2017, καθαρής αξίας 173.781,50€ πλέον ΦΠΑ 41.707,50€. Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία καταχωρήθηκαν στις δαπάνες της με χρέωση στους λογαριασμούς 62.91.00004 ΝΑΥΛΑ

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ 24%, 62.91.10004 ΝΑΥΛΑ ΑΘΗΝΑΣ 24% και στο 54.00.62.04 ΦΠΑ ΕΞΟΔΩΝ 62 & ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ 24% και αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 50.00.00000 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ.

✓ Η προσφεύγουσα για τις μεταφορές εμπορευμάτων των πελατών της, με κάθε φορτηγό αυτοκίνητο ιδιοκτησίας τρίτων εκδίδει έντυπο με τίτλο «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ ΑΓΑΘΩΝ» μηχανογραφικά. Η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι για μεταφορές των εμπορευμάτων της με το φορτηγό αυτοκίνητο δημόσιας χρήσης ιδιοκτησίας του με ΑΦΜ:....., στα σχετικά μηχανογραφικά έντυπα αναγραφόταν, εκτός των άλλων, και το όνομα του φερόμενου ως οδηγού Από πουθενά δεν προέκυψε ποιος εξέδιδε τις φορτωτικές του δεδομένου ότι το εν λόγω πρόσωπο κατά το επίμαχο διάστημα βρισκόταν στις φυλακές. Ο δε φερόμενος ως οδηγός του φορτηγού δημοσίας χρήσεως με ΑΦΜ:..... κατά το φορ. έτος 2017, δε δήλωσε εισοδήματα προερχόμενα ούτε από τον, ούτε από την προσφεύγουσα.

✓ Δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο κανένα ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του φερόμενου ως οδηγού του φορτηγού αυτοκινήτου με τον ιδιοκτήτη του εν λόγω οχήματος που να αποδεικνύει τη συνεργασία. Η από υπεύθυνη δήλωση του, που προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα στην ελεγκτική αρχή κατόπιν επίδοσης του με αρ. σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου, και με την οποία αυτός ορίζει πληρεξούσιο του τον για να εισπράττει για λογαριασμό του τους ναύλους του φορτηγού δημοσίας χρήσης επισημαίνοντας ότι με εντολή του δύναται ο οδηγός του αυτοκινήτου να εισπράττει ναύλους αυτοκινήτων (προκαταβολή) από την προσφεύγουσα, έχει συνταχθεί εκ των υστέρων (μετά το χρόνο της συναλλαγής) και δε μπορεί σε καμία περίπτωση να αποτελέσει αποδεικτικό στοιχείο της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών.

✓ Τόσο από την καρτέλα προμηθευτή (του) που τηρούσε η προσφεύγουσα όσο και από τις αποδείξεις πληρωμής που προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή, στο φορολογικό έτος 2017 η πληρωμή φέρεται να έγινε με καταβολή μετρητών σε 177 περιπτώσεις, αξίας έως 700,00€ η κάθε μία, συνήθως στον φερόμενο ως οδηγό του φορτηγού, ενώ σε 21 περιπτώσεις η πληρωμή φέρεται να έγινε με επιταγές (που δεν προσκομίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου στη φορολογική αρχή) συνολικής αξίας 77.506,28€, χωρίς να προκύπτει από κάποιο στοιχείο η είσπραξη της επιταγής από τον τελικό αποδέκτη.

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων δεν είχε καμία πραγματική επαγγελματική δραστηριότητα κατά το φορ. έτος 2017, εφόσον ήταν έγκλειστος στις φυλακές, ούτε προκύπτει να έχει εξουσιοδοτήσει εκ των προτέρων άλλο πρόσωπο να ενεργεί για λογαριασμό του και να λειτουργεί την επιχείρησή του. Ήταν δηλαδή ουσιαστικά «συναλλακτικώς ανύπαρκτος» και ως εκ τούτου δεν ήταν σε θέση να παράσχει τις υπό κρίση υπηρεσίες.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο

φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμελείας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι υφίσταται πλημμελής αιτιολογία ως προς την κρίση της φορολογικής διοίκησης περί λήψης εικονικών τιμολογίων και ότι οι συναλλαγές των επίμαχων φορτωτικών είναι πραγματικές. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επαναπροσκόμισε διάφορα στοιχεία (όπως καρτέλα προμηθευτή, καταστάσεις φορτωτικών, καταστάσεις διανομών περισυλλογών, κατάσταση μικτών κερδών, την από υπεύθυνη δήλωση του) που είχε ήδη θέσει υπόψη του ελέγχου. Τα στοιχεία όμως αυτά δεν επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της, και δεν αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, ακόμα και αν θεωρηθεί ότι πραγματοποιήθηκαν όλες οι κρινόμενες μεταφορές στο έτος 2017, και τεθεί ζήτημα εικονικότητας μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ο συνολικός τους αριθμός είναι υπερβολικά μεγάλος και επ' ουδενί δε δύναται να θεωρηθούν ως μεμονωμένες περιπτώσεις, στις οποίες λήφθηκαν υπηρεσίες μεταφορών χωρίς να γίνει αντιληπτό από την προσφεύγουσα με ποιόν συναλλασόταν. Ως εκ τούτου, βάσει των συνθηκών της υπό κρίση συνεργασίας δε μπορεί να θεωρηθεί ότι υπήρχε καλοπιστία για τις υπό κρίση υπηρεσίες μεταφορών από τον φερόμενο παρέχοντα

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλημμελούς αιτιολογίας και πραγματικών συναλλαγών, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

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

Διαφορά φόρου	32.261,59€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	16.130,79€
Σύνολο φόρου για καταβολή	48.392,38€

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 στην υπόχρεη.

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.