



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02-05-2023

Αριθμός απόφασης: 850

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό 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. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 30/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή** του του, με ΑΦΜ:, κατά:

α) της υπ' αριθμ. /30-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016 και

β) της υπ' αριθμ. /30-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αρ. πρωτ. /30-12-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμ. /30-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό κύριου φόρου ύψους 14.814,31€ και πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. 7.407,15€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 22.221,46€. Επιπλέον, δεν του αναγνωρίστηκε προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο ποσό ύψους 16.101,63€.
- Με την με αριθμ. /30-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό κύριου φόρου ύψους 73.467,23€, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 36.733,62€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 13.444,45€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 123.645,30€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 30-11-2022 εκθέσεων μερικού ελέγχου ΦΠΑ (N 2859/2000) και μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (N 4172/2013) της ΔΟΥ Έδεσσας κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ. /04-10-2022 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου/20-09-2022 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης Γ' υποδιεύθυνση Τμήμα Γ2 Προγραμματισμού και Πληροφορικής Υποστήριξης, με συνημμένες την από 19/09/2022 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Κ.Φ.Δ., την από 19/09/2022 Πληροφοριακή Έκθεση μερικού ελέγχου του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και την από 19/09/2022 Πληροφοριακή Έκθεση μερικού ελέγχου του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) για τον έλεγχο που διενήργησαν υπάλληλοί της στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016.

Σύμφωνα με την παραπάνω από 19/09/2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Κ.Φ.Δ., διενεργήθηκε έλεγχος (της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης) συνέπεια των με αρ. πρωτ. /13-03-2019 και /10-07-2019 εγγράφων της ΕΛ.Υ.Τ., σύμφωνα με τα οποία, η επιχείρηση με ΑΦΜ: με αντικείμενο δραστηριότητας το Χονδρικό Εμπόριο Ποτών, ήταν μέλος κυκλώματος επιχειρήσεων με κύριο σκοπό την αποφυγή πληρωμής του αναλογούντος ΦΠΑ και του φόρου εισοδήματος στο Ελληνικό Δημόσιο.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση είχε συναλλαγές, μεταξύ άλλων, και με την επιχείρηση του προσφεύγοντα. Συγκεκριμένα, η επιχείρηση εξέδωσε κατά το φορολογικό έτος 2016, προς την επιχείρηση, τέσσερα -4- φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 232.561,60€, ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧ/ΣΗΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΠΙΧ/ΣΗ						
A/A	No TIM	ΗΜ/ΝΙΑ	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ 13%	ΣΥΝΟΛΟ
1	10/08/2016	19.500 κιλά ροδάκινα Α' ποιότητας	6.825,00	887,25	7.712,25
2	13/08/2016	28.010 κιλά συμπύρηνα ροδάκινα	9.803,50	1.274,45	11.077,95
3	15/08/2016	α) 469.940 κιλά ροδάκινα συμπύρηνα β) 24.890 κιλά συμπυκνωμένος χυμός ροδάκινο γ) 75.630 κιλά επιτραπέζια Α' δ) 6.125 κιλά επιτραπέζια <u>χυμού</u> Σύνολο: 576.585 κιλά	189.530,10	24.638,91	214.169,01
4	30/09/2016	175.820 κιλά αραβόσιτος	26.373,00	3.428,49	29.801,49
ΣΥΝΟΛΟ				232.531,60	30.229,10	262.760,70

Ο έλεγχος έκρινε ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά και εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

1) Έλλειψη αιτιολογίας-Παράβαση νόμου-Μη απόδειξη παράβασης. Οι από 30-11-2022 εκθέσεις ελέγχου ερείδονται αποκλειστικά στην από 19-09-2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης-Ο ήταν καταχωρημένος στο Εμπορικό Επιμελητήριο ως έμπορος φρούτων.-Καλόπιστος λήπτης.

2) Αοριστία της έκθεσης ελέγχου-Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας-Καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων.

3) Μη απόδειξη της παράβασης-Κακή εκτίμηση των αποδείξεων.

4) Παραβίαση των διδαγμάτων της κοινής πείρας-Το τίμημα πληρώθηκε παράτυπα, ωστόσο δεν αποδεικνύεται από τον έλεγχο η επιστροφή του.

5) Παράβαση νόμου-Τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, όμως αυτό δεν τα καθιστά εικονικά (ΠΟΛ 1216/2014, 1094/2016).

