



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20/04/2023

Αριθμός απόφασης: 103ε

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **22-12-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου και της υπ'αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.
5. Τις ως άνω Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **22-12-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 αριθμ.προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 806,84€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 403,42€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους **1.210,26€**, λόγω λήψης έντεκα (11) εικονικών και ενός πιστωτικού τιμολογίου ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 3.667,47€ πλέον ΦΠΑ 220,05€.

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά το ποσό των 220,05€, λόγω λήψης έντεκα (11) εικονικών και ενός πιστωτικού τιμολογίου, ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 3.667,47€ πλέον ΦΠΑ 220,05€.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των εκθέσεων ελέγχου, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, που συντάχθηκαν δυνάμει της αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από 27/06/2022 έκθεση ελέγχου διατάξεων ν.4308/2014, της ως άνω Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....» εξέδωσε μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, μεταξύ των ληπτών, ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2016. Σύμφωνα με τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία και ένα πιστωτικό τιμολόγιο, καθαρής αξίας 3.667,47€ πλέον ΦΠΑ 220,05€, από την επιχείρησημε ΑΦΜ, για το φορολογικό έτος 2016 τα οποία κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 8 παρ. 5, 9, 10 και 11 του Ν.4308/2014, παραβάσεις

που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 66 παράγρ. 5 του Ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., με το οποίο η ελεγχόμενη επιχείρηση κλήθηκε, εντός είκοσι ημερών από την επομένη της επίδοσης, να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της. Ο προσφεύγων υπέβαλε το αρ. πρωτ. έγγραφο με τις απόψεις του, οι οποίες όμως δεν έγιναν δεκτές. Κατόπιν αυτών εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο Προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους :

- Κατά το επίμαχο διάστημα στο οποίο προμηθεύτηκαν προϊόντα από την εταιρεία, η εν λόγω εταιρία είχε στην κατοχή της προϊόντα αξίας 981.496,42 ευρώ σύνολο, το οποίο υπερκαλύπτει ως αξία 268 φορές το σύνολο των αγορών που έκανε το φαρμακείο του.
- Προμηθεύτηκε κανονικά τα φάρμακα και πλήρωσε με τραπεζικά εμβάσματα τα προϊόντα, ενώ δεν προκύπτει από πουθενά κατάθεση σε λογαριασμό του, που να δικαιολογεί χρηματική ανακύκλωση. Το σύνολο των οικονομικών υποχρεώσεων του προς την ολοκληρώθηκε με τραπεζικά εμβάσματα στην Τράπεζα Πειραιώς.
- Η αναγραφή του τρέχοντος υπολοίπου στα τιμολόγια δεν είναι υποχρεωτική, οπότε το γεγονός ότι δεν υπήρχε καταγραφή του τρέχοντος υπολοίπου στα δύο τελευταία τιμολόγια, αποτελεί ένα αδιάφορο στοιχείο και όχι αξιόποινη πράξη.

Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος:

Επειδή, με το **άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013** 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.4308/2018** (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, 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 επιτηδεύματός 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 πραγματοποιήσεώς 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 προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣΤΕ 1404/2015.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν.4174/2013 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου», 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, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

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

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους

τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, 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 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 (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές 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 σύμφωνα με το αρ. **22 του ν. 4172/2013**, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « 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, **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, 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 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ** ορίζεται ότι: «*Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:* α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.....».

