



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10-04-2024

Αριθμός απόφασης:933

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

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 ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4.Την από 14-12-2023 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά:

α)της υπ'αριθμ./14-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ και

β)της υπ'αριθμ./14-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ

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

Επί της από 14-12-2023 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./14-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κύριου φόρου ύψους 9.184,18€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 4.592,09€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.356,44€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 15.132,71€.

Με την υπ' αριθμ...../14-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 8.000,71€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ύψους 4.000,36€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 12.001,07€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος των από 14-11-2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ της ΔΟΥ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ./11-10-2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσαν τα με αρ. πρ./23-03-2023 και/03-10-2023 δελτία πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ, με τα οποία διαβιβάστηκαν στη ΔΟΥ αντίστοιχα:

α) η από 21-11-2022 έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε για την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, για την οποία διαπιστώθηκε ότι είναι επιχείρηση εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων που δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργεί πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες και εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς την ελεγχόμενη, η οποία, έλαβε το έτος 2017 τέσσερα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 23.338,30€ πλέον ΦΠΑ 5.601,16€ και

β)η από 10-07-2023 έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε για την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, για την οποία διαπιστώθηκε ότι είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση που εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς την ελεγχόμενη, η οποία, έλαβε το έτος 2017 δύο φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 9.998,00€ πλέον ΦΠΑ 2.399,52€.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος, υιοθετώντας το πόρισμα ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, έκρινε ότι ο προσφεύγων έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά το άρθρο 66 του ΚΦΔ και προσδιόρισε τα αποτελέσματα στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ του φορολογικού έτους 2017. Για τη διαπίστωση των παραβάσεων κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ./16-10-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε

ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ.πρ./03-11-2023 υπόμνημα με τις απόψεις του που δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με ηλεκτρονική ανάρτηση στο λογαριασμό του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης στις 15-11-2023 και αναγνώστηκαν αυθημερόν.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Ο καταλογισμός σε βάρος του είναι μη νόμιμος, αόριστος και παντελώς αναιτιολόγητος, στο δε πόρισμα των εκθέσεων ελέγχου αναφέρεται ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις προέβησαν σε παραβάσεις της φορολογικής, εργατικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας που δεν ήταν σε θέση και δεν ήταν υποχρεωμένος να γνωρίζει. Αόριστα η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις έχουν εκδώσει πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να διευκρινίζει γιατί τα συγκεκριμένα τιμολόγια που έλαβε ο ίδιος ήταν εικονικά. Αντίθετα, οι συναλλαγές ήταν πραγματικές. Ο προσφεύγων προσκομίζει δελτία κατάθεσης στην τράπεζα Eurobank για την απόδειξη της πληρωμής των τιμολογίων που έλαβε από την εταιρία «.....», ενώ για τα τιμολόγια που έλαβε από την εταιρία «.....» επικαλείται ότι πληρώθηκαν σε μετρητά και προσκομίζει σχετικά τις από 30-12-2017 αποδείξεις πληρωμής.

Επειδή, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.....».

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε : «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 συνήθειες 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 το άρθρο 32 του Ν.2859/2000 :«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, στο άρθρο 66 παρ.5 του Κ.Φ.Δ. δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου ως εξής : «.....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 εταιρεία, 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 Κώδικα 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδύσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά (116/2013 ΣτΕ) ότι, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης 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, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει 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, επιπλέον, 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). 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, 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, δεν υπάρχει παράλειψη τήρησης 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 Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2633/2002).

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή ορθά θεμελίωσε την κρίση της για τη λήψη από τον προσφεύγοντα εικονικών φορολογικών στοιχείων, στις διαπιστώσεις για τις εκδότες οντότητες, όπως αποτυπώνονται στις εκθέσεις μερικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το πόρισμα της από 21-11-2022 έκθεσης ελέγχου σχετικά με την εκδότηρα επιχείρηση «.....», ΑΦΜ με κύρια δραστηριότητα «.....», προκύπτουν οι κάτωθι διαπιστώσεις:

- 1) Είχε την τακτική να δηλώνει πολλές διευθύνσεις ως επαγγελματική έδρα, ώστε να μην εντοπιστεί ποτέ από τη φορολογική αρχή και όρισε ως διαχειριστή τον που εμφανίζεται στα αρχεία της Διεύθυνσης Ασφάλειας ως άστεγος.
- 2) Δεν κατέχει οχήματα και μηχανήματα έργου.
- 3) Υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από ενάρξεως, για τις χρήσεις 2015 και 2016, ενώ δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 και επιπλέον υπέβαλε πιστωτικές δηλώσεις ΦΠΑ τα έτη 2015 έως 2017 και μηδενικές το 2018.
- 4) Από την αξία των αγορών ύψους 308.320,15€, όπως δηλώθηκαν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις των τρίτων, που βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με την αξία των πωλήσεων, και από το γεγονός ότι το πλήθος των αγορών αφορούν προσωπικές ανάγκες

(είδη υγιεινής διατροφής-είδη γυμναστηρίου) μη σχετικές με τη δραστηριότητα της, καθώς και από το γεγονός ότι δεν απασχολεί προσωπικό, προκύπτει ότι δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργεί πωλήσεις συνολικής αξίας 3.736.249,88€, όπως αποτυπώνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις των τρίτων.

