



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10.04.2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 935

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604550
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, 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' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2016, φόρος εισοδήματος 1.252.122,35 € πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 626.061,18 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 277.827,03 €, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 2.156.010,56 €, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της ελεγχόμενης επιχείρησης του προσφεύγοντος, με την προσθήκη της αξίας ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και δαπανών, μη αναγνωρισθέντων προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 2.782.494,10 €, ήτοι 2.636.769,50 € λόγω εικονικότητας στο σύνολο της συναλλαγής και 145.724,60 € που αφορά αποσβέσεις παγίων χωρίς το ποσό αυτό να είναι καταχωρημένο στο βιβλίο απεικόνισης συναλλαγών, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις βάσει των άρθρων 4, 5 και 15 του ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με τα άρθρα 22, 23 και 24 του ν. 4172/2013.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της απόέκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, βάσει της οποίας ο προσφεύγων υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθ.προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα το ποσό των δύο εκατομμυρίων εκατόν πενήντα έξι χιλιάδων δέκα και 0,56 (2.156.010,56) ευρώ κατά τις κείμενες διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε. - ν. 4172/2013), τις διατάξεις των άρθρων 31 του ν. 3986/2011, 13 του ν. 3877/2010, 13 παρ. 2 εδ. γ' και 65 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, τις διατάξεις των άρθρων 2, 5, 23-28, 30, 34, 36, 37 και 64 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.) και τις διατάξεις των άρθρων 53 και 58 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 54, 62 του Κ.Φ.Δ. και 7 παρ. 1 του ν. 4337/2015.

Αιτία του ανωτέρω ελέγχου υπήρξε το με αριθμ. πρωτ.έγγραφο που στάλθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου στη Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ με το οποίο έγινε γνωστό ότι ο προσφεύγων, η κύρια δραστηριότητα του οποίου αφορά σε ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ, για το έτος 2016 ήταν λήπτης εικονικών στοιχείων με εκδότρια την ως άνω ετερόρρυθμη εταιρεία.

Εν συνεχεία δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, διενεργήθηκε αρχικά μερικός φορολογικός έλεγχος για την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων και κατ' επέκταση και έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και φορολογίας Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2016, στον προσφεύγοντα, που διατηρεί ατομική επιχείρηση από 14-03-1991 έως και σήμερα επί της οδού Η κύρια δραστηριότητα

της εν λόγω επιχείρησης αφορά σε κατασκευαστικές εργασίες, με τηρούντα βιβλία Β' κατηγορίας (απλογραφικά). Η επιχείρηση εντάσσεται σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Κατόπιν της έκδοσης της ανωτέρω εντολής το αρμόδιο Τμήμα Ελέγχου κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την με αριθμ.πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων. Ο τελευταίος ανταποκρίθηκε και προσκόμισε στο Τμήμα Ελέγχου εκτύπωση του αθεώρητου απλογραφικού βιβλίου που τηρούσε, καθώς και τα είκοσι ένα (21) υπό κρίση τιμολόγια με εκδότρια την ως άνω εταιρεία μετά των οκτώ (08) ιδιωτικών συμφωνητικών ανάθεσης υπεργολαβίας που είχαν συνάψει μεταξύ τους, καθώς και 82 φωτοτυπίες τραπεζικών παραστατικών για την πληρωμή των ως άνω τιμολογίων. Όλα τα ανωτέρω προσκομιζόμενα έγγραφα που κατέθεσε ο προσφεύγων στη Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ κατασχέθηκαν (κατ' άρθρο 24 του Κ.Φ.Δ.) προς διασφάλιση της αποδεικτικής τους αξίας δυνάμει της αριθμ. Πρωτ. έκθεσης της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Παράλληλα, με την κατάσχεση των ως άνω βιβλίων και στοιχείων απεστάλη προς την Δ.Ο.Υ. Πατρών και την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πατρών το αριθμ. Πρωτ.έγγραφο, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στην προαναφερόμενη εκδότρια εταιρεία λόγω ελεγκτικής τους αρμοδιότητας. Μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας συντάχθηκε και στάλθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ το υπ' αριθμ. πρωτ.δελτίο πληροφοριών μετά της συνημμένης σ' αυτό με ημερομηνίαέκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ν.2859/2000 (ΦΠΑ), ν.4172/2013 (ΚΦΕ) και ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

Η συνταχθείσα έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας αποτέλεσε αναπόσπαστο τμήμα της έκθεσης εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου. Η τελευταία εξέδωσε και επέδωσε στιςστον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ως προς τον φόρο εισοδήματος και ως προς τον ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2016. Επί του ανωτέρω Σημειώματος ο προσφεύγων κατέθεσε εμπρόθεσμα τις απόψεις του, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές, διότι κρίθηκαν γενικόλογες, αόριστες και ανεπαρκώς τεκμηριωμένες. Συνακόλουθα εκδόθηκαν οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου στις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ και συντάχθηκαν οι οικείες Εκθέσεις Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ έτους 2016. Τα παραπάνω επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα με δικαστικό επιμελητή.

