



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 21.02.2023

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 522

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 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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / Τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 31.10.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....] του]», με Α.Φ.Μ., κατοίκου ΚΟΡΥΔΑΛΛΟΥ επί της οδού αρ., κατά της υπ' αριθ./**14.09.2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 31.10.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ‘.....] του]’, με Α.Φ.Μ., 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 υπ’ αριθ./**14.09.2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 88.850,46 €, πλέον 44.425,23 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), εισφορά αλληλεγγύης ποσού 22.222,05 €, και συνολικά 155.497,74 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος, προέκυψαν σύμφωνα με τα πορίσματα της από 14.09.2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./09.05.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου, σε αντικατάσταση της με αριθ./09.05.2022 αρχικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Ε' Δ.Ο.Υ. ΠΕΙΡΑΙΑ, κατόπιν του με αριθμό πρωτοκόλλου ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΞ 2022/1-4-2022 εγγράφου σύμφωνα με το οποίο γνωστοποιήθηκε στη Φορολογική Αρχή ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2016 εκατό δέκα οχτώ (118) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 75.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 17.550,00 €, από την εταιρεία Μον/πη ΙΚΕ (ΑΦΜ

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“1. Οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες ήταν αναγκαίες και λειτουργικές, υπήρξαμε δε λήπτες φορολογικών στοιχείων από εταιρείες που προέβησαν ενδεχομένως σε φορολογικές παραβάσεις, αλλά είμαστε καλόπιστοι λήπτες αυτών.

2. Έλλειψη αιτιολογίας.

3. Παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης.

4. Διπλή τιμωρία.”

Επειδή, πρόκειται για ατομική επιχείρηση με ημερομηνία έναρξης στις 26.05.2015 με κύρια δραστηριότητα ‘.....’. Από 20.07.2020 διατηρεί υποκατάστημα επί της οδού στην Για τη συναλλακτική της δραστηριότητα και την παρακολούθηση των εργασιών της, η προσφεύγουσα τηρεί απλογραφικά βιβλία του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), και εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

Επειδή, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, κοινοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά λόγω αρμοδιότητας με το με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2022/01-04-2022 διαβιβαστικό (αριθ. πρωτ./11-04-2022 Ε' Δ.Ο.Υ. Πειραιά) το με ημερομηνία 21/03/2022 πληροφοριακό δελτίο εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) που αφορά την προσφεύγουσα επιχείρηση (αριθμός υπόθεσης/315399/21), με συνημμένα α) το αριθ.

...../09-12-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)-Κλήση προς Ακρόαση, (του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 & άρθρου 6 του ν. 2690/1999) και β) η με ημερομηνία 28/09/2021 σχετική έκθεση ελέγχου (σε ηλεκτρονικό μέσο αποθήκευσης CD) εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) που αφορά την επιχείρηση «..... MON/ΠΗ Ι.Κ.Ε.-ΑΦΜ, η οποία από 21/07/2017 τροποποίησε την επωνυμία της σε «..... MON/ΠΗ Ι.Κ.Ε.-ΑΦΜ

Με το ως άνω πληροφοριακό δελτίο γνωστοποιήθηκε στην φορολογική Αρχή ότι η ως άνω εταιρεία, εξέδωσε κατά τα έτη 2016, 2017 και 2018 προς διάφορους λήπτες, πλήθος φορολογικών στοιχείων τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ως άνω επιχείρηση είναι και η προσφεύγουσα.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της κατά το φορολογικό έτος 2016, εκατό δέκα οκτώ φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 75.000,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 17.550,00 ευρώ, τα οποία κρίθηκαν ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς το σύνολο της συναλλαγής, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του Κ.Φ.Δ. και των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1§1, 8§1,5 και 2 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο φορολογίας εισοδήματος βάσει των γενικών διατάξεων, προέκυψαν λογιστικές διαφορές ύψους 201.251,97 €, καθώς δεν αναγνωρίστηκαν:

α) δαπάνη ύψους 92.631,62 € που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500,00 € εκάστη χωρίς η τμηματική ή ολική πληρωμή αυτών να έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής [άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013]

β) δαπάνη ύψους 33.620,35 € που αφορά μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές [άρθρο 23 περ. γ' ν. 4172/2013]

γ) δαπάνη ύψους 75.000,00 € που αφορά τη λήψη εκατό δέκα οκτώ φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση MON/ΠΗ Ι.Κ.Ε.-ΑΦΜ

