



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09-02-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Αριθμός απόφασης: 399

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604540

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,
 - 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' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **21-10-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, κατά:
 - Α) των με αριθμό/19-09-2022 και/19-09-2022 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 και 2017 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης,
 - Β) των με αριθμό/19-09-2022 και/19-09-2022 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 και 01/01/2017-31/12/2017 αντίστοιχα, του ίδιου Προϊσταμένου καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 21-10-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 23/09/2022, 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 τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καταλογίσθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τα κατωτέρω ποσά:

A/A	Αριθμός-Ημ/νία πράξης	Οριστική πράξη	Χρήση	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A	Σύνολο καταλογισμού
1	...../19-9-2022	Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος	2016	35.616,47	15.203,54	50.820,01
2	...../19-9-2022	Διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.	2016	15.748,84	7.874,42	23.623,26
3	...../19-9-2022	Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος	2017	55.492,53	23.295,34	78.787,87
4	...../19-9-2022	Διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.	2017	24.468,00	12.234,00	36.702,00
Σύνολα				131.325,84	58.607,3	189.933,14

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται από τις από 19-09-2022 οικείες εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση των με αρ./15-01-2020 για το φορολογικό έτος 2016 και/15-01-2020 για το φορολογικό έτος 2017, εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

Οι ως άνω εντολές ελέγχου εκδόθηκαν συνεπεία των από 03-04-2020 Οριστικών εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, σύμφωνα με τις οποίες ο προσφεύγων φέρεται να είναι λήπτης δεκαεπτά (17) εικονικών φορολογικών στοιχείων, στο φορολογικό έτος 2016, και δεκατεσσάρων (14) εικονικών φορολογικών στοιχείων, στο φορολογικό έτος 2017, με εκδότρια την οντότητα «.....», με Α.Φ.Μ. ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

A/A	Εκδότης Στοιχείου	Αριθμός/ Ημερομηνία		Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α
1	08/06/2016	4.800,00€	1.152,00€
2	10/06/2016	3.500,00€	840,00€
3	12/06/2016	5.800,00€	1.392,00€
4	16/06/2016	4.500,00€	1.080,00€
5	18/06/2016	6.000,00€	1.440,00€
6	20/06/2016	5.000,00€	1.200,00€
7	22/06/2016	6.500,00€	1.560,00€
8	24/06/2016	5.500,00€	1.320,00€
9	27/06/2016	3.000,00€	720,00€
10	05/07/2016	4.000,00€	960,00€
11	12/07/2016	5.000,00€	1.200,00€
12	18/07/2016	6.000,00€	1.440,00€
13	25/07/2016	3.000,00€	720,00€
14	02/08/2016	4.000,00€	960,00€
15	20/10/2016	5.000,00€	1.200,00€
16	22/11/2016	5.900,00€	1.416,00€
17	13/12/2016	4.600,00€	1.104,00€
			Σύνολο:	82.100,00€	19.704,00€

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

A/A	Εκδότης Στοιχείου	Αριθμός/ Ημερομηνία		Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α
1	03/01/2017	8.300,00€	1.992,00€
2	15/01/2017	11.100,00€	2.664,00€
3	20/01/2017	5.200,00€	1.248,00€
4	24/01/2017	5.800,00€	1.392,00€
5	02/02/2017	6.000,00€	1.440,00€
6	07/02/2017	6.000,00€	1.440,00€
7	31/03/2017	8.500,00€	2.040,00€
8	31/03/2017	6.000,00€	1.440,00€
9	19/03/2017	12.000,00€	2.880,00€
10	21/03/2017	5.800,00€	1.392,00€
11	23/03/2017	8.700,00€	2.088,00€
12	27/03/2017	5.200,00€	1.248,00€
13	28/03/2017	6.400,00€	1.536,00€
14	30/03/2017	6.950,00€	1.668,00€
			Σύνολο:	101.950,00€	24.468,00€

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με τις υπ'αριθ.,/16-01-2020 εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ. και προέκυψε ότι όλα τα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά των διαχειριστικών περιόδων 2014, 2015, 2016 και 2017 είναι εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, για τους εξής λόγους:

