



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12/5/2023

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

Αριθμός απόφασης: 924

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 **13/1/2023** και με αρ. πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ..., ΑΦΜ ...κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης: α) της με αρ. **...27/12/2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2016 και β) της με αρ. **...27/12/2022** 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 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από **13/1/2023** και με αρ. πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... 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. **...27/12/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα με αντικείμενο δραστηριότητας τις οδικές μεταφορές εμπορευμάτων, φόρος εισοδήματος ύψους 2.899,96€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας 1.449,98€, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 486,59€, ήτοι συνολικό ποσό 4.836,53€, λόγω προσθήκης στα φορολογητέα κέρδη της, της καθαρής αξίας ύψους 11.000,00€ πέντε ληφθέντων εικονικών στο σύνολο φορολογικών στοιχείων, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του ... με **ΑΦΜ:.....**
- Με τη με αρ. **...27/12/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος ύψους 8.495,27€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας 4.247,64€, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 1.270,37€, ήτοι συνολικό ποσό 14.013,28€, λόγω προσθήκης στα φορολογητέα κέρδη της, της καθαρής αξίας ύψους 30.350,00€ δέκα ληφθέντων εικονικών στο σύνολο φορολογικών στοιχείων, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του ... με **ΑΦΜ:.....**

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από **27/12/2022** έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αρ.**.../2022** εντολής του Προϊσταμένου του. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. **...-19/8/2021** δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης και η συνημμένη από **19/8/2021** έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν.4308/2014 & Ν.4174/2013 της ίδιας φορολογικής αρχής, σύμφωνα με τα οποία ο ...με **ΑΦΜ ...**, κατά τα φορολογικά έτη 2015 - 2017, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και μεταξύ των ληπτών του συμπεριλαμβανόταν και η προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Παραβίαση του συνταγματικού δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου. Το 1^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης παρέλειψε να της χορηγήσει στοιχεία του διοικητικού φακέλου παρόλο που τα αιτήθηκε εγγράφως.
2. Έλλειψη αιτιολογίας. Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Καλοπιστία της ως λήπτριας.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο

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». Περαιτέρω με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι «2. ... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. ... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ 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, 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 1ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης δυνάμει της με αριθ. .../2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του, συντάχθηκε το με αριθ. **34/2022** σημείωμα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου - κλήση προς ακρόαση, το οποίο κοινοποιήθηκε μετά των σχετικών προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών φόρου εισοδήματος στην προσφεύγουσα την 22/9/2022. Στο σημείωμα αυτό, προσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου κατόπιν των διαπιστωθεισών διαφορών (λόγω 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 της με το με αρ. πρωτ. ...– **10/10/2022** έγγραφο υπόμνημά της, που λήφθηκε υπόψη από τη φορολογική αρχή, χωρίς ωστόσο να μεταβληθεί το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα με το με αρ. πρωτ. ...– **10/10/2022** έγγραφο υπόμνημά της αιτήθηκε να της χορηγηθούν αντίγραφα της έκθεσης ελέγχου της αντισυμβαλλόμενης της ατομικής επιχείρησης του ...αλλά και της επιχείρησης του ... βασικού προμηθευτή του τελευταίου, οι καταθέσεις που έδωσαν και στοιχεία της έρευνάς τους. Στο παραπάνω αίτημα η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίθηκε και δεν χορήγησε στην προσφεύγουσα τα σχετικά έγγραφα.

Επειδή, όσα αναλυτικά διαλαμβάνονται στην από **19/8/2021** έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν.4308/2014 & Ν.4174/2013 της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, για την παραβατική δραστηριότητα της ατομικής επιχείρησης του ..., αποτελούν νόμιμο έρεισμα της προσβαλλόμενης πράξης, στον βαθμό μάλιστα που η από **27/12/2022** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης ρητώς αναφέρει και παραπέμπει σε αυτά. Κατά τούτο, η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης συγκεντρώνει τα κατ' άρθρ. 17 παρ. 2 Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και ήδη 64 του ν. 4174/2013 προσόντα της σαφήνειας, ειδικότητας και επάρκειας, ερειδόμενη επί αναλυτικών ελεγκτικών διαπιστώσεων, οι οποίες, καίτοι το πρώτον αναπτύσσονται σε προγενέστερη έκθεση, υιοθετούνται πάντως αυτούσιες και στην επίμαχη από **27/12/2022** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης που συνοδεύει την προσβαλλόμενη πράξη, εμπλουτίζονται δε περαιτέρω με τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων στην ίδια την προσφεύγουσα και στις κρινόμενες συναλλαγές της με τον ...(κεφ. 6.2 της έκθεσης ελέγχου).

