



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/νση: Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 08 / 11 / 2024

Αριθμός απόφασης: 2987

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- 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 υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27-06-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του....., με ΑΦΜ....., κατά της με αριθμό22-05-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (άρθ. 33 ΚΦΔ) Φορολογικού Έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

5. Την ανωτέρω οριστική πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του αρμόδιου ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **27-06-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

Ιστορικό:

Κατόπιν της με αριθ./20-02-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αριθ. πρωτ.20-10-2022 Πληροφοριακού Δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, που ασκούσε ατομικό επάγγελμα με δραστηριότητα την «.....», μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2018 έως 31-12-2018.

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, κατόπιν των σχετικών πληροφοριακών δελτίων και σύμφωνα και με την από 11-10-2022 συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου Ε.Λ.Π. και ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., από έλεγχο που διενήργησε στην ατομική επιχείρηση.....» με Α.Φ.Μ.διαπίστωσε ότι η εν λόγω επιχείρηση είναι φορολογικά υπαρκτή αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτη και εξέδωσε φορολογικά στοιχεία που χαρακτηρίστηκαν εικονικά καθώς αφορούσαν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, εκ των οποίων τη χρήση 2018, δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία (καθαρής αξίας 146.682,86 € πλέον Φ.Π.Α. 19.068,73 €) εκδόθηκαν προς τον προσφεύγοντα.

Βάσει των ανωτέρω και στα πλαίσια του ελέγχου που διενήργησε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., στα τηρηθέντα βιβλία και εκδοθέντα και ληφθέντα στοιχεία του προσφεύγοντος για την χρήση 2018, διαπιστώθηκε η λήψη των ως άνω σχετικών εικονικών φορολογικών στοιχείων κι ο έλεγχος προέβη στον εκ νέου προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων στο εισόδημα, και των φορολογητέων εισροών στο ΦΠΑ, για το υπό κρίση φορολογικό έτος.

Οι διαπιστώσεις του ελέγχου και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά, με το με αριθ.11-04-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε, και ο έλεγχος προέβη στην οριστικοποίηση των διαπιστωθεισών διαφορών και στην έκδοση μεταξύ άλλων και της εξής καταλογιστικής πράξης:

-της με αριθμό22-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 60.208,91 € πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. ποσού 30.104,46 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 11.058,47 €, ήτοι συνολικό ποσό **101.371,84 €**.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή του και να ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί η ως άνω προβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

-Αόριστη, ανεπαρκής και μη νόμιμη αιτιολογία κατά εσφαλμένη εκτίμηση των στοιχείων και του περιεχομένου του σχετικού Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης.

-Πραγματικότητα των συναλλαγών (καθώς η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση που συναλλάχθηκε ήταν υπαρκτή). Καλή πίστη – εικονικότητα στο πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, σύμφωνα τις διατάξεις των **παρ. 1 του άρθρου 13** του **ΚΦΔ**, ως ισχύει στην υπό κρίση περίπτωση, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. [.....]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 5 του Ν.4308/2014** (ΕΛΠ), ορίζεται ότι:

«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 συνασσομένους 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, σύμφωνα τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ**, ως ίσχυε ορίζεται ότι:

5. [...]] 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 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,

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 την **ΠΟΛ.1113/ 2-6-2015** με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» αναφέρεται ότι:

«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: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. ... β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, [...]. 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. γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά...».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1216/2014** με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β΄ του άρθρου 23 του Ν.4172/2013» αναφέρεται ότι:

«4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1071/31-03-2015**, με θέμα «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό»:

Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

«Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι 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 πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αρ.....2.6.2014 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.:

«....Γ. Από το υπό στοιχ. 1α' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο1, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣΤΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση ν της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία.

Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου, με τις εντεύθεν έννομες συνέπειες κατ' αυτών, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια.