- 5) Από την επισκόπηση εκδοθέντων στοιχείων που κατασχέθηκαν κατά τον έλεγχο σε λήπτριες επιχειρήσεις, διαπιστώθηκε αναντιστοιχία του είδους εργασιών που περιγράφεται στα τιμολόγια, όπως εργασίες ελαιοχρωματισμού, επιδιόρθωση ασανσέρ, με τις δηλωθείσες δραστηριότητες της εκδότριας επιχείρησης.
- 6) Από την άρση τραπεζικού απορρήτου προέκυψε η είσπραξη επιταγών από τον διαχειριστή που δηλώνει άστεγος, καθώς και χρεωπιστώσεις με την ίδια ημερομηνία στο ίδιο τραπεζικό σύστημα που υποδηλώνουν την πρόθεση να καλυφθεί η υποχρέωση εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος, ως είθισται στις εικονικές συναλλαγές.

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η οντότητα «.....», ΑΦΜ, είναι εκδότρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων που δεν απέδωσε ποτέ φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που εξέδιδε, αλλά λειτουργούσε προς εξυπηρέτηση των ληπτών που πέτυχαν με τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία μείωση του προς φορολόγηση εισοδήματος και συμψηφισμό του προς απόδοση ΦΠΑ.

Επιπλέον, σύμφωνα με το πόρισμα της από 10-07-2023 έκθεσης ελέγχου σχετικά με την εκδότρια επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ και κύρια δραστηριότητα «.....», προκύπτουν οι κάτωθι διαπιστώσεις:

- 1) Υπάρχουν σημαντικές αποκλίσεις μεταξύ δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και καταστάσεων ΜΥΦ της ίδιας και των αντισυμβαλλομένων. Συγκεκριμένα, από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών της ίδιας και των τρίτων προκύπτει ότι η συνολική καθαρή αξία των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 έως 2019 είναι 26.401.983,29€ πλέον ΦΠΑ 6.300.145,42€, ενώ το σύνολο των εκροών στις δηλώσεις ΦΠΑ το ίδιο χρονικό διάστημα είναι 8.648.730,11€
- 2) Υπέβαλε έναρξη εργασιών με ποικίλες δραστηριότητες, ώστε να απευθύνεται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερόμενων ληπτών διαφόρων δραστηριοτήτων. Συγκεκριμένα, δηλώνει κύρια δραστηριότητα «κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια» και λοιπές δραστηριότητες «εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών», «χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών υλικών» και «χονδρικό εμπόριο μεταχειρισμένων φορτηγών αυτοκινήτων».
- 3) Δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής.
- 4) Για τις αγορές από τον βασικό προμηθευτή της, με ΑΦΜ, δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου κανένα στοιχείο αποδεικτικό της εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων.
- 5) Δεν απασχολούσε προσωπικό, εκτός από μία υπάλληλο γραφείου και δεν έχει στην κατοχή της οχήματα.
- 6) Από την επισκόπηση των τραπεζικών λογαριασμών, κατόπιν άρσης τραπεζικού απορρήτου, διαπιστώθηκε ότι των καταθέσεων έπονται άμεσα αναλήψεις μετρητών, πολλές φορές την ίδια ημέρα.
- 7) Οι φερόμενες αγορές προέρχονται από έναν κυρίως προμηθευτή, του οποίου τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία έχουν κριθεί εικονικά σε διαφορετικό έλεγχο της υπηρεσίας.

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση που δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργεί πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες τόσο μεγάλης αξίας, όπως εμφανίζεται να διενεργεί, σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών.