Εξάλλου, στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης διαλαμβάνονται αυτούσια τα κρίσιμα αποσπάσματα της από **19/8/2021** έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης για τον εκδότη των επίμαχων συναλλαγών, επί των οποίων, επομένως, η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα αντίκρουσης, και επιπλέον δεν αποδεικνύεται οποιαδήποτε βλάβη στο πρόσωπό της από την επικαλούμενη παράλειψη ανταπόκρισης στο αίτημα χορήγησης αντιγράφων.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, ως ισχύει από 2/2/2016 και όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 66 του Ν.4897/2022 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 62 παρ. 1 και 3 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

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, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, κατ' αρχήν, η φορολογική αρχή να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). Τέλος, είναι αυτονόητο ότι, στην περίπτωση που αποδεικνύεται η μη πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, δεν τίθεται καν ζήτημα καλής πίστης του λήπτη, ανεξαρτήτως του αν ο εκδότης ήταν πρόσωπο φορολογικώς ή συναλλακτικώς ανύπαρκτο (βλ. ΣΤΕ 1404/2015, 505-6/2012).

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 **27/12/2022** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, ερειδόμενη στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από **19/8/2021** έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν.4308/2014 & Ν.4174/2013 της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης για τον ...και στις ελεγκτικές επαληθεύσεις στις κρινόμενες συναλλαγές της προσφεύγουσας με τον ως άνω εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ενδεικτικά, διαπιστώθηκαν τα εξής:

1. Για τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων ...με **ΑΦΜ:...**, έδρα το ... και αντικείμενο το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων (scrap) τα εξής:

- Δεν είχε πραγματική υπόσταση και δεν είχε την δυνατότητα, να πραγματοποιήσει οποιοσδήποτε συναλλαγές, είτε αγορές, είτε πωλήσεις.
- Δεν ανταποκρίθηκε στις με αριθμό **.../2020, .../2020, .../8-3-2021** έγγραφες προσκλήσεις να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), αποστερώντας από την φορολογική αρχή τη δυνατότητα να προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση βάσει αυτών.
- Στερείτο έδρας από αρχές Αυγούστου του 2014, ενώ δε διέθετε υποκαταστήματα.
- Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο αγορών και πωλήσεων εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως του.
- Δε διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή
- Ουδέποτε αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε, δεν είχε πραγματοποιήσει εισαγωγές από τρίτες χώρες ούτε και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ούτε διέθετε τα ανάλογα αποθέματα προκειμένου να προβεί σε πωλήσεις εμπορευμάτων προς διάφορες ημεδαπές επιχειρήσεις. Οι δηλωθείσες φερόμενες αγορές του, κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, έγιναν από δύο προμηθευτές τον ...και τον Για τον πρώτο (κύριο προμηθευτή του) διαπιστώθηκε ότι είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος και για τον δεύτερο ότι είναι εικονική ατομική επιχείρηση και ότι ο ίδιος ο ... ως φυσικό πρόσωπο είναι ανύπαρκτος. Ως εκ τούτου, όλες οι αγορές του ...κρίθηκαν εικονικές και καταλογίσθηκαν αντίστοιχες παραβάσεις.
- Υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017 δηλώνοντας ζημιές.
- Από την επισκόπηση των εκδοθέντων στοιχείων του προέκυψε ότι αν και όλα ήταν άνευ σειράς δεν τηρούνταν ενιαία αρίθμηση, φέρεται να πραγματοποιούνταν συνεχόμενες αγοραπωλησίες καθημερινά και να εκδίδονταν συνεχόμενα τιμολόγια προς την ίδια

λήπτρια επιχείρηση. Στα περισσότερα στοιχεία παρατηρήθηκε προχειρότητα στην έκδοση και στην καταχώρησή τους στα βιβλία του εκδότη. Σε πολλά στοιχεία ήταν διορθωμένος ο ΑΦΜ του λήπτη, αλλαγμένη η ημερομηνία, αλλαγμένος ο αριθμός τους, υπήρχαν διορθώσεις σε ποσά και αξίες, λάθος αθροίσματα, αλλαγμένα έτη και γινόταν καταχώρησή τους στα βιβλία με λάθος επωνυμίες τόσο των προμηθευτριών όσο και των ληπτριών επιχειρήσεων. Επιπλέον, οι ώρες που αναφέρονταν στα φορολογικά στοιχεία ως ώρες έναρξης της αποστολής δεν ανταποκρίνονταν σε πραγματικές συναλλαγές πέντε εξ αυτών έφεραν ως ώρα αποστολής ώρα μεταγενέστερη της παράδοσης και ένα εξ αυτών έφερε τη ίδια ώρα ως ώρα αποστολής και παράδοσης.