Η ορθότητα των ως άνω ερμηνευτικών παραδοχών επιβεβαιώνεται πλήρως και από την πάγια νομολογία τόσο του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) όσο και του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά τη διερεύνηση του συναφούς ζητήματος περί της δυνατότητας έκπτωσης ή μη του φόρου προστιθέμενης αξίας, τον οποίο κατέβαλε ο, υποκείμενος στο φόρο, καλόπιστος λήπτης επί των εισροών του (ήτοι επί των δαπανών αυτού) και ο οποίος αναγράφεται σε φορολογικό στοιχείο, το οποίο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Συγκεκριμένα, το Δ.Ε.Ε. έχει παγίως δεχθεί ότι «δεν συνάδει προς το σύστημα του δικαιώματος προς έκπτωση, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, η επιβολή κυρώσεως στο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, με τη μορφή της μη αναγνωρίσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον το πρόσωπο αυτό δεν είχε ή δεν μπορούσε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η σχετική πράξη έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή του γεγονότος ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων περιλαμβανόταν μια άλλη πράξη, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, η οποία ενείχε απάτη περί τον ΦΠΑ». Κατά το Δικαστήριο, η θέσπιση ενός τέτοιου συστήματος κυρώσεων θα έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου (βλ. αποφάσεις Δ.Ε.Ε. C- 0018/13, C- 0107/13, C- 285/11, C- 80/11, C-142/11 κλπ.). Συναφή επιχειρηματολογία διατυπώνει και το ημέτερο Συμβούλιο της Επικρατείας (βλ. ΣΤΕ 875/2012, 68-70/2011, ΣΤΕ 1375/2010, ΣΤΕ 881/2002 κ.ά.).»

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, 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 (.....2019). 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 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, οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 3336/2015, 223, 145/2015, 4629, 721/2014, 4328, 1314, 116/2013, 505-6/2012, 1184, 1126/2010), ή ότι, ο εκδότης, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή, ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (πρβλ. ΣτΕ 1404/2015, 116/2013, 1327, 505-6/2012, 4037-9, 3258, 1498/2011, 1184/2010 κ.ά.).

Επειδή περαιτέρω όπως έχει κριθεί επίσης νομολογιακά «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 τις διατάξεις του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» των παρ. 1 & 4 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά...»

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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Ν.2690/1999, ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η 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 άρθρο 64 του ΚΦΔ (άρθρο 76 του νέου 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 65 του ΚΦΔ (άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ),
«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 με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται κατά βάση ότι η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των συναλλαγών είναι αόριστη και ανατιολόγητη καθώς ο ίδιος συναλλάχθηκε με την εκδότρια επιχείρηση «.....», η οποία σε κάθε περίπτωση είναι επιχείρηση που συστάθηκε νόμιμα και είναι φορολογικά υπαρκτή, αγόρασε προϊόντα (και συγκεκριμένα 593,6 τόνους αραβοσίτου και 284,9 τόνους κριθαριού) από αυτήν, τα οποία μεταφέρθηκαν στην έδρα του με τρία (3) μεταφορικά μέσα του συνεργάτη αυτής (....., σύμφωνα με την προσκομισθείσα από τον εν λόγω συνεργάτη υπεύθυνη δήλωση) και τα οποία στην συνέχεια τα μεταπώλησε σε άλλες εταιρείες (και συγκεκριμένα πώλησε συνολικά 598,74 τόνους καλαμπόκι και 315,06 τόνους κριθάρι) ισχυριζόμενος ότι αν δεν ήταν πραγματικές οι αγορές από την ως άνω εταιρεία δεν θα μπορούσε να πραγματοποιήσει τις σχετικές πωλήσεις.

Επίσης ισχυρίζεται ότι τα υπό κρίση τιμολόγια εξοφλούνταν με συναλλαγματικές και με επιταγές είτε σε διαταγή του ίδιου είτε πελατών του, τις οποίες και οπισθογράφουσε και διαβίβαζε στον «.....». Τέλος επικαλείται την πραγματοποίηση και την καλή πίστη από την πλευρά του ως προς την λήψη των σχετικών τιμολογίων.

