



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19/5/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης:1003

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 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 ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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. τη με αρ. 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 1069/4-3-2014 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 **24/1/2023** και με αρ. πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ** ... κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης: α) της με αρ. ... **21/12/2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2016 και β) της με αρ. ... **21/12/2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις.
6. Τις απόψεις του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από **24/1/2023** και με αρ. πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αρ. ... **21/12/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα (πρακτορείο μεταφορών εμπορευμάτων), φόρος εισοδήματος ύψους 42.119,35€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας 21.059,68€, ήτοι συνολικό ποσό 63.179,03€, λόγω προσθήκης στα καθαρά κέρδη της της καθαρής αξίας ύψους 128.335,55€ τετρακοσίων ογδόντα επτά (487) ληφθέντων εικονικών στο σύνολο φορολογικών στοιχείων, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του ... με **ΑΦΜ**:...ως λογιστικής διαφοράς.
- Με τη με αρ. ... **21/12/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος ύψους 35.316,64€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας 17.658,32€, ήτοι συνολικό ποσό 52.974,96€, λόγω προσθήκης στα καθαρά κέρδη της της καθαρής αξίας ύψους 173.781,50€ πεντακοσίων τριών (503) ληφθέντων εικονικών στο σύνολο φορολογικών στοιχείων, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του ... με **ΑΦΜ**:...ως λογιστικής διαφοράς.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από **21/12/2022** έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αρ. .../2022 εντολής του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ... – **8/11/2021** δελτίο πληροφοριών της ΔΟΥ Α΄ Πειραιά για την προσφεύγουσα, και η συνημμένη του από **2/11/2021** 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 των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ 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 τις 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 προβαλλόμενο λόγο 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 ΚΦΔ, 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 Ν.4987/2022 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 ..., 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 παραβλάπτεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. 4. Το δικαίωμα των παραγράφων 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 ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης δυνάμει της με αριθ. .../2022 εντολής ελέγχου, συντάχθηκε το υπ' αριθ. .../21.11.2022 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 23/11/2022 μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς εισοδήματος των φορολογικών ετών 2016 και 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 τα ακαθάριστα έσοδα της στα φορ. έτη 2016 και 2017, της καθαρής αξίας 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. .. **EI 2022 ΕΜΠ/09.12.2022** έγγραφο υπόμνημά της, που λήφθηκε υπόψη από τη φορολογική αρχή, χωρίς ωστόσο να μεταβληθεί το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, επιπρόσθετα, παρελκυστικά προβάλλει ότι δεν υπήρχε ικανή στοιχειοθέτηση, περί της εικονικότητας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών, καθόσον στο έτος 2021 εκδόθηκαν πράξεις κατόπιν ελέγχου, για το έτος 2015 για την ίδια αιτία (λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης του ... με **ΑΦΜ:...**). Ως εκ τούτου ήταν σε πλήρη γνώση του, οι λόγοι για τους οποίους τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία στα έτη 2016 – 2017 κρίθηκαν επίσης εικονικά.

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 προβαλλόμενο λόγο 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 ν.4987/2022 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 ν.4987/2022 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 ν.4987/2022 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 ελεγχομένου, 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 βάσει 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 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, 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 εισοδήματος για τα φορ. έτη 2016 και 2017, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπειριστατωμένα στην από **21/12/2022** εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, ερειδόμενες στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα του με αρ. πρωτ. ... – **8/11/2021** δελτίου πληροφοριών της ΔΟΥ Α΄ Πειραιά για την προσφεύγουσα και της από **2/11/2021** 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:

1. 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. .../**08-06-2021** έγγραφό της η Διεύθυνση Μεταφορών και Επικοινωνιών Περιφερειακής Ενότητας Πειραιώς και Νήσων, ενημέρωσε την ελεγκτική αρχή 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 ... και του ..., φερόμενου ως οδηγού του φορτηγού δημοσίας χρήσεως αυτοκινήτου με αριθμό κυκλοφορίας Δε βρέθηκε στα Αρχεία της ΔΟΥ Α΄ Πειραιά, κατατεθειμένη υπεύθυνη δήλωση ή κατάσταση

συμφωνητικών που να πιστοποιεί ότι είχε παραχωρηθεί ή μεταβιβασθεί το φορηγό δημοσίας χρήσεως με αριθμό κυκλοφορίας ... ή το δικαίωμα χρήσεως του φορηγού 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 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 ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 1/1/2016 - 31/12/2017 το εν λόγω πρόσωπο βρισκόταν έγκλειστο στις φυλακές.

