



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1290

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
E-mail : ded.ath@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 Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 23/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «.....», και έδρα επί της οδού, ΠΑΛΛΗΝΗ ΑΤΤΙΚΗΣ, κατά: α) της υπ' αριθ. /20-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, και β) της υπ' αριθ. /20-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

· Με τη με αριθμό/20-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 1.224,82 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58 Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 612,41 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 1.837,23 ευρώ.

· Με τη με αριθμό/20-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, με την οποία περιορίζεται η φορολογική ζημία κατά το ποσό των 5.325,28 ευρώ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εδράζονται στις από 20/12/2022 εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φορολογίας Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2016, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν της υπ' αριθ./9873/08-09-2022 (σε αντικατάσταση της υπ' αριθ./1312/25-07-2022) εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οι ανωτέρω εντολές Μερικού Φορολογικού Ελέγχου για την Ορθή Τήρηση Βιβλίων, την Έκδοση Στοιχείων και την εκπλήρωση φορολογικών υποχρεώσεων, Εισοδήματος και Φ.Π.Α αφορούν τη φορολογική περίοδο από 01/01/2016 έως και 31/12/2016 και εκδόθηκαν κατόπιν του με Α.Π...../13-07-2022 πληροφοριακού δελτίου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π).

Από το εν λόγω δελτίο προέκυψε ότι η επιχείρηση του με Α.Φ.Μ. αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, με κύρια δραστηριότητα «.....» και έδρα

επί της , στο Χολαργό, ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την οντότητα «..... με Α.Φ.Μ.» ήταν και η ατομική επιχείρηση του

Συγκεκριμένα, η ελεγχόμενη οντότητα όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών προμηθευτών, ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στο φορολογικό έτος 2016 στα βιβλία και στις δηλώσεις της (φορολογίας εισοδήματος και περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, 1ου τριμήνου 2016) τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία, ήτοι Τ.Π.Α/19.01.2016,/20.01.2016,/11.02.2016,/22.02.2016, συνολικής καθαρής αξίας 5.325,28 € πλέον Φ.Π.Α. 1.224,82 €, εκδόσεως της επιχείρησης του με Α.Φ.Μ., αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Η αξία των παραπάνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, που η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος είχε εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της και δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο, καθώς δεν αφορούσε πραγματική συναλλαγή, προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα αποτελέσματα χρήσης (Ζημιές). Αντίστοιχα, η αξία των ως άνω παραστατικών αφαιρέθηκε και από τις φορολογητέες εισροές καταλήγοντας σε χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. στη χρήση 2016.

Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκαν η υπ' αριθμ. πρωτ./13-09-2022 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (ηλεκτρονικά μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση στις 13/09/2022), το υπ' αριθμ. πρωτ./20-09-2022 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, (ηλεκτρονικά μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση στις 20/09/2022), που αφορούσε στην προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

Στις 23/09/2022 ο κ. ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα και προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία - στοιχεία της ελεγχόμενης περιόδου και τα λοιπά ζητηθέντα δικαιολογητικά, ενώ την ίδια μέρα συντάχθηκε «Έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων» και κατασχέθηκαν τα κάτωθι πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία με εκδότη την επιχείρηση του με Α.Φ.Μ.

A/A	Είδος στοιχείου	No	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία (€)	Φ.Π.Α. 24%	Συνολική Αξία (€)
1	Τ.Π.Α	.....	19/01/2016	1.398,37	321,63	1.720,00

2	Τ.Π.Α	.....	20/01/2016	682,93	157,07	840,00
3	Τ.Π.Α	.....	11/02/2016	1.373,98	316,02	1.690,00
4	Τ.Π.Α	.....	22/02/2016	1.870,00	430,10	2.300,10
	ΣΥΝΟΛΟ			5.325,28	1.224,82	6.550,10

Εν συνεχεία, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του με αριθ./2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), με τις αντίστοιχες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί του οποίου ο φορολογούμενος δεν υπέβαλε απόψεις και τελικά συντάχθηκαν οι από 20/12/2022 εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φορολογίας Φ.Π.Α., και εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η συναλλαγή ήταν πραγματική και ότι ο ίδιος τελούσε σε καλή πίστη, ενώ η φορολογική αρχή δεν εκπλήρωσε το ανατεθέν σε αυτήν εκ του νόμου βάρος απόδειξης, ούτε ικανοποίησε τις νομοθετικώς προβλεπόμενες και νομολογιακώς οριζόμενες διαπλασθείσες επιταγές περί σαφούς, ειδικούς και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. , ως κωδικοποιήθηκε και ισχύει με τον Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι :

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2.Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι:

« Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος –πρόστιμο –τέλος -εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι :
«Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. όπως αυτές τροποποιήθηκαν με το άρθρο 42 του Ν. 4223/2013, κωδικοποιήθηκαν και ισχύουν με τον Ν. 4987/2022:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την «κοινοποίηση» του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, [συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και καταλόγων προμηθευτών], πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την «κοινοποίηση» του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Ν.4987/2022 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 άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου,εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης ».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής. Βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, από το 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, με τις διατάξεις της παρ. 5 του αρθ.66 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

« Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

5. [...]Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη

συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. [...]»

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

Επειδή, 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 αντισυμβαλλόμενου 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), σε περίπτωση δε, 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. (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

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, **δοθείσης της συναλλακτικής ανυπαρξίας του εκδότη των επίμαχων τιμολογίων επιχείρησης, ο προσφεύγων, υπό την ιδιότητά του ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της.**

Επειδή, **η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους.**

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν

προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣΤΕ 721/2014, 1313/2013).

