



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 17/07/2023

Αριθμός απόφασης: 529ε

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313332246
e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ..
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 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 30/03/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στα Νομού, ΤΘ... Τ.Κ., κατά της με αριθμό .../13-03-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 30/03/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» 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 αριθμό/**13-03-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 1.562,78 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ύψους 781,39 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.344,17 €**.

Δυνάμει της με αριθμό/03-10-2022 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών» για το φορολογικό έτος 2017. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου/2022 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ Έδεσσας και η από 22-12-2021 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ΕΛΠ (Ν.4308/2014) που αφορά στον αγροτικό συνεταιρισμό «.....» - ΑΦΜ» και σύμφωνα με την οποία, στο φορολογικό έτος 2017, ο ανωτέρω συνεταιρισμός υπέπεσε στην παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνεται και η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας αποδεχόμενος πλήρως τα πορίσματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ Έδεσσας, έκρινε ότι η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα έλαβε, στο φορολογικό έτος 2017, δέκα έξι (16) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 6.485,62 € από τον αγροτικό συνεταιρισμό «.....» - ΑΦΜ». Ακολούθως, προσδιόρισε το εισόδημα του ελεγχόμενου έτους με την αφαίρεση από τις αγορές των ποσών των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Στη συνέχεια, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ. .../13-02-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, επί του οποίου η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη, κατέθεσε το υπ' αριθμ./06-03-2023 υπόμνημά της με τις απόψεις της επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Α.Ο εκδότης αγροτικός συνεταιρισμός ήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτός διότι διατηρούσε έδρα, απασχόλησε προσωπικό και είχε στην κατοχή του μηχανολογικό εξοπλισμό.

Β. Η επιχειρηματική δραστηριότητα συνάδει απόλυτα με τη δυνατότητα πώλησης ροδάκινων και έκδοσης τιμολογίων πώλησης αγροτικών προϊόντων

Γ. Οι μεταξύ τους συναλλαγές ήταν πραγματικές και τελούσε αποκλειστικά σε καλή πίστη

Δ. Το αντίτιμο καταβλήθηκε πλήρως

Ε. Έχουν ελεγχθεί τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής της και δεν αμφισβητήθηκε οποιαδήποτε άλλη συναλλαγή.

Επειδή, με το άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, ως ισχύει από 02/02/2016, δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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. 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο».

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, στο 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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου 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 απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως 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). Υπό το ίδιο σκεπτικό εκδόθηκε και η με αριθμ. 1404/2015 απόφαση του ΣΤΕ, σύμφωνα με την οποία κρίθηκε ότι εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, 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.

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 στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου)]. 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, 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, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣΤΕ 2633/2002, ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319).

Επειδή, στο άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999 ορίζεται 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 εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 4. 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, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με την από 22-12-2021 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ΕΛΠ (Ν.4308/2014) της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από 13/03/2023 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης αγροτικός συνεταιρισμός «.....» - ΑΦΜ», κατά το φορολογικό έτος 2017, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές διότι δεν διέθετε έδρα, την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε προσωπικό, ώστε να παρέχει τα προϊόντα που από τα εκδιδόμενα στοιχεία προκύπτει να διέθεσε και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές. Ειδικότερα διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα :

Από τον έλεγχο και τη διασταύρωση δεδομένων των συγκεντρωτικών καταστάσεων ΜΥΦ του άρθρου 14 παρ. 3 & 4 του Ν.4174/2013 που υποβλήθηκαν από τρίτους (καθόσον ο εκδότης αγροτικός συνεταιρισμός δεν υπέβαλε) δεν διαπιστώθηκαν μεμονωμένες αγορές ή φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας. Αντίθετα εμφανίζεται μόνο μία πολύ μικρή δαπάνη ποσού 140,80€ και καθόλου αγορές σε αντίθεση με τις πωλήσεις που πραγματοποίησε ύψους 317.834,69 €. Τα ιδρυτικά μέλη του συνεταιρισμού δεν ήταν σε θέση να τον προμηθεύσουν με αγροτικά προϊόντα, καθόσον οι περισσότεροι ήταν συνταξιούχοι ή είχαν αποβιώσει ή είχαν πολύ μικρή αγροτική παραγωγή.