6) Μη νόμιμη επιβολή προστίμου-Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων, όταν τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από πλευράς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ (ΠΟΛ 1071/2015).

7) Μη νόμιμη επιβολή προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ, καθώς μη νόμιμα εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

8) Παράβαση νόμου-Κακή εκτίμηση στοιχείων του φακέλου-Παράβαση του άρθρου 32 παρ.1 περ.β' του Ν 2859/2000.

9) Νομική πλημμέλεια της προσβαλλόμενης πράξης ΦΠΑ-Η από 30-11-2022 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ στηρίχθηκε αποκλειστικά και μόνο στα δεδομένα της με την αυτή ημεροχρονολογία έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, χωρίς να τα επαληθεύσει.

10) Παραβίαση των αρχών Δημοσίου Δικαίου και του άρθρου 25 παρ.1 του Συντάγματος

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο και έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην 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 από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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 στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «*Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την*

ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιοσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

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 Δ.Ο.Υ., έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε 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 υπάρχουν ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ’ αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, 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 σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής 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 ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ’ αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ’ αρχήν, ν’ αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδευματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν’ αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ’ ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣΤΕ 1404/2015.

Επειδή, σύμφωνα 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ 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, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ 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, 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, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14 η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, σύμφωνα με το αρθ.17 παρ. 1 και 2 του Ν.2690/1999 «1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2.Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα. ([https:// www.prevedourou.gr/η-αιτιολογία-των-διοικητικών-πράξεων](https://www.prevedourou.gr/η-αιτιολογία-των-διοικητικών-πράξεων)).

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, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνιακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « **1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....**».

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, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων 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..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.....».

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, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται στις από 30.11.2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ν. 4172/2013) και φόρου προστιθέμενης αξίας (ν. 2859/2000) της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, ερειδόμενες στην από 19.09.2022 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων, κατά το φορολογικό έτος 2016 έλαβε και καταχώρησε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, από την επιχείρηση του Κεπασβίλι Ραμάζ με ΑΦΜ:145108578.

Ειδικότερα, το αντικείμενο των υπό διερεύνηση συναλλαγών είναι το εξής:

- Το τιμολόγιο/10-08-16 φέρεται να αφορά στην αγορά **19.500 κιλών** ροδάκινων Α ποιότητας,
- Το τιμολόγιο/13-08-16 φέρεται να αφορά στην αγορά **28.010 κιλών** συμπύρηνων ροδάκινων,
- Το τιμολόγιο/15-08-16 φέρεται να αφορά στην αγορά **469.940 κιλών** ροδάκινα συμπύρηνα Α, **24.890 κιλών** ροδ.συμπ. χυμός, **75.630 κιλών** επιτραπέζια Α (φρούτα) και **6.125 κιλών** επιτραπέζια χυμός. Σύνολο εμπορευμάτων παραστατικού **576.585 κιλά**.
- Το τιμολόγιο/30-09-16 φέρεται να αφορά σε αγορά **175.820 κιλών** αραβόσιπου.

Επειδή, για τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων «.....», με αντικείμενο χονδρικό εμπόριο ποτών και ΑΦΜ:....., ο οποίος σύμφωνα με πορισματική αναφορά της ΕΛΥΤ, ήταν μέλος κυκλώματος επιχειρήσεων, που κύριο σκοπό έχει την αποφυγή πληρωμής του αναλογούντος ΦΠΑ και του φόρου εισοδήματος στο Ελληνικό Δημόσιο αναφέρονται τα εξής:

1. Πρόκειται για ατομική επιχείρηση με ημερομηνία έναρξης εργασιών την 23/09/2015 και διακοπής την 30/09/2017, με έδρα επί της οδού 68, Θεσσαλονίκη (γραφείο 23 τ.μ.), ενώ δεν βρέθηκαν αποθήκες ή υποκαταστήματα, δεν προκύπτει από κάποιο στοιχείο ότι απασχόλησε προσωπικό και δεν διέθετε μεταφορικά μέσα.
2. Δεν ανταποκρίθηκε στη αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για προσκόμιση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) όπως ζητήθηκαν με Πρόσκληση σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρ. 14,15,23, 24 Ν.4174/2013.
3. Δεν ανταποκρίθηκε και δεν υπέβαλε τις απόψεις του στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρ. 28 ν. 4174/2013 που του κοινοποιήθηκε.
4. Από την άρση τραπεζικού απορρήτου του για το χρονικό διάστημα 01/01/2015 – 31/12/2017 δεν προέκυψε η ανάμιξη τρίτου προσώπου στις τραπεζικές συναλλαγές του. Επιπλέον, δεν βρέθηκε καμία συναλλαγή με την αιτιολογία «.....».
5. Κατόπιν αιτήματος αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από τις φορολογικές αρχές της Βουλγαρίας σχετικά με τις αγορές του από τους Βούλγαρους προμηθευτές του, οι φορολογικές αρχές της Βουλγαρίας επιβεβαίωσαν τις περισσότερες από τις εν λόγω συναλλαγές. Από τις απαντήσεις όμως αυτές, δεν προκύπτει να έχει κανένας από τους προμηθευτές εξωτερικού του παρεμφερές αντικείμενο δραστηριότητας με τις υπό διερεύνηση συναλλαγές με την ελεγχόμενη οντότητα
6. Η επιχείρηση προσκόμισε μεταξύ των άλλων στην ΕΛ.Υ.Τ Θεσσαλονίκης Βιβλία εσόδων – εξόδων, τα οποία διαβιβάστηκαν στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Από την επισκόπηση του βιβλίου εσόδων-εξόδων, διαπιστώθηκε ότι στις σχετικές καταχωρήσεις, αναγράφεται στη στήλη «αιτιολογία» η φράση «αγορές εσωτερικού» χωρίς την επωνυμία και το ΑΦΜ του προμηθευτή με αποτέλεσμα να καθίστανται εξαιρετικά δυσχερείς οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.
7. Επιπλέον, η επιχείρηση ουδέποτε ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για διάθεση λογιστικών αρχείων. Συνεπώς, πληροφορίες για τις συναλλαγές της επιχείρησης με τους προμηθευτές της αντλήθηκαν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις που υποβλήθηκαν από τον ίδιο αλλά και από τους αντισυμβαλλόμενους. Από την επισκόπηση των εν λόγω συγκεντρωτικών καταστάσεων, διαφαίνεται ότι η επιχείρηση δεν είχε συναλλαγές με επιχειρήσεις με αντικείμενο δραστηριότητας σχετικό με τις υπό διερεύνηση συναλλαγές. Δηλαδή δεν φέρεται να προέβη σε αγορές αγροτικών προϊόντων (ροδάκινα επιτραπέζια, για χυμό και συμπύρηνια και αραβόσιτο).

Όλα τα ανωτέρω συνηγορούν στο γεγονός ότι η επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να προβεί στις επίμαχες πωλήσεις εμπορευμάτων, δεδομένου ότι στερούνταν σχετικών αγορών και λειτουργικών δαπανών, μεταφορικών μέσων και προσωπικού, και συγκεκριμένα, επειδή:

1. Η επιχείρηση από τα διαθέσιμα βιβλία και στοιχεία, δεν είχε αγορές εμπορευμάτων σχετικές με τα εμπορεύματα που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, ήτοι δεν είχε αγορές φρούτων, χυμούς φρούτων, αραβόσιτου κτλ. Από την επισκόπηση του βιβλίου εσόδων-εξόδων, δεν προέκυψαν αντίστοιχες αγορές ούτε ως προς συντελεστή Φ.Π.Α. (13%), ούτε ως προς την αξία. Επιπλέον, από τις συγκεντρωτικές εξόδων που υποβλήθηκαν τόσο από την ελεγχόμενη όσο και από τους αντισυμβαλλόμενους, δεν υπάρχει προμηθευτής με σχετικούς κωδικούς δραστηριότητας με τις υπό κρίση συναλλαγές. Τέλος, από την αναφορά του ελέγχου στις απαντήσεις των βουλγαρικών φορολογικών αρχών, προκύπτει ότι κανένας από τους Βούλγαρους προμηθευτές της ελεγχόμενης δεν είχε δραστηριότητα σχετική με πωλήσεις φρούτων, χυμούς φρούτων κτλ.
2. Η επιχείρηση δεν διέθετε τα ανάλογα αποθέματα προκειμένου να προβεί στις πωλήσεις των εμπορευμάτων που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία. Από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι η απογραφή έναρξης είχε εμπορεύματα αξίας 7.561,12€.
3. Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του δεν εντοπίστηκαν απευθείας καταθέσεις σε λογαριασμούς εταιριών το αντικείμενο δραστηριότητας των οποίων θα

υποδήλωνε ότι αυτός προέβη σε αγορές σχετικές με τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα υπό κρίση παραστατικά.