Επειδή, με την Α. 1293/2019 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 ορίζεται ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, ο προσφεύγων πληροί τις προϋποθέσεις προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους, ήτοι: α) όπως διαπιστώθηκε από τον παρόντα έλεγχο και αφού λήφθηκε υπόψη το με αριθμό πρωτοκόλλου/01-04-2022 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, κατά το κρινόμενο έτος 2016, η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε και χρησιμοποίησε σε 118 περιπτώσεις εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, έκδοσης της επιχείρησης ΙΚΕ-ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 75.000,00 χιλιάδων ευρώ και β) στο υπό εξέταση φορολογικό έτος 2016 το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντα δεν επαρκούσε για την κάλυψη των

προσωπικών δαπανών διαβίωσής του και φορολογήθηκε με βάση αυτά (προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων).

Επειδή, ως κατάλληλη μέθοδος επιλέχθηκε η μέθοδος της τεχνικής ανάλυσης της ρευστότητας {η με ημερομηνία 16.06.2022 απόφαση της Προϊσταμένης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ}, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 ν. 4174/2013.

Επειδή, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση την ως άνω μέθοδο, προσδιορίστηκαν στο ποσό των 270.710,48 €, και είναι μεγαλύτερα των προσδιορισθέντων με τις γενικές διατάξεις, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου..

Επειδή, από τη σύγκριση των προσδιοριζόμενων εισοδημάτων με τις γενικές διατάξεις και των εισοδημάτων που προκύπτουν με την Έμμεση μέθοδο της «ανάλυσης ρευστότητας», για το φορολογικό έτος 2016, ως συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα, για το υπό κρίση έτος, λαμβάνεται αυτό που προκύπτει από την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου, {δηλαδή το ποσό των 270.710,48 €} σύμφωνα με την Απόφαση με Α.Π. ΔΕΣ Α ΕΞ 2013 άρθρο 2 παρ. 2.1, την ΠΟΛ. 1270/24-12-2013 παρ. 1, καθώς και ΠΟΛ. 1050/17- 02-2014 άρθρο 2 παρ. 2.1.

Επειδή, ορθά προσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου σύμφωνα με την ως άνω μέθοδο.

Επειδή, ο προσφεύγων στους ισχυρισμούς του, αναφέρεται μόνο ως προς τα ληφθέντα εικονικά στοιχεία.

Επειδή, στην από 14.09.2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της ως άνω φορολογικής αρχής, παρατίθενται με σαφήνεια και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής για το υπό κρίση έτος 2016.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. (έναρξη ισχύος 01/01/2014) 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, σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 10 του ν. 4308/2014 {Ε.Λ.Π.} (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), ορίζεται, ότι: “7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

Επειδή, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, ΣτΕ 1405/2-15, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, 3399/2015), όταν αποδίδεται σε 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτος (οπότε, επί αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστωσης του λήπτη του εικονικού στοιχείου), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και 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, ήτοι ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, με την απόφαση ΣτΕ 116/2013 ... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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, ΣΤΕ 1498/2011, ΣΤΕ 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 υπ' αρ. 1238/2018 απόφαση του ΣΤΕ, (σκέψη 3): "Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) και όπως, άλλωστε, και με την ίδια την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο). Εξάλλου, όπως ομοίως έχει κριθεί με την προαναφερθείσα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται κατά τις διατάξεις περί αποδείξεως [άρθρα 144 επ. του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (Α'97) Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας] να εκφέρει κρίση, σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση, χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, ήτοι και τα δικαστικά τεκμήρια, περί της συνδρομής των κρισίμων πραγματικών περιστατικών, αφού εκτιμήσει συνολικώς τα υφιστάμενα στον φάκελλο της υποθέσεως στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά. Αν δε το δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποιθήσεως, έχει δυνατότητα να διατάξει, κατ' άρθρο 152 επ. (και 96 παρ. 3) του ως άνω Κώδικα, συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων".

Επειδή, ως προκύπτει από τον φάκελο της υπό κρίση υπόθεσης, ο ανωτέρω εκδότης {..... ΜΟΝ/ΠΗ Ι.Κ.Ε.-ΑΦΜ} των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, κατά τον χρόνο έκδοσης αυτών, είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, και εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως

και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις ούτε και την παροχή υπηρεσιών, ήτοι:

1. Δεν υπέβαλε Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017-2018-2019.

2. Δεν υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από τον 3ο του 2019 έως σήμερα.