Επιπρόσθετα το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος συνεταιρισμός δεν διέθετε επαγγελματική έδρα, καθόσον ποτέ δεν εγκαταστάθηκε ουσιαστικά στην έδρα που έχει δηλώσει, ούτε δικά του μεταφορικά μέσα, αλλά ούτε απασχόλησε προσωπικό όπως προκύπτει από το με αριθ. πρωτ. .../16.04.2021 έγγραφο του Εθνικού Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (ΕΦΚΑ), οδηγεί στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές με τους πελάτες του, που προκύπτουν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων, ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν .

Επιπλέον τόσο από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, όσο και από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων που έχουν υποβάλει τρίτοι, δεν προκύπτει να υπάρχει εκμισθωμένος κάποιος χώρος αποθήκευσης, ούτε και έγινε χρήση ψυκτικών θαλάμων άλλων επιχειρήσεων, προκειμένου να αποθηκευτούν και να συντηρηθούν τα προς πώληση αγροτικά προϊόντα.

Η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο συνεταιρισμός σε πολλές περιπτώσεις εξοφλούνταν σε τραπεζικούς λογαριασμούς τρίτων προσώπων, τα οποία δεν είχαν καμιά σχέση με τον εν λόγω συνεταιρισμό.

Ουδείς εκπρόσωπος του συνεταιρισμού ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου, προκειμένου να προσκομιστούν τα φορολογικά αρχεία, καθώς και τα εκδιδόμενα στοιχεία για την ελεγχόμενη περίοδο.

Ο εκδότης συνεταιρισμός δεν υπέβαλε δήλωση φόρου εισοδήματος και υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ για την ελεγχόμενη χρήση.

- Ενέργειες της Δ.Ο.Υ. Βέροιας σχετικά με τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την προσφεύγουσα.

Με την υπ' αριθμ. πρωτ.../26-1-2023 πρόσκληση άρθρου 14 του ΚΦΔ του ελέγχου της Δ.Ο.Υ Βέροιας ζητήθηκε από την προσφεύγουσα επιχείρηση να προσκομίσει εντός πέντε ημερών τα λογιστικά αρχεία φορολογικού έτους 2017 και τα φορολογικά παραστατικά που έλαβε από την ως άνω εκδότρια επιχείρηση. Μετά την κοινοποίηση της ανωτέρω πρόσκλησης προσκομίστηκαν τα ακόλουθα παραστατικά, για τα οποία συντάχθηκε η υπ' αριθμ. .../21-2-2023 Έκθεση Κατάσχεσης :

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	ΖΥΓΟΛΟΓΙΟ	ΑΞΙΑ	ΑΠΑΛΛΑΚΤΙΚΟ
1	10/8/2017	TIM ...	7/26-7-2017	5650 ΚΙΛΑ ΡΟΔΑΚΙΝΑ 26- 7-2017	288,00	.../10-8-2017

2	11/8/2017	TIM ....	.../1-8-2017	1550 ΚΙΛΑ ΡΟΔΑΚΙΝΑ 1-8- 2017	284,90	.../11-8-2017
3	18/8/2017	TIM ....	.../2-8-2017	3300 ΚΙΛΑ ΡΟΔΑΚΙΝΑ 2-8- 2017	494,50	.../12-8-2017
4	13/8/2017	TIM ....	.../3-8-2017	3870 ΚΙΛΑ ΡΟΔΑΚΙΝΑ 3-8- 2017	499,12	.../13-8-2017
5	14/8/2017	TIM ...	.../3-8-2017	2230 ΚΙΛΑ ΡΟΔΑΚΙΝΑ 3-8- 2017	415,80	.../14-8-2017
6	17/8/2017	TIM ....	.../4-8-2017	2280 ΚΙΛΑ ΡΟΔΑΚΙΝΑ 4-8- 2017	420,20	.../17-8-2017
7	18/8/2017	TIM ...	.../7-8-2017	5660 ΚΙΛΑ ΡΟΔΑΚΙΝΑ /7- 8-02017	584,30	.../18-8-2017
8	19/8/2017	TIM ....	.../8-8-2017	5480 ΚΙΛΑ ΡΟΔΑΚΙΝΑ /8- 8-2017	498,00	.../19-8-2017