- Τα περισσότερα από τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε φέρεται να εξοφλήθηκαν με μετρητά και συγκεκριμένα μέσω ταχυδρομικών επιταγών των ΕΛΤΑ. Όπως διαπιστώθηκε κατά το χρόνο έκδοσης των ταχυδρομικών επιταγών από τις λήπτριες επιχειρήσεις ήταν παρών κατόπιν πληρεξουσίου η σύντροφος του, Μετά από κάθε κατάθεση ταχυδρομικής επιταγής ακολουθούσε ανάληψη των χρημάτων και σε κάποιες περιπτώσεις εκ νέου κατάθεση και ανάληψη. Οι επιταγές κατατίθεντο σε τακτά χρονικά διαστήματα (1 – 2 φορές την εβδομάδα) και έφθαναν ή και ξεπερνούσαν τις 10 ανά ημέρα. Κατά την κατάθεση των επιταγών στο ταχυδρομικό κατάστημα, παρόντες ήταν ο αποστολέας αλλά και ο παραλήπτης των επιταγών, ο οποίος εισέπραττε άμεσα τα χρήματα.
- Κρατείται στις φυλακές από 22-1-2016 και ήδη απ' το έτος 2015 είχε εκδοθεί ένταλμα σύλληψης του.
- Στην πλειονότητα τους οι λήπτριες επιχειρήσεις δεν τον γνωρίζουν αλλά αναφέρονται γενικά και αόριστα στην οικογένεια ...που είναι γνωστή στην Αλεξάνδρεια.

2. Αναφορικά με τις υπό κρίση συναλλαγές με την προσφεύγουσα:

- Η προσφεύγουσα, όπως προέκυψε από τα προσκομισθέντα παραστατικά, τις εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της και τις υποβληθείσες καταστάσεις ΜΥΦ, έλαβε και καταχώρησε τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία έκδοσης του ... με **ΑΦΜ:....**:

A/A	Είδος Στοιχείου	Αριθμός & Ημ. Στοιχείου	Είδος Εμπορεύματος / Ποσότητα	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
1	Τιμολόγιο Πώλησης	463/14-07-2016	Σασμάν μαν (1)	1.000,00	240,00	1.240,00
2		473/26-07-2016	Διαφορικό (1)	1.000,00	240,00	1.240,00
3		484/10-10-2016	Κορμό μηχανής MAN 372 (1) Λάστιχα (6) Κεντρικό Κομπλέ (1)	2.000,00	480,00	2.480,00
4		494/10-11-2016	Αντλία πετρελαίου MAN 372 (1) Πόμπα Τιμονιού 372 (1) Φτερωτή 372 (1) Κεντροφόρο μηχανής 372 MAN (1)	2.000,00	480,00	2.480,00
5		569/23-12-2016	Σασμάν S160 372 (1) Σούστες (4) Κεντρικό (1) Γκρουπ διαφορικού (1) Άκρα (1)	5.000,00	1.200,00	6.200,00
	Σύνολο			11.000,00	2.640,00	13.640,00

A/A	Είδος Στοιχείου	Αριθμός & Ημ. Στοιχείου	Περιγραφή Είδους / Ποσότητα	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
1	Τιμολόγιο Πώλησης	603/15-02-2017	Άξονας MAN (1) Λάστιχα (8)	2.500,00	600,00	3.100,00