Επειδή, ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα περί πραγματοποίησης των συναλλαγών και την καλή πίστη αυτού αναφέρονται τα εξής:

Α) Από τους διενεργηθέντες ελέγχους της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στην εκδότρια επιχείρηση (όπως αναλύεται στην οικεία έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ και αναφέρεται στο κεφάλαιο 5.1.»ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗδιαπιστώθηκε κατόπιν αξιοποίησης πληροφοριών από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών του συστήματος «taxis», πληροφορίες από το σύστημα «elenxis», από την «Δ.ΗΛΕ.Δ.», από κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών, καθώς και από τις απαντήσεις σε σχετικά αιτήματα προς τις αρχές της Ιταλίας και της Βουλγαρίας στο πλαίσιο Διοικητικής Συνδρομής ότι είναι φορολογικά υπαρκτή αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και δραστηριοποιήθηκε με σκοπό την αποφυγή πληρωμής φόρων εισοδήματος και ΦΠΑ. Αναφέρονται παρακάτω ενδεικτικώς οι διαπιστώσεις που καταγράφονται αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ως προς την συναλλακτική της δραστηριότητα :

- Κατά τον διενεργηθέντα επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποιήθηκε την 12-03-2020 η εν λόγω επιχείρηση δεν βρέθηκε στην δηλωθείσα έδρα της.

- Από τα δεδομένα των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών για τα έτη 2017 και 2018 διαπιστώνεται ότι δεν δηλώνονται αγορές αλλά δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 5.321,52 ευρώ ενώ δηλώνονται τεράστιες αναλογικά πωλήσεις συνολικής καθαρής αξίας άνω των 4.000.000,00 ευρώ (1.600.000 ευρώ για το 2017 και 2.500.000 για το 2018). Σημειώνεται ότι τα εν λόγω στοιχεία εσόδων δεν δηλώνονται ούτε στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ετών 2017 και 2018 αλλά ούτε και στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος,

- Από τα στοιχεία του VIES και στα πλαίσια διοικητικής συνδρομής με τις φορολογικές αρχές της Ιταλίας διαπιστώθηκε ότι οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που δήλωνε η ως άνω επιχείρηση

από την Ιταλία δεν αφορούσαν την ίδια αλλά άλλη νομική οντότητα (σχετικ. Σελίδες 21-22 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕΠ. καθώς και σελ.42-49 έκθεσης ελέγχου ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ).

- Από τα στοιχεία του VIES και στα πλαίσια διοικητικής συνδρομής με τις φορολογικές αρχές της Βουλγαρίας διαπιστώθηκε ότι οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που δήλωνε η ως άνω επιχείρηση από την Βουλγαρία είτε αφορούσαν σε συναλλαγές με βουλγαρικές επιχειρήσεις που δεν εντοπίστηκαν, είτε οι αποκτήσεις δεν αφορούσαν την ίδια αλλά άλλη νομική οντότητα. (σχετικ. Σελίδες 22 - 26 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕΠ. και σελ.42-49 οικείας έκθεσης Ελέγχου ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ).

- Δεν διέθετε αποθηκευτικούς χώρους.

- Δεν διέθετε μεταφορικά μέσα.

- Δεν διαπιστώθηκε να απασχολεί προσωπικό κατάλληλο για την πραγματοποίηση του μεγάλου όγκου των συναλλαγών που δήλωνε.

- Δεν είχε στην κατοχή της αποθέματα εμπορευμάτων.

- Το σύνολο των αποδεδειγμένων και πραγματικών αγορών της εταιρείας, φαίνεται να παραδόθηκε απευθείας σε έδρα άλλης οντότητας (σελ.42-49 οικείας έκθεσης Ελέγχου ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ).

- Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων ότι η εκδότρια επιχείρηση μεταβίβαζε χρήματα σε επιχειρήσεις χωρίς να προκύπτει καμία σύνδεση με αγορές προϊόντων της ήτοι διαπιστώθηκε να πραγματοποιήσες καταβολές σε εταιρείες οι οποίες ωστόσο αφορούσαν σε αγορές που είχαν παραδοθεί όχι στην ίδια αλλά σε άλλη νομική οντότητα (σελ. 27 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΚΕΦΟΜΕΠ σελ.49-60 οικείας έκθεσης Ελέγχου ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ). Περαιτέρω διαπιστώθηκαν και μεταφορές προς άλλα πρόσωπα τα οποία δεν σχετίζονται με την ελεγχόμενη επιχείρηση (σελ.61-77 έκθεσης ελέγχου ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης).

- Επίσης από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών της εκδότριας δεν διαπιστώθηκε καμία πληρωμή να έχει πραγματοποιηθεί από τον λήπτη προσφεύγοντα για τα υπό κρίση τιμολόγια (σελ.77-98 έκθεσης ελέγχου ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ).

- Στο πλαίσιο του ελέγχου και προκειμένου να γίνει συσχέτιση των τραπεζικών κινήσεων με τα λογιστικά αρχεία ζητήθηκε από την ελεγχόμενη εκδότρια ατομική επιχείρηση να προσκομίσει τα εκδοθέντα στοιχεία εσόδων και δαπανών και σχετικά στοιχεία ως προς τις εισπράξεις και πληρωμές ωστόσο η εν λόγω επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε (σελ.99 οικείας έκθεσης ελέγχου ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ).

- Και από τα στοιχεία που αναζητήθηκαν από την πλευρά των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία εκδοθέντα από την ως άνω επιχείρηση (πελατών), διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρησηκατά βάση δεν δραστηριοποιήθηκε ουσιαστικά αλλά δημιούργησε «τεχνητά» συναλλαγές με κύριο σκοπό την μη απόδοση ΦΠΑ (σελ/99-115 έκθεσης ελέγχου ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ).

- Στο πλαίσιο επεξεργασίας των στοιχείων από τους λήπτες/πελάτες ζητήθηκε μεταξύ άλλων και από τον λήπτη/πελάτη της, στον οποίο έχει εκδώσει σημαντικής αξίας φορολογικά στοιχεία (2.768.950,62 ευρώ) όπως προσκομίσει τα υπό κρίση στοιχεία. Τα εν λόγω στοιχεία δεν προσκομίσθηκαν καθώς δηλώθηκε από την πλευρά του ότι τα λογιστικά του στοιχεία έχουν κλαπεί. Σημειώνεται ότι από τις τραπεζικές κινήσεις δεν διαπιστώθηκε να έχουν πραγματοποιηθεί και ανάλογες εισπράξεις από την ως άνω επιχείρηση (σελ.115-117 οικείας έκθεσης ελέγχου ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ).

Β) Από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ από τον λήπτη προσφεύγοντα διαπιστώθηκαν τα εξής :

- Οι σχετικές αποδείξεις εισπράξης εκδόσεωςπου προσκόμισε ο προσφεύγων φέρουν διαφορετική υπογραφή από το δείγμα υπογραφής αυτού στην Τράπεζα

- Οι πληρωμές που προσκόμισε ο προσφεύγων είτε αναφέρονται σε συναλλαγματικές χωρίς αντίστοιχα τραπεζικά παραστατικά είτε επιταγές σε διαταγή του προσφεύγοντος από τις οποίες δεν προκύπτει καμία συσχέτιση -πληρωμή προςείτε επιταγές σε διαταγή

τρίτων φυσικών προσώπων από τις οποίες δεν προκύπτει καμία συσχέτιση των προσώπων αυτών με τον προσφεύγοντα ούτε και με τον

- Ως αναφέρθηκε και ανωτέρω δεν εντοπίστηκε καμία πληρωμή στους τραπεζικούς λογαριασμούς τουαπό τον προσφεύγοντα.