1. Η ελεγχόμενη δε διέθετε τις απαιτούμενες κτιριακές εγκαταστάσεις για την άσκηση της δραστηριότητάς της. Έχει δηλώσει σαν έδρα στο, ωστόσο όμως δεν έχει κανένα ιδιόκτητο κτίσμα, όπως προκύπτει από τη δήλωση περιουσιακής κατάστασης Ε9, ούτε έχει μισθώσει κανένα κατάστημα καθ' ότι δεν προσκόμισε κανένα σχετικό μισθωτήριο.
2. Δεν είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, καθ' ότι δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό από το οποίο να προκύπτει η αγορά ή κατοχή των μηχανημάτων, των εργαλείων και των υλικών που απαιτούνται για την κατασκευή και την πώληση προϊόντων τόσο μεγάλης αξίας.
3. Δεν απασχόλησε προσωπικό αφού ποτέ δεν ασφάλισε εργαζόμενους στο ΙΚΑ το υπό κρίση χρονικό διάστημα, σύμφωνα με το υπ' αριθμό πρωτοκόλλου/30-01-2020 έγγραφό του το ΙΚΑ Ηρακλείου. Το ίδιο προκύπτει και από τα αρχεία της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καθ' ότι δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις ΦΜΥ και δεν προσκομίσθηκε επίσης κανένα παραστατικό δαπάνης για πληρωμή εργαζομένων.
4. Δεν πραγματοποίησε αγορές καθ' ότι δεν προσκομίσθηκε κανένα φορολογικό παραστατικό ή άλλο δικαιολογητικό από το οποίο να προκύπτει η αγορά των υλικών που απαιτούνται για να πραγματοποιηθεί τζίρος **1.438.780,00€**.
5. Δε διέθετε έστω και ένα ΦΙΧ, το οποίο θα ήταν απαραίτητο για την άσκηση μιας τέτοιας δραστηριότητας τόσο για τη μεταφορά των προϊόντων, όσο και για τη μεταφορά των υλικών και σε καμία περίπτωση δε θα μπορούσε να πραγματοποιήσει τέτοιο τζίρο χωρίς τη χρήση μεταφορικού μέσου. Δεν προσκόμισε κανένα μισθωτήριο για τη μίσθωση κάποιου ΦΙΧ, ούτε κανένα έγγραφο από το οποίο να προκύπτει μια τέτοια χρήση.
6. Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων της λήπτριας επιχείρησης προέκυψε ότι, σε όλα τα ΔΑ και ΤΠΔΑ αναγράφεται σαν μεταφορικό μέσο το με αριθμό κυκλοφορίας αυτοκίνητο και όπως διαπιστώθηκε από σχετικό έλεγχο που έγινε στη συνέχεια, δεν υπάρχει αυτοκίνητο με αυτόν τον αριθμό κυκλοφορίας.
7. Για τα κατασχεθέντα στοιχεία της λήπτριας επιχείρησης η συνολική αξία των οποίων αγγίζει τις 60.000,00€ δεν προσκομίσθηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο για την εξόφλησή τους.

Εν συνεχεία, κατόπιν των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των με αριθ./2022 για το φορολογικό έτος 2016, και/2022 για το φορολογικό έτος 2017, Σημειωμάτων Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), με τις αντίστοιχες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και ΦΠΑ.. Αφού ελήφθησαν υπόψη τα υπομνήματα του προσφεύγοντος και η απάντησή του στα σημειώματα διαπιστώσεων, η ελεγκτική αρχή κατέληξε στο πόρισμά της που περιλαμβάνεται στις από 19/09/2022 εκθέσεις ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, σύμφωνα με τις οποίες διαπιστώθηκε για τον προσφεύγοντα ότι:

- 1) Κατά τη χρήση 2016 έχει λάβει και έχει χρησιμοποιήσει δεκαεπτά (17) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 82.100,00€ πλέον ΦΠΑ 19.704,00€ από την οντότητα, τα οποία έχουν κριθεί ως εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής. Η προσφεύγουσα έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2016 στην οποία δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα 110.600,00€ και ζημία ύψους 798,84€. Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δαπάνες συνολικού ύψους **82.100,00€**, καθώς, όπως προαναφέρθηκε, αφορούν συναλλαγές κριθείσες ως εικονικές.