Επειδή, σύμφωνα με το από 13/07/2022 Δελτίο Πληροφοριών του ΚΕΝΤΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΜΕΓΑΛΟΥ ΠΛΟΥΤΟΥ (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), αναφέρεται ότι: «από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον, με Α.Φ.Μ., δηλωθείσα διεύθυνση έδρας, Χολαργός προέκυψε ότι εξέδωσε προς την επιχείρηση, με ΑΦΜ, 4 εικονικά τιμολόγια, καθαρής αξίας 5.325,28 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 1.224,82 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 6.550,10, όπως προέκυψε από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών έτους 2016».

Επειδή, από τις 24/06/2022 συνταχθείσες εκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. & ΕΛΠ του ΚΕΝΤΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΜΕΓΑΛΟΥ ΠΛΟΥΤΟΥ (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των εκθέσεων ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. διαπιστώθηκε ότι: «ο εν λόγω προμηθευτής δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές και ότι απέβλεπαν στην αμοιβαία διευκόλυνση των δυο εταιρειών για την καταστρατήγηση των φορολογικών διατάξεων, στην αύξηση ΦΠΑ των αγορών-δαπανών, κατά το ποσό που αναγράφεται σε αυτά, με αντίστοιχη μείωση του προς απόδοση ΦΠΑ και να διογκωθεί παράλληλα το ετήσιο κόστος με αντίστοιχη μείωση των καθαρών κερδών και κατά συνέπεια του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, τα οποία επιτεύχθηκαν μέσω των ανύπαρκτων στο σύνολο τους συναλλαγών. Ύστερα από τα παραπάνω προκύπτει ότι ο προμηθευτής δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές, άρα οι εν λόγω συναλλαγές /αγορές δεν έχουν πραγματοποιηθεί κατά την φορολογική περίοδο 1.1.2016 -31.12.2016».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω και δεδομένης της συναλλακτικής ανυπαρξίας του εκδότη των επίμαχων τιμολογίων το βάρος απόδειξης της αλήθειας της συναλλαγής, καθώς και της ύπαρξης καλής πίστης, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των συναλλαγών, βαρύνει τον προσφεύγοντα, υπό την ιδιότητά του ως λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1249/2013 με θέμα «Παροχή διευκρινήσεων ως προς την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του Κ.Φ.Δ.» αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' (ββ'), της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη.

Από την διάταξη αυτή προκύπτει ότι, προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου, αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων. Επομένως, για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (26.7.2013) και έπειτα, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει το πρώτον στη φορολογική αρχή που απαιτεί τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων, το αργότερο μέχρι το χρόνο αυτό, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν.»

Επειδή, η ελεγχόμενη οντότητα, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών προμηθευτών, έλαβε τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία, από την οντότητα «.....με Α.Φ.Μ.», τα οποία καταχώρισε στο φορολογικό έτος 2016 στα βιβλία και στις δηλώσεις της (φορολογίας εισοδήματος και περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, 1ου τριμήνου 2016) που είναι τα εξής:

A/A	Είδος στοιχείου	No	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία (€)	Φ.Π.Α. 24%	Συνολική Αξία (€)
1	Τ.Π.Α	.....	19/01/2016	1.398,37	321,63	1.720,00
2	Τ.Π.Α	.....	20/01/2016	682,93	157,07	840,00
3	Τ.Π.Α	.....	11/02/2016	1.373,98	316,02	1.690,00
4	Τ.Π.Α	.....	22/02/2016	1.870,00	430,10	2.300,10
	ΣΥΝΟΛΟ			5.325,28	1.224,82	6.550,10

Επειδή, στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκαν, από τον έλεγχο, η υπ' αριθμ. πρωτ./13-09-2022 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (ηλεκτρονικά μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση στις 13/09/2022), το υπ' αριθμ. πρωτ./20-09-2022 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, (ηλεκτρονικά μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση στις 20/09/2022), που αφορούσε στην προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

Επειδή, στις 23/09/2022 ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα και προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία - στοιχεία της ελεγχόμενης περιόδου και τα λοιπά ζητηθέντα δικαιολογητικά, ενώ την ίδια μέρα συντάχθηκε «Έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων» και κατασχέθηκαν τα ως άνω πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία με εκδότη την επιχείρηση του με **Α.Φ.Μ.**

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε τα ως άνω φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως του «.....» με **Α.Φ.Μ.**, τα οποία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του ο προσφεύγων, εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του με αριθ./2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), με τις αντίστοιχες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί του οποίου ο φορολογούμενος δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα, τόσο στον έλεγχο όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, (στοιχεία αγορών και πωλήσεων, αποδείξεις πληρωμής των επίμαχων συναλλαγών), δεν προκύπτουν και δεν επαληθεύονται τα serial number των ηλεκτρονικών υπολογιστών και του κινητού τηλεφώνου που αγοράστηκαν και ακολούθως πωλήθηκαν, ούτε υπάρχει ταύτιση ποσών ή αναφορά αιτιολογίας.

Επειδή, από τα παραπάνω συνάγεται ότι δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του προσφεύγοντος κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων και ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 20/12/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **23/01/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθ./20-12-2022 και/20-12-2022 προσβαλλόμενων πράξεων, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

1. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/20-12-2022) φορολογικής περιόδου 01/01/16 - 31/12/16.

Διαφορά Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου	Διαφορά Φ.Π.Α. βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
1.837,23€	1.837,23€

2. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/20-12-2022) φορολογικής περιόδου 01/01/16 - 31/12/16.

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος βάσει ελέγχου	Διαφορά Φόρου Εισοδήματος βάσει Δ.Ε.Δ.
0,00€	0,00€

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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.