9	20/8/2017	TIM ...	.../8-8-2017	1110 ΚΙΛΑ ΡΟΔΑΚΙΝΑ /8-8-2017	206,80	.../20-8-2017
10	21/8/2017	TIM ....	.../10-8-2017	3700 ΚΙΛΑ ΡΟΔΑΚΙΝΑ /10-8-2017	478,40	.../21-8-2017
11	22/8/2017	TIM ...	.../10-8-2017	1220 ΚΙΛΑ ΡΟΔΑΚΙΝΑ /10-8-2017	228,80	.../22-8-2017
12	23/8/2017	TIM ....	.../11-8-2017	3520 ΚΙΛΑ ΡΟΔΑΚΙΝΑ /11-8-2017	492,40	.../23-8-2017
13	24/8/2017	TIM ....	.../12-8-2017	1920 ΚΙΛΑ ΡΟΔΑΚΙΝΑ /12-8-2017	360,80	.../24-8-2017
14	25/8/2017	TIM ...	.../13-8-2017	1910 ΚΙΛΑ ΡΟΔΑΚΙΝΑ /12-8-2017	354,20	.../25-8-2017
15	26/8/2017	TIM ....	.../13-8-2017	2180 ΚΙΛΑ ΡΟΔΑΚΙΝΑ /13-8-2017	367,00	.../26-8-2017

16				3480 ΚΙΛΑ ΡΟΔΑΚΙΝΑ /16- 8-2017	512,40	.../27-8-2017
	27/8/2017	TIM ...	.../16-8-2017		6.485,62	

Επιπλέον προσκομίστηκε το βιβλίο εσόδων εξόδων έτους 2017, οι δηλώσεις ΦΠΑ και εισοδήματος, από τον έλεγχο των οποίων διαπιστώθηκε ότι κατά το φορολογικό έτος 2017 καταχωρήθηκαν τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία στα βιβλία και συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις Μ.Υ.Φ. της προσφεύγουσας.

Επίσης με την υπ' αριθμ./4-11-2021 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, η προσφεύγουσα αφαίρεσε τα με αριθμό .../18-8-2017 & .../16-08-2017 τιμολόγια από τις αγορές της, διότι σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν.4172/2013, δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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 στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές και ότι τελούσε με καλή πίστη, καθώς η ίδια δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει τη φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας επιχείρησης. Ισχυρίζεται συγκεκριμένα ότι στο φορολογικό έτος 2017 επισκέφτηκε την έδρα του συνεταιρισμού, όπου διαπιστώθηκε η ύπαρξη οργανωμένου χώρου διακίνησης αγροτικών προϊόντων με εγκαταστάσεις, προσωπικό και μηχανήματα. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές έχουν εξοφληθεί πλήρως. Ωστόσο, σύμφωνα με την από 22-12-2021 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ΕΛΠ (Ν.4308/2014) της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, ο ιδιοκτήτης του ακινήτου, που φέρεται ως έδρα του συνεταιρισμού, με την με αριθ./29.03.2021 υπεύθυνη δήλωσή του αναφέρει ότι το 2017 ξεκίνησε η διαδικασία εκμίσθωσης μιας αποθήκης που διαθέτει στο Δ.Δ. του Δήμου ..., αλλά ποτέ δεν ολοκληρώθηκε, καθώς οι υπεύθυνοι του συνεταιρισμού ποτέ δεν αποδέχτηκαν το ηλεκτρονικό μισθωτήριο με αρ./21.03.2017 και το ακίνητο εγκαταλείφθηκε και παραμένει άδειο μέχρι σήμερα. Περαιτέρω, όπως προκύπτει από το με αριθ. πρωτ./16.04.2021 έγγραφο του Εθνικού Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (ΕΦΚΑ), η εκδότρια επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό. Σημειώνεται δε ότι τα φορολογικά παραστατικά που έλαβε η προσφεύγουσα από το συνεταιρισμό είναι αξίας κάτω των 500,00 €, τα οποία εξοφλήθηκαν με μετρητά και δε δύναται να αποδειχθεί η εξόφληση τους, ενώ δύο εκ των δέκα έξι επίμαχων τιμολογίων, αξίας άνω των 500,00 €, δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής και για το λόγο αυτό αφαιρέθηκαν από την ίδια την προσφεύγουσα από τις αγορές του φορολογικού έτους 2017 με τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν το αληθές των επίμαχων συναλλαγών. Περαιτέρω, το ζήτημα της καλοπιστίας δεν δύναται να εξεταστεί, στο βαθμό που δεν προκύπτει ότι οι κρινόμενες συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί, έστω από άλλο πρόσωπο, κατονομαζόμενο ή μη. Τουναντίον, η

φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους, διότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει τα προϊόντα που αναγράφονται στα στοιχεία αυτά. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 13/03/2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 30/03/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

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

Η με αριθμό **.../13-03-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	2.344,17 €	2.344,17 €

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

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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 ΓΕΩΡΓΟΣ

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.