Ως εκ τούτου, το αποτέλεσμα της χρήσης προσδιορίζεται ως εξής:

Δήλωση φορολογίας εισοδήματος 2016	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου	Διαφορά
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	110.600,00	110.600,00	
Δαπάνες χρήσης	111.398,84	29.298,84	82.100,00
Αποτέλεσμα χρήσης	-798,84	81.301,16	82.100,00

Ως προς τον Φ.Π.Α. αντίστοιχα, ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει την έκπτωση του φόρου εισροών από τα παραπάνω 17 τιμολόγια και προσδιορίζει εκ νέου τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών ως εξής:

Περιοδική δήλωση	Εισροές δήλωσης	Εισροές ελέγχου	Διαφορά	Φόρος εισροών δήλωσης	Φόρος εισροών τροπ. Δήλωσης	Διαφορά
2ου τριμήνου 2016	59.460,27	14.860,27	44.600,00	14.192,19	3.488,19	10.704,00
3ου τριμήνου 2016	29.313,00	7.313,00	22.000,00	7.035,00	1.755,00	5.280,00
4ου τριμήνου 2016	18.671,97	3.171,97	15.500,00	4.481,17	761,17	3.720,00
Σύνολα	107.445,24	25.345,24	82.100,00	25.708,36	6.004,36	19.704,00

- 2) Κατά τη χρήση 2017 έχει λάβει και έχει χρησιμοποιήσει δεκατέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 101.950,00€ πλέον ΦΠΑ 24.468,00€ από την οντότητα, τα οποία έχουν κριθεί ως εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής. Η προσφεύγουσα έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2017 στην οποία δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα 162.802,68€ και κέρδος ύψους 35.414,55€. Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δαπάνες συνολικού ύψους 101.950,00€, καθώς, όπως προαναφέρθηκε, αφορούν συναλλαγές κριθείσες ως εικονικές.

Επιπλέον, ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει ποσό 2.400,00€ το οποίο περιλαμβάνεται στις δαπάνες της χρήσης ως δαπάνη ιδίοχρησης της επαγγελματικής εγκατάστασης. Το ποσό αυτό θα έπρεπε να συνυπολογίζεται και στα έσοδα της χρήσης (αρ.39, 40 του ν.4172/13, ΠΟΛ 1069/23-3-2015, ΣΛΟΤ 781 ΕΞ 27-2-15 και 2544/2016) ωστόσο αυτό δε συνάγεται από τα βιβλία που προσκομίστηκαν, ούτε από τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος (Ε1) και δηλώσεις Ε2 που υποβλήθηκαν κατά την ελεγχόμενη χρήση.

Ως εκ τούτου, το αποτέλεσμα της χρήσης προσδιορίζεται ως εξής:

Δήλωση φορολογίας εισοδήματος 2017	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου	Διαφορά
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	162.802,68	162.802,68	0,00
Δαπάνες χρήσης	126.350,98	22.000,98	104.350,00
Αποτελέσματα προ φόρων-τόκων-αποσβ.	36.451,70	140.801,70	104.350,00
Αποσβέσεις	1.037,15	1.037,15	0,00
Αποτέλεσμα χρήσης	35.414,55	139.764,55	104.350,00

Ως προς τον Φ.Π.Α. αντίστοιχα, ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει την έκπτωση του φόρου εισροών από τα παραπάνω 14 τιμολόγια και προσδιορίζει εκ νέου τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών ως εξής:

Περιοδική δήλωση	Εισροές δήλωσης	Εισροές ελέγχου	Διαφορά	Φόρος εισροών δήλωσης	Φόρος εισροών τροπ. Δήλωσης	Διαφορά
1 ^{ου} τριμήνου 2017	104.670,95	2.720,95	101.950,00	25.120,89	652,89	24.468,00