2		608/05-03-2017	Αντλία τιμονιού (1) Ψυγείο MAN (1) Κεντρικοί (2) Αντλία Πετρελαίου (1) Προφυλακτικά (1) Μασπιέ (1)	2.500,00	600,00	3.100,00
3		634/18-06-2017	Αντλία Καζανιού (2) Λάστιχα διάστασης 315-80-22 S (8)	4.000,00	960,00	4.960,00
4		624/24-08-2017	Λάστιχα 315 80 225 (8)	2.000,00	480,00	2.480,00
5	Τ.Δ.Α.	677/05-09-2017	Καθρέφτες (2) Μοτέρ (6) Βάσεις Αερόφουσκες (6) Μπάρες (15)	4.200,00	1.008,00	5.208,00
6		681/09-09-2017	Κλακ ΤΟΥΟΤΑ προς διάλυσι (1)	1.000,00	240,00	1.240,00
7		689/17-10-2017	Αντλίο τιμόνι (2) Ψυγείο MAN (1) Αντλία Πετρελαίου (1) Κεντρικοί (1) Μάσκα (1)	3.800,00	912,00	4.712,00
8		698/06-11-2017	Πόρτες MAN (2) Προφυλακτίρας (1) Φτερά (4) Σούστες (2)	3.700,00	888,00	4.588,00
9		Τιμολόγιο Πώλησης	524/12-12-2017	Διαφορικό MAN (1) Patermiona (2)	3.250,00	780,00
10	Τ.Δ.Α.	849/03-12-2017	Προφλακτιρα MAN (1) Φτεροτή εμπρός (1) Ψιγίο νερού (1) PITAPTEP (1)	3.400,00	816,00	4.216,00
	Σύνολο			30.350,00	7.284,00	37.634,00

- Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η περιγραφή του είδους των εμπορευμάτων δεν είναι ούτε πλήρης, ούτε ακριβής, καθώς δεν αναφέρεται η μάρκα, ο τύπος, το μοντέλο ή ο αριθμός πλαισίου των πωλούμενων αγαθών.
- Τα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια πώλησης, δελτία αποστολής – τιμολόγια) εκδόθηκαν με προχειρότητα, αλλαγμένους – διορθωμένους αριθμούς ή μη συνεχόμενη αρίθμηση. Στα με αρ. .../26-07-2016, .../10-10-2016, .../10-11-2016 τιμολόγια πώλησης και στα με αρ. .../05-09-2017, .../09-09-2017, .../17-10-2017 δελτία αποστολής – τιμολόγια φαίνεται να έχουν αλλαχθεί – διορθωθεί οι αριθμοί. Το με αρ. 634 τιμολόγιο πώλησης έχει εκδοθεί στις 18-06-2017, ενώ το με αρ. 624 τιμολόγιο πώλησης έχει εκδοθεί στις 24-08-2017.
- Περαιτέρω, η εξόφληση των εν λόγω συναλλαγών διενεργήθηκε μεν σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 20 του ν.3842/2010, όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με τη διάταξη του άρθρου 69 παρ. 2 του Ν.4446/2016 ήτοι, με έκδοση τραπεζικών επιταγών δια των ΕΛΤΑ, όμως από την έρευνα της ΥΕΔΔΕ προέκυψε πως η έκδοση των επιταγών από τις λήπτριες επιχειρήσεις γινόταν στα ΕΛΤΑ με την ταυτόχρονη παρουσία είτε του εκδότη είτε της συντρόφου του και ενεργούσας κατ' εξουσιοδότησή του, οι οποίοι προέβαιναν σε είσπραξη και σε κάποιες περιπτώσεις σε εκ νέου κατάθεση των χρημάτων και ανάληψη.
- Ο εκδότης ... κατά το επίμαχο διάστημα των επίμαχων συναλλαγών κρατείτο στις φυλακές.

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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε νέα στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της, ότι ο εκδότης είναι υπαρκτός συναλλακτικά και σε θέση να διενεργήσει τις επίμαχες συναλλαγές, δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των συναλλαγών, όπως περιγράφονται στα επίμαχα εικονικά φορολογικά στοιχεία, πόσο μάλλον την καλή της πίστη ως λήπτριας.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας, πραγματικών συναλλαγών, αντιστροφής του βάρους της απόδειξης και της καλοπιστίας της ως λήπτριας, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αρ. πρωτ. ... - **13/1/2023** ενδικοφανούς προσφυγής της ... με ΑΦΜ

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

- Η με αρ. ...**27/12/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό για Καταβολή
Διαφορά φόρου	2.899,96€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ	1.449,98€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	486,59€
Σύνολο φόρου για καταβολή	4.836,53€

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

- Η με αρ. ...**27/12/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό για Καταβολή
Διαφορά φόρου	8.495,27€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ	4.247,64€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.270,37€
Σύνολο φόρου για καταβολή	14.013,28€

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.