Γ) Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, από τον υπό κρίση έλεγχο που διενεργήθηκε στον λήπτη προσφεύγοντα προκειμένου να αποδειχθεί από την πλευρά του η πραγματοποίηση των συναλλαγών που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, τελικώς καταλογίσθηκαν λογιστικές διαφορές και δεν αναγνωρίστηκε η έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης οι δαπάνες που αναγράφονται στα υπό κρίση τιμολόγια καθώς από την πλευρά του δεν τέθηκαν στοιχεία που να τεκμηριώνουν την πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών, όπως στοιχεία μεταφορικών μέσων με τα οποία πραγματοποιήθηκε η διακίνηση αυτών, και στοιχεία του μεταφορέα και του σχετικού μεταφορικού κόστους από τα οποία να προκύπτει σαφώς η διακίνηση και η παράδοση των αγαθών στον προσφεύγοντα. Ενώ ως από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν για την εξόφληση αυτών δεν διαπιστώθηκε ότι εξοφλήθηκαν με τον προβλεπόμενο τρόπο. Συγκεκριμένα στην σελίδα 32 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταγράφεται αναλυτικά η αξιολόγηση του ελέγχου ως προς τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν για την εξόφληση των υπό κρίση συναλλαγών. Ειδικότερα ο προσφεύγων επικαλέστηκε επιταγές για τις περισσότερες εξ' αυτών δεν προσκομίσθηκε το πίσω μέρος αυτών ώστε να αποδεικνύεται ότι παραδόθηκε στον....., για άλλες οι οποίες αφορούσαν σε διαταγή πελατών του προσφεύγοντος επίσης δεν προσκομίσθηκε το πίσω μέρος αυτών ώστε να αποδεικνύεται ότι παραδόθηκαν αρχικά στον προσφεύγοντα και στην συνέχεια στον....., ενώ για κάποιες άλλες αναφέρονται τρίτα πρόσωπα τα οποία δεν αποδείχθηκε να συσχετίζονται με τον προσφεύγοντα η με κάποιο πελάτη του.

Επειδή ο προσφεύγων και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίζει στοιχεία από τα οποία να τεκμηριώνεται η πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών. Ισχυρίζεται ότι η μεταφορά των προϊόντων πραγματοποιήθηκε με τρία (3) μεταφορικά μέσα του συνεργάτη του.....), προσκομίζοντας σχετική υπεύθυνη δήλωση του, ωστόσο αφενός τα επίμαχα Δελτία Αποστολής που αντιστοιχούν στα υπό κρίση τιμολόγια (τα οποία είναι ανυπόγραφα και δεν υφίσταται καμία υπογραφή ούτε από τον εκδότη αυτού αλλά ούτε και από αυτόν που παρέλαβε) αναγράφουν μεταφορές εντός του εσωτερικού της χώρας, από την έδρα της εκδότριας στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, μεγάλων ποσοτήτων, τα οποία αφενός δεν δύναται να πραγματοποιηθούν με επιβατηγά οχήματα και αφετέρου ως μεταφορικό μέσο αναγράφουν οχήματα τα οποία δεν αντιστοιχούν σε οποιοδήποτε καταγεγραμμένο όχημα στην Ελλάδα. Τέλος σημειώνεται ότι δεν προσκομίσθηκε και κανένα τιμολόγιο από το ανωτέρω φυσικό πρόσωπο(μεταφορέα) ούτε και από άλλη μεταφορική εταιρεία που να αφορά στον προσφεύγοντα και να συσχετίζεται με τις υπό κρίση συναλλαγές ενώ επίσης δεν τέθηκε υπόψη στους διενεργηθέντες ελέγχους και κανένα τιμολόγιο μεταφορικής εταιρείας που να έχει εκδοθεί στην αντισυμβαλλόμενη πωλήτρια επιχείρηση και να αφορά τις υπό κρίση συναλλαγές.

Ο προσφεύγων προβάλλει και τον ισχυρισμό ότι τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν κατευθείαν από την αλλοδαπή ωστόσο αφενός το εν λόγω δεν επιβεβαιώνεται από τα δελτία αποστολής που συνοδεύουν τα υπό κρίση τιμολόγια αφετέρου δεν προσκομίσθηκαν και σχετικά παραστατικά CMR.