4. Η επιχείρηση είχε έδρα γραφείο 23 τμ. στην οδό 68, Θεσσαλονίκη στο οποίο δεν ήταν δυνατό να αποθηκευτεί τέτοιος όγκος από τόνους εμπορευμάτων
5. Δεν ανταποκρίθηκε στις σχετικές προσκλήσεις ώστε να δοθούν διευκρινήσεις σχετικά με το πώς μεταφέρθηκαν τα επίμαχα εμπορεύματα, που αποθηκεύτηκαν, δεδομένου ότι πρόκειται και για ευπαθή προϊόντα.
6. Η επιχείρηση δεν απασχολούσε προσωπικό (πωλητές, οδηγούς, υπαλλήλους γραφείου, ανειδίκευτους εργάτες) ούτε είχε συνάψει συμβάσεις παροχής υπηρεσιών με τρίτους και ως εκ τούτου δεν ήταν σε θέση να εκτελέσει τις επίμαχες συναλλαγές.
7. Στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφεται ο αριθμός του μεταφορικού μέσου με το οποίο φέρεται να μεταφέρθηκαν τα περιγραφόμενα σε αυτά εμπορεύματα, με αποτέλεσμα να καθίστανται δυσχερείς οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. Τονίζεται ότι στην παρ.5.8.5 της ΠΟΛ 1003/2015 αναφέρεται ότι: «[...] δεν υπάρχει η υποχρέωση αναγραφής, μεταξύ άλλων, της ώρας παράδοσης ή αποστολής, του αριθμού κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, του τόπου αποστολής και του τόπου προορισμού κλπ, χωρίς να συνιστά παράβαση η αναγραφή οποιουδήποτε επιπλέον περιεχομένου, ωστόσο, η εμπλεκόμενη οντότητα έχει σε κάθε περίπτωση την υποχρέωση να τεκμηριώνει επαρκώς τη διακίνηση των αποθεμάτων της.»
8. Δεν είχε στην κατοχή της μεταφορικά μέσα, στο χρονικό διάστημα των επίμαχων συναλλαγών, με τα οποία θα ήταν σε θέση να μεταφέρει τα επίμαχα εμπορεύματα.
9. Από όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις δεν προέκυψαν συνεργασίες με εταιρείες μεταφορών, οι οποίες θα μπορούσαν να μεταφέρουν τα επίμαχα εμπορεύματα στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης ή διαχείρισης εμπορευμάτων (logistics), διότι δεν υπάρχουν κατατεθειμένα συμφωνητικά, δεν βρέθηκαν παραστατικά με προμηθευτές με δραστηριότητες αυτού του είδους και δεν εντοπίστηκαν σχετικές συναλλαγές στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις.
10. Η επιχείρηση δεν είχε αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία φρούτων, ούτε δραστηριοποιούνταν στη περιοχή των Γιαννιτσών και της Σκύδρας (όπως προκύπτει από το πελατολόγιό του).
11. Η επιχείρηση όπως προκύπτει από την επισκόπηση του βιβλίου εσόδων-εξόδων που προσκόμισε στην ΕΛΥΤ, δεν καταχώρησε τα συγκεκριμένα παραστατικά στα βιβλία της. Επίσης, δεν έχουν συμπεριληφθεί ούτε στην σχετική περιοδική ΦΠΑ, (δεν υπάρχουν εκροές στο συντελεστή ΦΠΑ 13%). Επιπλέον, η σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος έχει λιγότερες συνολικές εκροές (750.570,99€) από το σύνολο των εκροών των περιοδικών ΦΠΑ (808.993,25€). Συνεπώς, τα εν λόγω τιμολόγια δεν συμπεριλήφθηκαν ούτε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, οι συναλλαγές μεταξύ του προσφεύγοντα και της επιχείρησης κρίθηκαν εικονικές για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους επειδή:

1. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο δεύτερο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης) για προσκόμιση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) όπως ζητήθηκαν με την με αριθμό /01-06-2022 Πρόσκληση, ώστε να διαπιστωθεί αν οι συγκεκριμένες συναλλαγές είναι καταχωρημένες στο βιβλίο εσόδων – εξόδων, ούτε δόθηκαν διευκρινήσεις σχετικές με τα ερωτήματα που τέθηκαν στην εν λόγω πρόσκληση (με ποιον ήρθε σε επαφή για τις αγορές αυτές, πως μεταφέρθηκαν τα επίμαχα εμπορεύματα, που αποθηκεύτηκαν, πως έγιναν οι πληρωμές τόσο των παραστατικών αγοράς όσο και των μεταφορικών εξόδων), δυσχεραίνοντας με αυτόν τον τρόπο τον έλεγχο.
2. Η συνεργασία της επιχείρησης με την επιχείρηση περιορίστηκε μόνο στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία. Δεν υπήρχε δηλαδή τακτική, συνεχιζόμενη και περιοδική συνεργασία μεταξύ τους, γεγονός που δεν συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική κατά την οποία οι επιχειρήσεις έχουν μακροχρόνια συνεργασία εξασφαλίζοντας με αυτόν τον τρόπο την ποιότητα των πωλούμενων αγαθών/παρεχόμενων υπηρεσιών και καλύτερους όρους τιμολογιακής και πιστωτικής πολιτικής.
3. Επίσης δεν συνάδει με την κοινή εμπορική πρακτική να πραγματοποιείται τόσο μεγάλος όγκος αγορών από προμηθευτή άγνωστης προελεύσεως σε τόσο σύντομο χρονικό διάστημα.
4. Προσκομίστηκαν δεκατρείς -13- συναλλαγματικές εκδόσεως του προς τον συνολικού ποσού 262.760,70€ οι οποίες δεν πέρασαν από το τραπεζικό σύστημα. Όλες οι

συναλλαγματικές αντικαταστάθηκαν από αποδείξεις είσπραξης μετρητών, οι οποίες συμπληρώνουν το συνολικό ποσό τμηματικά σε διαδοχικές ημέρες. (όπως χαρακτηριστικά αναγράφεται στο σώμα όλων των αποδείξεων «...έναντι συναλλαγματικής λήξης...»). Σύμφωνα με τα αναφερόμενα του στην υπεύθυνη δήλωσή του, όπου αναφέρει μεταξύ άλλων ότι ο “...είσέπραττε τα χρήματα και υπέγραφε τις αποδείξεις”, πράγμα που σημαίνει ότι δεν υπήρξε διαπραγματευτική συναλλαγή. Επίσης, σε εκτέλεση της υπ’ αριθμ. /2021 εντολής, πραγματοποιήθηκε άρση του τραπεζικού απορρήτου του Κετσαβίλι Ραμάζ για το χρονικό διάστημα 01/01/2015 – 31/12/2017. Από την ανάλυση των τραπεζικών κινήσεων, δεν βρέθηκε καμιά συναλλαγή με την αιτιολογία “.....”.

5. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα του στην υπεύθυνη δήλωσή του, όπου αναφέρει μεταξύ άλλων ότι ο “... λόγω της ιδιότητας του σαν έμπορος φρούτων ο συνήθιζε να επισκέπτεται τα κέντρα παραλαβής, όχι μόνο στην περιοχή των Γιαννιτσών, αλλά στην περιοχή της Σκύδρας αλλά και της Έδεσσας”. Από τους κωδικούς δραστηριότητας της προμηθευτρίας οντότητας δεν υπάρχει κωδικός δραστηριότητας το εμπόριο φρούτων, όπως επίσης και από την επισκόπηση των λοιπών πελατών του, όπως αυτοί εντοπίστηκαν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών (τόσο από τον ελεγχόμενο όσο και από τους αντισυμβαλλομένους), δεν έχει κανείς αντικείμενο το εμπόριο φρούτων, αραβόσιτου, χυμούς φρούτων κτλ.
6. Επίσης σύμφωνα με τα αναφερόμενα του στην υπεύθυνη δήλωσή του, όπου αναφέρει μεταξύ άλλων ότι ο “...είσέπραττε τα χρήματα και υπέγραφε τις αποδείξεις”. Από την επισκόπηση του πίνακα 6 του κεφαλαίου 4.2.2 της παρούσης, προκύπτει ότι για το χρονικό διάστημα από τις 10/08/2016 έως τις 09/11/2016 σχεδόν κάθε μέρα και Κυριακές (14/08/2016 & 11/09/2016) υπάρχουν αποδείξεις είσπραξης μετρητών εκδόσεως Δεν συνάδει με την κοινή λογική και την εμπορική πρακτική, για την οικονομία χρόνου και χρήματος, έμπορος με έδρα την Θεσσαλονίκη να πηγαίνει σχεδόν κάθε μέρα στην περιοχή του Νομού Πέλλας για να εισπράττει τμηματικά την αμοιβή του σε μετρητά.
7. Ο προσφεύγων δεν είχε οχήματα για την μεταφορά τέτοιου όγκου εμπορευμάτων.
8. Ο προσφεύγων δεν υπέβαλε οριστική Δήλωση ΦΜΥ βεβαιώσεις αποδοχών και δεν καταχώρησε δηλώσεις για καταστάσεις συμφωνητικών της παραγράφου 16 του άρθρου 18 ν.1882/90, για το φορολογικό έτος 2016, που σημαίνει ότι ούτε απασχόλησε προσωπικό για την διαχείριση τόνων εμπορευμάτων, ούτε έχει συνάψει συμφωνίες με εταιρείες διαχείρισης εμπορευμάτων.