Επειδή, με τους ισχυρισμούς που προβάλλει ο προσφεύγων, τους οποίους είχε διατυπώσει και ενώπιον της φορολογικής αρχής στο στάδιο του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, δεν παρέχει επαρκείς εξηγήσεις για την πραγματοποίηση των συναλλαγών, ενώ φέρει το σχετικό βάρος απόδειξης. Συγκεκριμένα, επικαλείται ότι τα υπ' αριθμ./04-12-2017 και15-12-2017 τιμολόγια-δελτία αποστολής που έλαβε από την εταιρία «.....», συνολικής αξίας 6.408,32€ και 5.989,20€ αντίστοιχα, πληρώθηκαν με μετρητά. Σχετικά, προσκομίζει τις υπ' αριθμ./30-12-2017 και/30-12-2017 αποδείξεις είσπραξης μετρητών αξίας 6.408,30€ και 5.989,20€ αντίστοιχα, έκδοσης της εκδότριας των φορολογικών στοιχείων επιχείρησης, που, ωστόσο, δεν αποτελούν πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο για την εξόφληση των τιμολογίων, ενώ, επιπλέον, υφίσταται υποχρέωση εξόφλησης μέσω τράπεζας λόγω ύψους της αξίας αυτών. Περαιτέρω, σχετικά με τα τιμολόγια που έλαβε από την εταιρία «.....», προσκομίζει δελτία κατάθεσης σε λογαριασμό της εκδότριας επιχείρησης στην τράπεζα EUROBANK και ειδικότερα, α) για το υπ' αριθμ./15-05-2017 τιμολόγιο-δελτίο αποστολής καθαρής αξίας 5.800,00€ πλέον ΦΠΑ 1.392,00€ προσκομίζει το από 17-05-2017 δελτίο κατάθεσης ποσού 5.800,00€, β) για το υπ' αριθμ./16-05-2017 τιμολόγιο-δελτίο αποστολής καθαρής αξίας 6.660,00€ πλέον ΦΠΑ 1.598,40€ προσκομίζει το από 17-05-2017 δελτίο κατάθεσης 6.660,00€, γ) για το υπ' αριθμ./09-10-2017 τιμολόγιο-δελτίο αποστολής καθαρής αξίας 3.844,30€ πλέον ΦΠΑ 922,60€, προσκομίζει το δελτίο κατάθεσης στις 23-11-2017 ποσού 4.766,90€ και δ) για το υπ' αριθμ./03-11-2017 τιμολόγιο-δελτίο αποστολής καθαρής αξίας 7.034,00€ πλέον ΦΠΑ 1.688,16€, προσκομίζει το από 23-11-2017 δελτίο κατάθεσης ποσού 8.722,00€. Πέραν του γεγονότος ότι από τα προσκομιζόμενα τραπεζικά παραστατικά δεν προκύπτει η ολοσχερής εξόφληση των τιμολογίων σε όλες τις περιπτώσεις και συγκεκριμένα για τα υπ' αριθμ./15-05-2017 και/16-05-2017 φορολογικά στοιχεία κατατίθεται ποσό που αντιστοιχεί μόνο στην καθαρή αξία, επιπλέον, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου για την εκδότρια επιχείρηση, διαπιστώθηκαν χρεοπιστώσεις την ίδια ημέρα στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα, όπως είθισται στις εικονικές συναλλαγές.

Επειδή, στα υπ' αριθμ./15-05-2017 και/16-05-2017 τιμολόγια-δελτία αποστολής έκδοσης της εταιρίας «.....» δεν αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου και στα υπ' αριθμ./09-10-2017 και/03-11-2017 τιμολόγια-δελτία αποστολής αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας, που, σύμφωνα με τα στοιχεία του πληροφοριακού συστήματος οχημάτων ανήκει στην εταιρία «.....», με δραστηριότητα ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΕΡΑΜΙΔΙΩΝ ΣΤΕΓΩΝ και είναι σε ακινησία από τις 03-12-2009.

Επειδή, επιπλέον, από το περιεχόμενο των υπ' αριθμ./04-12-2017 και/15-12-2017 τιμολογίων-δελτίων αποστολής που έλαβε από την «.....», ο προσφεύγων φέρεται να αγόρασε ανταλλακτικά γεωργικών μηχανημάτων (ρουλεμάν, ελατήριο τροχού, ταφ φρέζας, βίδα καταστροφέα, καρίνα λιπάσματος, αντλία υδραυλικού τιμονιού και ψεκαστικού, γρανάζια, υνί άροτρο κλπ) και πετρέλαιο diesel, ενώ δραστηριότητα της εκδότριας επιχείρησης είναι οι κατασκευαστικές εργασίες, οι εργασίες εκσκαφής και το χονδρικό εμπόριο μεταχειρισμένων φορτηγών αυτοκινήτων και το χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών υλικών. Επιπλέον, στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου.

Επειδή, ο προσφεύγων, ούτε επικαλείται, ούτε προσκομίζει άλλα αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματοποίηση των συναλλαγών, όπως ενδεικτικά, δεν παρέχει εξηγήσεις για την μεταφορά και την παραλαβή των εμπορευμάτων. Επιπλέον, επικαλείται γενικά και αόριστα ότι είθισται οι

εταιρίες που εδρεύουν στην Αθήνα να αποστέλλουν αντιπροσώπους τους στις επιχειρήσεις που εδρεύουν στην επαρχία, χωρίς να παρέχει περισσότερα στοιχεία για συγκεκριμένα πρόσωπα, με τα οποία συναλλάχθηκε.

Επειδή, στις από 14-11-2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, αναλυτικά αποτυπώνεται η αιτιολογημένη κρίση του ελέγχου ότι ο προσφεύγων έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζει προς ανταπόδειξη στοιχεία που αποδομούν τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου, ούτε απέδειξε ότι παρελήφθησαν τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, έστω από τρίτο συναλλασσόμενο πρόσωπο, ώστε στη συνέχεια να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του κατά τη λήψη αυτών.

Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 14-12-2023 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την **επικύρωση**:

α)της υπ'αριθμ./14-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ και

β)της υπ'αριθμ./14-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ...../14-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	15.132,71€	15.132,71€

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

Υπ' αριθμ./14-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	14,67€	14,67€	14,67€	
Σύνολο φόρου για καταβολή :		12.001,07€	12.001,07€	12.001,07€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ.

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.