3. Η υποβληθείσα δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος χρήσης 2016, καθώς και οι δηλώσεις ΦΠΑ είναι εμφανώς ανακριβείς αφού είναι σε αναντιστοιχία με τα ποσά που η ελεγχόμενη έχει δηλώσει στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις (Σ.Κ.) Πελατών- Προμηθευτών.

4. Δεν έχει υποβάλλει δήλωση διακοπής εργασιών ενώ από τον Φεβρουάριο του 2019 έως σήμερα δεν προκύπτει να έχει δραστηριότητα.

5. Δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση Ελέγχου.

6. Δεν υπέβαλε δηλώσεις φόρου μισθωτών Υπηρεσιών, ούτε απασχόλησε προσωπικό, όπως προκύπτει από με το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ/10-5-2021 απαντητικό έγγραφο του ΕΦΚΑ - Κεντρική Υπηρεσία- Διεύθυνση εισφορών μισθωτών, στο οποίο αναγράφεται ότι η ελεγχόμενη σύμφωνα με το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα του ΕΦΚΑ (πρώην ΙΚΑ) έχει απογραφεί ως εργοδότης με ΑΜΕ, πλην όμως ο ΑΜΕ απενεργοποιήθηκε στην συνέχεια από την αρμόδια Υπηρεσία του ΕΦΚΑ και δεν έχουν υποβληθεί αναλυτικές περιοδικές δηλώσεις.

7. Δεν είχε αγορές εμπορευμάτων ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή εισαγωγές από τρίτες χώρες όπως προέκυψε από τον έλεγχο και από το με αριθ. πρωτ. ΔΑΤΕ ΥΠΑΤΕ Α ΕΞ 2021 απαντητικό έγγραφο, όπου ανέφερε ότι για την ελεγχόμενη δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών - εξαγωγών και διαμετακόμισης από και προς τρίτες χώρες.

8. Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό, ενώ τα δύο οχήματα που φαίνονται στο μητρώο της ελεγχόμενης με αριθμούς κυκλοφορίας και αποτελούν δύο πολυτελή οχήματα μάρκας και S - αντίστοιχα, που η χρήση τους δεν συνάδει με τις δραστηριότητες της ελεγχόμενης.

9. Δεν δηλώνει στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών, υπεργολάβους, οι οποίοι θα της παρείχαν υπηρεσίες προκειμένου να εκτελέσει τις δραστηριότητές της, δεδομένου ότι δεν διέθετε προσωπικό.

10. Δεν διέθετε εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικούς χώρους.

11. Ο διαχειριστής της ελεγχόμενης, δεν κατέστη δυνατόν να εντοπιστεί από τον έλεγχο

Εκ των άνω αποδεικνύεται ότι:

Η ελεγχόμενη {..... ΜΟΝ/ΠΗ Ι.Κ.Ε.-ΑΦΜ} επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Με τις πράξεις της εκδότριας επιχείρησης, το Δημόσιο ζημιώθηκε από την μη καταβολή φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ, ενώ αντίστοιχο ήταν το όφελος για τις λήπτριες επιχειρήσεις.

Δηλαδή η εκδότρια επιχείρηση, εκδίδει φορολογικά παραστατικά αξίας προκειμένου να επωφεληθούν οι λήπτριες επιχειρήσεις. Οι δαπάνες - αγορές που καταχωρούν στα βιβλία τους οι λήπτριες από τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία αποσκοπούν στο να λάβουν επιστροφή ή να μειώσουν το ποσό του ΦΠΑ, που τους αναλογεί μειώνοντας επιπλέον και τα καθαρά κέρδη της επιχείρησής. Από την άλλη η εκδότρια επιχείρηση δεν υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ή υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ καταχωρώντας εισροές με δικαίωμα έκπτωσης ποσού αντίστοιχου των φορολογητέων εκροών, χωρίς ωστόσο να προκύπτουν αγορές- δαπάνες από

τις καταστάσεις ΜΥΦ (εγκεκριμένες και αντισυμβαλλόμενων), με αποτέλεσμα και πάλι να μην αποδίδεται Φ.Π.Α στο Δημόσιο.