Επειδή, στην από 27/06/2022 έκθεση ελέγχου διατάξεων ν.4308/2014 της Δ.Ο.Υ., για την εταιρεία, προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Η εκδότρια επιχείρηση, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, πραγματοποίησε συνολικές πωλήσεις εμπορευμάτων ύψους 5.712.533,33 €, καθώς και έσοδα από παροχή υπηρεσιών, ύψους 134.474,85 €. Όμως η εν λόγω επιχείρηση δεν διέθετε τις ανάλογες αγορές, προκειμένου να προβεί στον ως άνω όγκο πωλήσεων (τόσο σε αξία όσο και σε ποσότητα). Επίσης δεν είχε τη δυνατότητα να παράσχει τέτοιο ύψος υπηρεσιών, καθώς αυτές ήταν σχετιζόμενες με τις πωλήσεις εμπορευμάτων και όπως αναγράφεται στα εκδοθέντα Τ.Π.Υ. αυτές παρασχέθηκαν (χρεώθηκαν στους πελάτες) για τη διαλογή και την ειδική συσκευασία των πωληθέντων εμπορευμάτων.
- Τα φαρμακευτικά προϊόντα χρήζουν αποθήκευσης σε ψυκτικούς χώρους, τους οποίους όμως δεν διέθετε η ελεγχόμενη επιχείρηση. Στις 06/10/2020 σε επιτόπιο έλεγχο στην έδρα της εκδότριας επιχείρησης δεν διαπιστώθηκε η ύπαρξη ψυγείων και καταψυκτών. Για τα δε ψυγεία και τους καταψυκτές που αναφέρονται στο τηρούμενο μητρώο παγίων, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη: α) εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία από την προμηθεύτρια εταιρία τα οποία κρίθηκαν εικονικά, το έτος 2020 για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, β) τα υπόλοιπα με προμηθεύτριες εταιρίες την: είναι μικρής χωρητικότητας και δεν θα μπορούσαν να αποθηκεύσουν τον δηλούμενο όγκο αγορών, πόσο μάλλον που μερικά (από προμηθευτές και) αγοράστηκαν στις 19/09/2016 και 20/09/2016.
- Ο εμφανιζόμενος όγκος πωλήσεων, καθώς και η μεταφορά των προϊόντων απαιτεί πολλά μεταφορικά μέσα, κατάλληλα διαμορφωμένα, τα οποία δεν διέθετε η ελεγχόμενη επιχείρηση. Κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, όπως προκύπτει από τα Πληροφορικά Συστήματα Elenxis και Taxis, η ελεγχόμενη επιχείρηση διέθετε ένα μοναδικό επαγγελματικό όχημα με μικτό βάρος 2.020 (χωρίς εγκατάσταση ψυκτικού θαλάμου) κι ως εκ τούτου εγείρονται

ερωτήματα όσον αφορά την διενέργεια του όγκου των αποστολών - μεταφορών με τη ροή που εμφανίζει η έκδοση των παραστατικών διακίνησης- πώλησης. Εξάλλου ένα σημαντικό στοιχείο που συνηγορεί στην εικονικότητα των συναλλαγών (πωλήσεων) είναι και το γεγονός ότι από τα παραστατικά πωλήσεων που εκδόθηκαν προς πελάτες της Αττικής και της Ξάνθης, δεν αποδεικνύεται το μέσο μεταφοράς, καθώς στο σώμα των εκδοθέντων παραστατικών διακίνησης - πώλησης δεν αναγράφεται κανένα μεταφορικό μέσο. Σε όλα τα παραπάνω στοιχεία προς τους πελάτες της αναγράφεται ως τρόπος μεταφοράς, «COYRIER»

- Η συναλλακτική δραστηριότητα που εμφανίζει η ελεγχόμενη επιχείρηση, προαπαιτούσε αρκετό και εξειδικευμένο προσωπικό προκειμένου να τη διεκπεραιώσει, το οποίο δεν διέθετε. Από την επισκόπηση στα Πληροφοριακά Συστήματα Elenxis και Taxis διαπιστώνεται ότι, η ελεγχόμενη επιχείρηση φέρεται να απασχόλησε προσωπικό ήτοι επτά (7) υπαλλήλους. Αναλυτικότερα: 1) Ο με δηλωθείσες ακαθάριστες αποδοχές 1.320,57 €, ήταν κάτοικος Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης (απασχολήθηκε μόνο κατά τον μήνα Ιανουάριο του 2016). 2) Ο (ανιψιός πιθανότατα του διαχειριστή) με δηλωθείσες ακαθάριστες αμοιβές 10.437,50 €, ήταν κάτοικος 3) Ο με δηλωθείσες ακαθάριστες αμοιβές 1.932,29 €, ήταν κάτοικος και μισθωτός σε επιχείρηση (φαρμακείο) με έδρα την Αθήνα με δηλωθείσες ακαθάριστες αμοιβές 19.772,77 €. 4) Ο με δηλωθείσες ακαθάριστες αμοιβές 10.437,50 €, ήταν κάτοικος 5) ο με δηλωθείσες ακαθάριστες αμοιβές 5.340,84 €, ήταν κάτοικος 6) Ο με δηλωθείσες ακαθάριστες αμοιβές 11.778,63 €. 7) Η με δηλωθείσες ακαθάριστες αμοιβές 8.936,71 €.