- Στα υπό κρίση φορ. έτη 2016 – 2017 υπέβαλε μηδενικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος και μηδενικές δηλώσεις ΦΠΑ. Δεν υπέβαλε δηλώσεις ΜΥΦ για κανένα φορολογικό έτος.
- Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων ΜΥΦ 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	ΦΠΑ	Πλήθος στοιχείων
2016	128.335,59	30.296,45	487
2016	150,00	34,50	1
2016	478,00	114,72	1
2016	300,00	72,00	1
ΣΥΝΟΛΑ			129.263,59	30.517,67	490
2017	173.781,50	41.707,50	503
2017	250	60,00	1
ΣΥΝΟΛΑ			174.031,50	41.767,50	504

2. 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 ΦΠΑ τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία (φορτωτικές) α) 487 για το έτος 2016, καθαρής αξίας 128.335,59€ πλέον ΦΠΑ 30.296,45€ και β) 503 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 μείωσε και τα κέρδη των εν λόγω φορολογικών ετών 2016 και 2017 κατά τα ποσά των 128.335,55€ και 173.781,50€ (αντίστοιχα), ήτοι της καθαρής αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Η προσφεύγουσα για τις μεταφορές εμπορευμάτων των πελατών της, με κάθε φορηγό αυτοκίνητο ιδιοκτησίας τρίτων εκδίδει έντυπο με τίτλο «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ ΑΓΑΘΩΝ» μηχανογραφικά. Η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι για μεταφορές των εμπορευμάτων της με το φορηγό 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 τα φορ. έτη 2016 και 2017, δε δήλωσε εισοδήματα από παροχή υπηρεσιών ούτε από τον εκδότη των φορτωτικών, ούτε από την προσφεύγουσα.

- Δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο κανένα ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του φερόμενου οδηγού του φορτηγού αυτοκινήτου ... με τον ιδιοκτήτη του εν λόγω φορτηγού ... που να αποδεικνύει τη συνεργασία. Η από 22/1/2019 υπεύθυνη δήλωση του ..., που προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα στην ελεγκτική αρχή κατόπιν επίδοσης του με αρ. .../2022 σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου, και με την οποία ορίζει πληρεξούσιο του τον ... για να εισπράττει για λογαριασμό του τους ναύλους του φορτηγού δημοσίας χρήσης ... και 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 2016 η πληρωμή φέρεται να έγινε με καταβολή μετρητών σε 161 περιπτώσεις, αξίας έως 700,00€ η κάθε μία, συνήθως στον φερόμενο ως οδηγό του φορτηγού ..., ενώ σε 16 περιπτώσεις η πληρωμή φέρεται να έγινε με επιταγές (δεν προσκομίστηκαν στο έλεγχο) συνολικής αξίας 66.838,64€, χωρίς να προκύπτει από κάποιο στοιχείο η είσπραξη της επιταγής από τον τελικό αποδέκτη ... ο οποίος ήταν στη φυλακή. 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 (δεν προσκομίστηκαν στο έλεγχο) 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 τα φορ. έτη 2016 - 2017, εφόσον ήταν έγκλειστος στις φυλακές, ούτε προκύπτει να έχει εξουσιοδοτήσει εκ των προτέρων άλλο πρόσωπο να ενεργεί για λογαριασμό του και να εκμεταλλεύεται 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 ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή 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 διαφορά στοιχεία (όπως καρτέλα προμηθευτή, καταστάσεις φορτωτικών, καταστάσεις διανομών περισυλλογών, κατάσταση μικτών κερδών, την από 22/1/2019 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.

Επιπρόσθετα, από το πληροφοριακό σύστημα ΤΑΧΙΣ, υποσύστημα ΚΒΣ – ΜΥΦ καταστάσεις αντισυμβαλλομένων προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 - 2017, δήλωνε παράλληλα πλήθος άλλων προμηθευτών (παρεχόμενων υπηρεσιών) με αντικείμενο δραστηριότητας τις μεταφορές.

Επειδή, ακόμα και αν θεωρηθεί ότι πραγματοποιήθηκαν όλες οι κρινόμενες μεταφορές στα έτη 2016 – 2017, 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 με ποιόν συναλλασσόταν. 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 με αρ. πρωτ. ... - **24/1/2023** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ**

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

- με αρ. ... **21/12/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό για Καταβολή
Διαφορά φόρου	42.119,35€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ	21.059,68€
Σύνολο φόρου για καταβολή	63.179,03€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΔΦ

- Η με αρ. ... **21/12/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό για Καταβολή

Διαφορά φόρου	35.316,64€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ	17.658,32€
Σύνολο φόρου για καταβολή	52.974,96€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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.