Οι προαναφερόμενες πράξεις εδράζονταν στο γεγονός ότι ο υπόχρεος (προσφεύγων) υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, όπως τούτο προέκυψε από τις από Εκθέσεις Ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι αφενός ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρισε στα λογιστικά αρχεία του κατά το φορολογικό έτος 2016, είκοσι ένα (21) εικονικά ως προς την συναλλαγή τιμολόγια αγορών, αξίας 2.636.769,50 ευρώ πλέον ΦΠΑ 624.979,11 ευρώ, από την ετερόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία, με έδρα κατά παράβαση του άρθρου 15 του Ν. 4308/2014, αφετέρου εξέπεσε το ποσό των 145.724,60 ευρώ ως αποσβέσεις παγίων, χωρίς, ωστόσο, το ποσό αυτό να είναι καταχωρισμένο στο βιβλίο απεικόνισης συναλλαγών του φορολογικού έτους 2016 κατά παράβαση των άρθρων 4 παρ. 2 και 5 παρ. 1 και 10 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με άρθρο 24 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Στη φορολογία εισοδήματος, απότοκος της καταχώρησης των παραπάνω εξόδων ως εκπεστέων ήταν η υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορ. έτους 2016, μέσω της έκπτωσης των εικονικών δαπανών ποσού 2.636.769,50 ευρώ και της έκπτωσης της απόσβεσης παγίων ποσού 145.724,60 ευρώ από τα ακαθάριστα έσοδά του, με σκοπό την μείωση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 22 περ. β' του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η οποία αφορά τα καταλογισθέντα στη φορολογία εισοδήματος ποσά, ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί η υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1^{ος} ΛΟΓΟΣ. Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας

2^{ος} ΛΟΓΟΣ. Καλή πίστη του προσφεύγοντος ως λήπτη των επίμαχων τιμολογίων

3^{ος} ΛΟΓΟΣ. Μη νομιμότητα του ένδικου καταλογισμού λόγω ανυπαρξίας συμπληρωματικών στοιχείων

4^{ος} ΛΟΓΟΣ. Παραγραφή

5^{ος} ΛΟΓΟΣ. Μη νόμιμη η επίδικη πράξη γιατί δεν κατασχεθήκαν τα σχετικά βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας

6^{ος} ΛΟΓΟΣ. Μη επίδειξη εντολής ελέγχου

7^{ος} ΛΟΓΟΣ. Αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας

8^{ος} ΛΟΓΟΣ. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΚΑΙ 2^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ – ΠΕΡΙ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΤΗΝ ΚΑΛΗ ΠΙΣΤΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφισβάλνει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63.

2. Ομοίως, μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά τον χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Διοικητή, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 42.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό 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 ενώπιόν 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, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

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 διατάξεις του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-7-2013) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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.

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...

...

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,

...».

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 συνήθειες 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.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

...

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

[...]

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

α) ...

...

ζ) Οι φόροι -τέλη. Ειδικότερα (περιοριστικά):

...

δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α.».

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), όπως ίσχυε μέχρι και 16-10-2015: «4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία,

κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου [...] όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997: «.....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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ 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, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 112/2021, 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προσθηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι ε γνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

A. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το προσώπου 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.

B. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1069/2014, Ενότητα Α§§2&3, η οποία εκδόθηκε προς παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.07.2013), προβλέπεται: «2. Η ενδικοφανής προσφυγή και το αίτημα αναστολής πρέπει να αναφέρουν όλους τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του, τα οποία συνυποβάλλονται με την προσφυγή...3. Ο υπόχρεος, με το αίτημά του, υποβάλλει ταυτόχρονα στην αρμόδια φορολογική αρχή και ηλεκτρονικό φάκελο με τα ως άνω έγγραφα σε μαγνητική μορφή ή σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου, μαζί με υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 Ν.1599/1986, ότι αυτά αποτελούν το ακριβές περιεχόμενο των εγγράφων που έχουν υποβληθεί».