Από τα ανωτέρω εκτεθέντα και καθώς η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει λάβει και έχει καταχωρήσει στα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι για αγορές εμπορευμάτων που ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν, ο έλεγχος αποφαίνεται ότι:

Η ελεγχόμενη επιχείρηση, κατά την φορολογική περίοδο 01/01/2016 - 31/12/2016, εξέδωσε τέσσερις χιλιάδες εννιακόσια ογδόντα εννιά (4.989) φορολογικά στοιχεία, πώλησης (Τ.-Δ.Α.) καθώς και παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.), τα οποία κρίνονται μερικώς εικονικά ως προς τη συναλλαγή, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. , υιοθετώντας τα ως άνω πορίσματα του ελέγχου για την εκδότρια εταιρία και λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία έκρινε ακολούθως ότι έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία και ένα πιστωτικό τιμολόγιο, καθαρής αξίας 3.667,47€ πλέον ΦΠΑ 220,05€, που έλαβε ο προσφεύγων από την επιχείρησημε ΑΦΜ, για το φορολογικό έτος 2016, είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (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, ο προσφεύγων προσκόμισε στη φορολογική αρχή τα κάτωθι:

- Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής, με τα είδη που προμηθεύτηκε από την εκδότρια επιχείρηση.
- Ηλεκτρονικές μεταφορές χρηματικών ποσών στην Τράπεζα Πειραιώς, του ίδιου προς την εκδότρια επιχείρηση

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν προέβη σε περαιτέρω έλεγχο των στοιχείων πληρωμών μέσω τραπεζικής μεταφοράς χρημάτων που της προσκόμισε ο προσφεύγων και έτσι δεν προκύπτει η τυχόν επιστροφή μέρους των χρημάτων αυτών, είτε σε λογαριασμό του προσφεύγοντος, είτε σε πρόσωπο σχετιζόμενο με αυτόν (ανακύκλωση χρήματος).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η κρίση της Δ.Ο.Υ., περί εικονικότητας των ληφθέντων από τον προσφεύγοντα φορολογικών στοιχείων εδράζεται αποκλειστικά και μόνο στο πόρισμα του ελέγχου της για την εκδότρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι την εταιρείαμε ΑΦΜ:, χωρίς να έχουν συνεκτιμηθεί τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα τραπεζικά παραστατικά και χωρίς να εξεταστεί η πραγματοποίηση ή μη των συναλλαγών των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, για τη στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης.

Εν προκειμένω, η αρμόδια φορολογική αρχή τόσο για τον εκδότη των επίμαχων στοιχείων, όσο και για τον λήπτη -προσφεύγοντα, λαμβανομένου υπόψη και το περιορισμένο ύψος των κρινόμενων συναλλαγών, κάλλιστα θα μπορούσε να πραγματοποιήσει συσχετίσεις ως προς τα αποκτώμενα είδη με τα έντεκα τιμολόγια, με αυτά που κρίθηκαν ως πραγματικές αγορές από την πλευρά του εκδότη και που ανέρχονται στο ποσό των 981.496,42€, σύμφωνα με διαπίστωση της ίδιας ελέγχουσας αρχής, κάτι το οποίο δεν έπραξε.

Κατά συνέπεια, από τις εκθέσεις ελέγχου και τις προσβαλλόμενες πράξεις δεν τεκμηριώνεται η εικονικότητα των υπό κρίση συναλλαγών και η διάπραξη της οικείας παράβασης από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής δύναται να διενεργήσει εκ νέου έλεγχο εντός του προβλεπόμενου χρόνου της παραγραφής, βάσει των διατάξεων περί φοροδιαφυγής, ως ισχύουν βάσει των σχετικών νόμων και εγκυκλίων, εκδίδοντας

και κοινοποιώντας πράξεις εντός δεκαετίας, συμφώνως προς το άρθρο 36 παρ. 3α του Κ.Φ.Δ., σε συνδυασμό με το άρθρο 66 παρ. 27α του ν. 4646/2019, στοιχειοθετώντας όμως πλήρως και σαφώς την όποια προκύπτουσα παράβαση (ενδεικτικώς λήψη μερικής εικονικών, εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη με ή χωρίς καλοπιστία του λήπτη κλπ).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **22-12-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω πλημμελούς αιτιολογίας.

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

1. Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2016.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	1.210,26€	0,00€

2. Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α /Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2016.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	8.037,71€	7.817,66€	8.037,71€	0.00€

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να 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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.