Επειδή, η ΔΟΥ Έδεσσας, στις από 30-11-2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και μερικού ελέγχου ΦΠΑ υιοθέτησε τα πορίσματα της από 19.09.2022 Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ 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 επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια ήταν πραγματικές.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Έδεσσας περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1071/2015 *«.....ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω*

εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστewς λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1097/2016 έγινε αποδεκτή η με αριθμό 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία «Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).»

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, όταν η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντα ως λήπτη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣτΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006). Συνεπώς, δεδομένου ότι ο έλεγχος διαπίστωσε πως κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος ο προσφεύγων έλαβε τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, δε δύναται να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη εικονικών στοιχείων, καθώς αυτή εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον τέταρτο, πέμπτο και όγδοο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στο 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν 4172/2013 «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, στην ΠΟΛ 1216/2014 ορίζεται ότι «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπíπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπíπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του

εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015

«Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.».

Επειδή, στο 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, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη πλήθος στοιχείων που αναλυτικά αναγράφονται στις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου, διαπίστωσε ότι τα εν λόγω φορολογικά παραστατικά είναι εικονικά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Ορθά συνεπώς, ο έλεγχος πρόσθεσε ως λογιστική διαφορά την καθαρή αξία των εν λόγω φορολογικών παραστατικών και δεν αναγνώρισε προς έκπτωση την αξία του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα εν λόγω στοιχεία.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 του ΚΦΔ «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.».

Επειδή, σύμφωνα και με τα προλεχθέντα στην παρούσα απόφαση, ορθά εκδόθηκε από την αρμόδια ΔΟΥ Έδεσσας η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και συνεπακόλουθα ορθά επιβλήθηκε και το πρόστιμο του άρθρου 58, λόγω ανακριβούς υποβολής της δήλωσης του οικείου έτους. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ένατο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή , σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Ν 2859/2000 εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, εφαρμόζονται οι ίδιες αρχές οι οποίες εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, κατά τον προσδιορισμό δε των ακαθάριστων εσόδων για την επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας καμία δέσμευση δεν υφίσταται, κατά το νόμο, από όσα έχουν γίνει δεκτά στη φορολογία εισοδήματος. Συνεπώς, προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, δεν αρκεί δε ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθάριστων εσόδων τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στη φορολογία προστιθέμενης αξίας, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες. (ΣΤΕ 360/2014)

Επειδή , εν προκειμένω έχει συνταχθεί ιδιαίτερη και αυτοτελής έκθεση ελέγχου ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48-50 του Ν 2859/2000 με βάση την οποία προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντα και επιπλέον δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση ο ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων . Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δέκατο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί

στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά το χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 30-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του του με ΑΦΜ:, και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα, βάσει της παρούσας απόφασης
Ως προς το ΦΠΑ

Υπ' αριθμ. /30-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016, του	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
---	----------------------	----------------------	-----------------------

προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας			
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	22.221,46€	22.221,46€
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	16.101,63	0,00	0,00

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Ως προς το εισόδημα

Υπ' αριθμ. /16-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	123.645,30€	123.645,30€

Επί των ως άνω οφειλόμενων φόρων κ.λπ. 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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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