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

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται νομίμου ερείσματος, καθώς ο έλεγχος πεπλανημένα θεώρησε ότι δήθεν τα επίδικα τιμολόγια είναι εικονικά, ενώ το μόνο αληθές είναι ότι αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει φωτογραφίες οι οποίες συνοδεύουν έκαστο τιμολόγιο.
2. Η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων η οποία εμπεριέχεται στις σχετικές εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. είναι ελλιπής και αντιφατική, αφού ο έλεγχος δεν παρέχει σαφή και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, αλλά βασίζει το πόρισμά του σε πιθανολογήσεις και όχι σε επαρκείς αποδείξεις.
3. Η φορολογική αρχή παραβίασε την αρχή της χρηστής διοίκησης με την άδικη και αυθαίρετη θεώρηση των συναλλαγών και των επίμαχων τιμολογίων ως εικονικών.

Ως προς την έλλειψη αιτιολογίας των εκθέσεων και τον προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» παρ. 2 του Κ.Φ.Δ., 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...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., 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 τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ., 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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 τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει 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 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, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι.

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 από 19-09-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις χαρακτηρίζονται από πληρότητα καθώς τεκμηριώνουν τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ) που αποτελούν την αιτιολογία της πράξης. Επίσης, στις προσβαλλόμενες πράξεις αναφέρονται οι διατάξεις και η αιτιολογία της παράβασης.

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για αναιτιολόγητες εκθέσεις μερικού ελέγχου και προσβαλλόμενες πράξεις χαρακτηρίζεται ως αβάσιμος.

Ως προς την μη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 66, του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: **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, 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 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 αντισυμβαλλομένου 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣΤΕ** «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010). ...».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **ΣΤΕ 1404/2015**: « ...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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο...».

Επειδή, με την ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«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) 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)....».

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, σύμφωνα με τις από 03-04-2020 Εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, και μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου που πραγματοποιήθηκε βάση των με αριθμό,,,/16-01-2020 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, «τα εκδοθέντα τιμολόγια για τα φορολογικά έτη 2014–2017 από την επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ., κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.»

Δεδομένου ότι ο αντισυμβαλλόμενος αποδείχτηκε ότι συναλλακτικά είναι ανύπαρκτος το βάρος της απόδειξης της μεταξύ τους συναλλαγής το φέρει ο λήπτης του στοιχείου σύμφωνα με σχετικές αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 116/2013, 1404/2015, 506/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. ήταν κατά τα έτη 2016 και 2017 φορολογικά μεν υπαρκτή, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτη, και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων ως λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού και της φερόμενης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013.

Επειδή, οι προσκομισθείσες φωτογραφίες των εργασιών δεν αποδεικνύουν σε καμία περίπτωση το πραγματικό των συναλλαγών.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω αναφερθέντων περιστατικών, ο προσφεύγων δεν απέδειξε την αλήθεια της συναλλαγής, δεδομένου ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο, σύμφωνα με το σκεπτικό των υπ' αριθμό αποφάσεων 116/2013, 1404/2015 και 1238/2018 του ΣτΕ.

Επειδή, ο προσφεύγων:

α) μη νόμιμα εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής του δραστηριότητας τις δαπάνες που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορολογικών ετών 2016 και 2017, κατά παράβαση του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

β) μη νόμιμα άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, για τις φορολογικές περιόδους 01/01-31/12/2016 και 01/01-31/12/2017, κατά παράβαση του άρθρου 32 του ν. 2859/2000.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 19/09/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου 1)εισοδήματος και 2) ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 21-10-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των:

Α) με αριθμό/2022 και/2022 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 και 2017 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και

Β) με αριθμό/2022 και/2022 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2016 και 2017 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

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

1. Η με αριθμό/19-09-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	30.407,07€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	15.203,54€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	5.209,40€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	50.820,01€

2. Η με αριθμό/19-09-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	15.748,84€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	7.874,42€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	23.623,26€

3. Η με αριθμό/19-09-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	46.590,67€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	23.295,34€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	8.901,86€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	78.787,87€

4. Η με αριθμό/19-09-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	24.468,00€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	12.234,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	36.702,00€

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ**

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.