Επειδή, η εκδότρια επιχείρηση ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτει από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις συγκεκριμένες συναλλαγές. Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, ‘ ‘ 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, εν προκειμένω, όπως προκύπτει, η φορολογική αρχή είχε κατ’ αρχήν αποδείξει ότι ο εκδότης των τιμολογίων, κατά τον χρόνο εκδόσεως αυτών, δεν διέθετε τα μέσα και το προσωπικό για να εκτελέσει τις ανωτέρω πωλήσεις και την παροχή υπηρεσιών αλλά ούτε και τις αντίστοιχες αγορές, το βάρος αποδείξεως της πραγματοποιήσεως των επίμαχων συναλλαγών με τον εν λόγω εκδότη είχε ο προσφεύγων, ο οποίο μάλιστα, όπως προκύπτει από τα διαδικαστικά έγγραφα της υποθέσεως, δεν αντέκρουσε ειδικώς, ούτε στο φορολογικό έλεγχο ούτε με την ενδικοφανή της προσφυγή τον σχετικό λόγο της φορολογικής αρχής, περί πραγματικής αδυναμίας εκτελέσεως, από τον ανωτέρω εκδότη των συγκεκριμένων συναλλαγών, και συγκεκριμένα περί του ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν μεν, αλλά ήταν αντικειμενικά αδύνατον να εκτελεσθούν από τον συγκεκριμένο εκδότη, αλλά και δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων (επιταγές – κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό, αποδείξεις είσπραξης ή πληρωμής), ποιος εισέπραξε το τίμημα αυτών. Ως εκ τούτου δεν τίθεται ούτε θέμα καλής πίστης αυτής.

Επειδή, ορθώς η αρμόδια φορολογική αρχή, έκρινε τα υπό κρίση τιμολόγια, εικονικά τα οποία είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: ‘ ‘..... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα 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 τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) 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, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. *Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης*).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14.09.2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον η φορολογική αρχή φέρουσα το βάρος της απόδειξης, απέδειξε με πραγματικά περιστατικά τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες παραβάσεις, και οι οποίες επισύρουν την επιβολή των φόρων και συναφών κυρώσεων. Ο φορολογικός έλεγχος, έλαβε υπόψη του, τις ισχύουσες διατάξεις για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος, το σύνολο των προσκομισθέντων υπομνημάτων του προσφεύγοντα πριν και μετά τη σύνταξη του Σημειώματος Διαπιστώσεων (άρθρο 28 Ν. 4174/2013), καθώς και όλα τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίσθηκαν σε αντιπαραβολή με τα στοιχεία και ευρήματα του ελέγχου. Απέδειξε δε, με πραγματικά περιστατικά, τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες παραβάσεις, λαμβάνοντας υπόψη, όλα τα διαθέσιμα στοιχεία.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί έλλειψης αιτιολογίας της έκθεσης μερικού ελέγχου, στερείται νομοθετικού πλαισίου και απορρίπτεται.

Επειδή όπως ορίζουν οι αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημά τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις. Εν προκειμένω, από την ελεγκτική διαδικασία ουδέποτε καταστρατηγήθηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης, καθόσον εξετάσθηκαν όλα τα πραγματικά περιστατικά και τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του. Άλλωστε, ουδόλως είναι δυνατό να παραβιάζεται η χρηστή διοίκηση, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, με πλήρη αιτιολόγηση, σε έκδοση καταλογιστικών πράξεων κατ' εφαρμογή των κείμενων φορολογικών διατάξεων και ο σχετικός προσβαλλόμενος λόγος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή

μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Επίσης, με το [άρθρο 9 παρ. 2](#) του Ν. [4174/2013](#) (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.»

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των προστίμων ή των καταλογισθέντων φόρων, αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως ή αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας του ελεγχόμενου. Άλλωστε, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και την συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου και στον καταλογισμό των φόρων που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία. Η αρμόδια φορολογική αρχή, κατά την έκδοση της σχετικής πράξης, εφάρμοσε κατά δέσμια αρμοδιότητα πιστά τις κείμενες διατάξεις νόμων, όπως αναλυτικά παρουσιάζονται στην αντίστοιχη έκθεση ελέγχου, καταλογίζοντας τους οριζόμενους από αυτές φόρους και πρόστιμα

Επειδή, τέλος, ως προς τη «διπλή τιμώρηση» που επικαλείται ο προσφεύγων, έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 221/2018) ότι δεν αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας η σωρευτική επιβολή πρόσθετου φόρου και ειδικού προστίμου γιατί το πρόστιμο δε θεσπίζει κύρωση εμφανώς απρόσφορη ή μη αναγκαία για την εξυπηρέτηση του επιδιωκόμενου σκοπού, ο οποίος συνίσταται στον κολασμό του παραβάτη και στην αποτελεσματική αποτροπή της διάπραξης των παραβάσεων, για τις οποίες προβλέπεται η κύρωση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./31.10.2022 ενδικοφανούς προσφυγής του “.....”, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της κάτωθι πράξης:

της υπ’ αριθ./14.09.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 155.497,74 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.