Περαιτέρω ως προς την εξόφληση των συναλλαγών, και ενώ επισημάνθηκαν από τον έλεγχο τα ανωτέρω θέματα ως προς τις επιταγές που προσκομίσθηκαν για την εξόφληση των συναλλαγών, ο προσφεύγων κατά το ενδοκοφανές στάδιο δεν προσκόμισε καμία περαιτέρω πληροφορία ως προς αυτές ούτε και άλλα τραπεζικά έγγραφα τα οποία να συσχετίζονται με τις επικαλούμενες από την πλευρά του συναλλαγματικές και να τεκμηριώνεται η εξόφλησή τους μέσω τράπεζας ως άλλωστε το προβλέπουν οι σχετικές οδηγίες και αποφάσεις της Διοίκησης.

Τέλος ως προς τον ισχυρισμό του ότι αν δεν είχε πραγματοποιήσει τις εν λόγω συναλλαγές δεν θα ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις σχετικές δηλωθείσες πωλήσεις, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου (εισήγηση απόψεων ελεγκτικής αρχής) οι πωληθείσες ποσότητες αραβόσιτου και κριθαριού από τον προσφεύγοντα στο διάστημα από 01/01/2018-11/08/2018 δύναται να έχουν προέλθει από τα αποθέματα του την 31/12/2017 ήτοι 720 τόνους αραβόσιτου και 450 τόνους κριθαριού καθώς και από τις αγορές που πραγματοποίησε ο προσφεύγων από το διάστημα από 09/01/2018-19/01/2018 από την εταιρεία(286,9 τόνους αραβόσιτου και 211,7 τόνους κριθαριού). Ήτοι τα αποθέματα και οι αγορές από την ως άνω εταιρεία επαρκούν να καλύψουν τις δηλωθείσες πωλήσεις συνολικά 598,74 τόνων καλαμποκιού και 315,06 τόνων κριθαριού για την χρήση 2018.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω διαπιστώνεται ότι οι ως άνω συναλλαγές του προσφεύγοντος με την ως άνω επιχείρηση σύμφωνα με την σχετική από 11-10-2022 Έκθεση Ελέγχου Ε.Λ.Π. και ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, κρίθηκαν ανύπαρκτες καθότι αφενός η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση δεν είχε την δυνατότητα να πουλήσει τα προϊόντα που αναγράφονται στα υπό κρίση τιμολόγια αφετέρου και ο προσφεύγων από την πλευρά του και ενώ αμφισβητεί τα πορίσματα των διενεργηθέντων ελέγχων, δεν προσκομίζει κανένα ουσιαστικό στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του περί πραγματοποίησης αυτών.

Περαιτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί πραγματοποίησης των συναλλαγών και περί καλής πίστης από την πλευρά του απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και αβάσιμοι. Σημειώνεται ότι η εκδότρια επιχείρηση κρίθηκε συναλλακτικώς ανύπαρκτη και ο προσφεύγων, φέρων το βάρος της απόδειξης, δεν επικαλέστηκε ούτε προσκόμισε στοιχεία τα οποία θα μπορούσαν να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου. Η δε επικαλούμενη καλοπιστία του προσφεύγοντος ως λήπτη θα εξεταζόταν μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016.

Άλλωστε όπως έχει κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 3336/2015, 223, 145/2015, 4629, 721/2014, 4328, 1314, 116/2013, 505-6/2012, 1184, 1126/2010).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, ως προς την εικονικότητα των ανωτέρω συναλλαγών, όπως αυτές αναλυτικά καταγράφονται στην από 22-05-2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, και η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **27-06-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου.....) ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ** και την **επικύρωση** της με αριθμό**22-05-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (άρθ. 33 ΚΦΔ) Φορολογικού Έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Φορολογικό έτος 2018

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά φόρου	60.208,91
Πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ	30.104,46

Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	11.058,47
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	101.371,84

(ως η με αριθμό**22-05-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2018).

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
α/α**

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.