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ στις απόψεις της αναφέρει ότι ο φορολογούμενος με την εν λόγω προσφυγή του δεν υπέβαλε κανένα από τα προβλεπόμενα στοιχεία σε ηλεκτρονική μορφή. Μεταξύ αυτών είναι και η προβλεπόμενη κατ' άρθρο 8 του Ν.1599/1986 υπεύθυνη δήλωση, βάσει της οποίας θα προέκυπτε ότι τα εγγεγραμμένα στο προσκομιζόμενο CD έγγραφα αποτελούν το ακριβές περιεχόμενο των εγγράφων που έχουν υποβληθεί. Ακόμη, η ως άνω Δ.Ο.Υ. αναφέρει ότι η εν λόγω προσφυγή συνοδεύτηκε από πληθώρα παραστατικών στοιχείων ουδεμία σχέση έχοντων με τις υπό κρίση ανύπαρκτες συναλλαγές του με την εκδότρια των εικονικών τιμολογίων εταιρεία.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται, μεταξύ άλλων, ότι δεν γνώριζε αλλά και ότι δεν είχε τη δυνατότητα να γνωρίζει αν η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία ήταν συνεπής στις φορολογικές της υποχρεώσεις. (σελ.10 ενδικοφανούς προσφυγής)

Επειδή, σύμφωνα με τη σελ.5 της από Έκθεσης Ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ στα είκοσι ένα (21) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (ΤΠΥ) δεν αναγράφονται πληροφορίες απαραίτητες για την τεκμηρίωση των συναλλαγών, όπως τα φορτηγά τα οποία αφορούν στο κάθε τιμολόγιο, τα εκτελεσμένα δρομολόγια, οι ημερομηνίες εκτέλεσης αυτών, το είδος και η ποσότητα των μεταφερομένων αγαθών. Επίσης δεν αναγράφεται τυχόν επιμέρους σύμβαση ή παράρτημα στο οποίο να παραπέμπει το κάθε τιμολόγιο για την ταυτοποίηση της κάθε συναλλαγής. Ακόμη, σύμφωνα με τη σελ.13 της ως άνω έκθεσης ελέγχου, τα φορολογικά στοιχεία δεν συνοδεύονται από επιμετρήσεις, δεν γίνεται αναφορά σε σύμβαση ώστε να μπορεί να γίνει ταυτοποίηση των εκτελεσθέντων έργων και επιπλέον δεν γίνεται αναφορά στους αριθμούς κυκλοφορίας των οχημάτων (φορτηγά – μηχανήματα έργου).

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται, μεταξύ άλλων, ότι οι συναλλαγές που αναγράφονται στα επίμαχα στοιχεία αποπληρώθηκαν δια της εκδόσεως επιταγών, ενώ σύμφωνα με την από Έκθεση Ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ οι εξοφλήσεις των φορολογικών στοιχείων έγιναν με επιταγές, οι οποίες εισπράχθηκαν από φυσικά ή νομικά πρόσωπα που δεν είχαν καμία σχέση με την και ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδοθούν το ως άνω πόρισμα της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στη σελ.8 της από Έκθεσης Ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ: «.....12) Μεγάλο μέρος των επιταγών πελατών τηςεισπράχθηκαν από συγκεκριμένες οντότητες οι οποίες δηλώνουν δραστηριότητα, πρατήριο καυσίμων, οι οποίες λόγω της φύσης των συναλλαγών τους, διαθέτουν μεγάλα ποσά στα ταμεία τους, αφού εισπράτουν μετρητά από τους πελάτες τους, οπότε έχουν την δυνατότητα να <<σπάνε>> επιταγές και η τακτική αυτή είναι συνηθισμένη σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που λαμβάνουν εικονικά τιμολόγια, οι οποίες εξοφλούν τα τιμολόγια αυτά με αυτές τις επιταγές και με τον τρόπο αυτό προσδίδουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές τους.....».

Επειδή, σύμφωνα με τη σελ.7 της από Έκθεσης Ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ η επιχείρηση δεν προκύπτει να έχει στην κατοχή της επαγγελματικά οχήματα (φορτηγά), που να συνάδουν με την δηλωθείσα στις βάσεις δεδομένων (τμήμα μητρώου), επαγγελματική δραστηριότητα, καθώς και μηχανήματα έργου.

Επομένως, οι ως άνω προβαλλόμενοι λόγοι δεν γίνονται δεκτοί.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3^ο ΚΑΙ 4^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ – ΑΝΥΠΑΡΞΙΑ ΣΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 10 του ν.2753/1999 με τις οποίες αντικαταστάθηκαν, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «2. Η παράγραφος 5 του άρθρου 5 αντικαθίσταται ως εξής:

“5. Κατ’ εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν:

α).....β).....γ).....δ).....ε).....στ).....ζ).....

η) πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 και 39 παρ. 3 του ν.1642/1986.

.....”.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου

εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ η παραγραφή για το φορολογικό έτος 2016 εκπνέει στις 31-12-2022. Συνεπώς, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν εντός της 5ετούς προθεσμίας παραγραφής, η οποία δεν παρατάθηκε λόγω ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων ή για άλλο λόγο.

Επομένως, οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είναι απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 5^ο ΚΑΙ 6^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ - ΜΗ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗ ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΜΗ ΕΠΙΔΕΙΞΗ ΕΝΤΟΛΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Επειδή, σύμφωνα με τις υπ' αριθ. 884/2002 και 4089/2000 αποφάσεις του ΣτΕ., κρίθηκε ότι κατάσχεση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ., είναι η αναγκαστική αφαίρεση από την επαγγελματική εγκατάσταση του επαγγελματία, βιβλίων, εγγράφων ή άλλων εν γένει στοιχείων, επισήμων και ανεπισήμων, «*απ' όπου είναι ενδεχόμενο να προκύψει απόκρυψη φορολογητέας ύλης*» (ΣτΕ. 1066/2005).

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. πρωτ.....έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ κατασχέθηκαν, μεταξύ άλλων, τα είκοσι ένα (21) υπό κρίση εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση Η έκθεση κατάσχεσης φέρει την υπογραφή του προσφεύγοντος.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης στις στάλθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ στον προσφεύγοντα η με Α. Π. πρόσκληση, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης καθώς και τα δικαιολογητικά εγγραφών του φορολογικού έτους 2016, με την οποία κοινοποιούνταν, μεταξύ άλλων, τα στοιχεία της με αριθμόεντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ.

Επειδή, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη σελ.5 της από Έκθεση Ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ και συνεπώς, είχε λάβει γνώση της διενέργειας του ελέγχου.

Επομένως, οι ως άνω προβαλλόμενοι λόγοι δεν γίνονται δεκτοί.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 7^ο ΚΑΙ 8^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ - ΑΝΤΙΘΕΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΕΛΛΕΙΨΗ ΝΟΜΙΜΗΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 25 του Συντάγματος της Ελλάδας ορίζεται ότι: «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιση και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά

πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 17 του ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.».

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.

Επειδή, η Φορολογική Αρχή επέβαλε τους φόρους, τα πρόστιμα και τις λοιπές επιβαρύνσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ν.4172/2013 ως όφειλε στα πλαίσια της αρχής της νομιμότητας.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι η Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ επέβαλε τον επιβληθέντα με την προσβαλλόμενη πράξη φόρο λόγω του ότι, μεταξύ άλλων, η εκδότρια εταιρεία δεν βρέθηκε στη δηλωθείσα έδρα της κατά την ημέρα του ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας το έτος 2022 και όχι κατά το ελεγχόμενο έτος 2016. (σελ.54 ενδικοφανούς προσφυγής)

Επειδή, η απόέκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας αναφέρει πληθώρα διαπιστώσεων σχετικά με την ανυπαρξία του εκδότη, όπως ότι η επιχείρηση: α) δεν προκύπτει να έχει στην κατοχή της επαγγελματικά οχήματα (φορτηγά) καθώς και μηχανήματα έργου, β) δεν απασχολούσε προσωπικό κατά την περίοδο των επίμαχων συναλλαγών και γ) δεν έχει κάνει καμία καταβολή ασφαλιστικών εισφορών.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν επικαλείται συγκεκριμένα στοιχεία και περιστατικά που να αποδεικνύουν την άσκηση δραστηριότητας ως προς τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, η από Έκθεση Ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ περιλαμβάνει τα πραγματικά περιστατικά της σχετικής υπόθεσης, καθώς και τις ισχύουσες διατάξεις και στα πλαίσια αυτά καταλογίζονται οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία επιβαρύνσεις και ποινές.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της

		ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	181.182,45	2.963.676,55	2.963.676,55	2.782.494,10
	της συζύγου	21.011,56	21.011,56	21.011,56	0
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	54.182,86			1.252.122,35
	Χρεωστικό ποσό		1.197.939,49	1.197.939,49	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			626.061,18	626.061,18	626.061,18
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		13.646,22	291.473,25	291.473,25	277.827,03
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		2.294,13	2.294,13	2.294,13	0
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		37.592,51	37.592,51	37.592,51	0
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή		2.156.010,56	2.156.010,56	2.156.010,56
	για επιστροφή				

Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ.

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

Φορολογικό έτος 2016

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.