



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 29-05-2023



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: 1100

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.g

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, πολ. Μηχανικού Τ.Ε. με έδρα την Κοινότητα, της ομώνυμης Δημ. Ενότητας και Δήμου, επί της οδού, κατά: α) της με αριθμ./30-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2016, β) της με αριθμ./30-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2016 έως 31-12-2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του προσφεύγοντα, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο έλεγχος διενεργήθηκε με την με αρ./30-08-2022 έγγραφη εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την εξακρίβωση των υποχρεώσεων του ελεγχόμενου στη φορολογία εισοδήματος, ΦΠΑ, ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4987/2022, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016. Από τον έλεγχο προέκυψαν διαφορές ως προς το φορολογητέο εισόδημα και ως προς το ΦΠΑ .

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η έκθεση της Δ.Ο.Υ. που αφορά την εταιρία με την επωνυμία καθώς και το με α.π. ΕΜΠ/04-07-2022 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ ως

προς την επιχείρηση, με ΑΦΜ, οι οποίες ήταν μέρος κυκλώματος που διακινούσε εικονικά στοιχεία.

Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. προέκυψε ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρισε επτά εικονικά στοιχεία από την πρώτη εταιρία αξίας συνολικής 38.500,00€ πλέον ΦΠΑ 9.155,00€ και ένα εικονικό στοιχείο από τη δεύτερη εταιρία αξίας 8.500,00€ πλέον ΦΠΑ 2.040,00€.

Πιο συγκεκριμένα:

ΑΡ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ
Τ.Π.Υ. .../31-03-2016	4.500,00	1.035,00	5.535,00
Τ.Π.Υ. .../14-06-2016	6.400,00	1.536,00	7.936,00
Τ.Π.Υ. .../15-06-2016	4.800,00	1.152,00	5.952,00
Τ.Π.Υ. .../16-06-2016	5.800,00	1.392,00	7.192,00
Τ.Π.Υ. .../20-06-2016	3.000,00	720,00	3.720,00
Τ.Π.Υ. /27-09-2016	7.800,00	1.872,00	9.672,00
Τ.Π.Υ. .../28-09-2016	6.200,00	1.488,00	7.688,00
Τ.Π.Υ. 28/15-12-2016	8.500,00	2.040,00	10.540,00
ΣΥΝΟΛΟ		47.000,00€	11.235,00€	58.235,00

Σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 28 παρ. 1 του ΚΦΔ, εκδόθηκε το με ημερομηνία 05/12/2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων που επιδόθηκε αυθημερόν με τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για τη χρήση 2016.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο παραπάνω σημείωμα διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. προσκομίζοντας το με αρ. πρωτ. /27-12-2022 γραπτό υπόμνημα, με το οποίο εξέφραζε τις αντιρρήσεις του, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο.

Με την υπ' αριθμ. /30-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 14.228,58€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ 7.114,29€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 3.377,70€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 24.720,57€.

Με την υπ' αριθμ./**30-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα, χρεωστική διαφορά φόρου ύψους 11.235,00€ πλέον πρόστιμο του αρ. 58^Α του ΚΦΔ ύψους 5.617,51€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 16.852,51€.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/**30-01-2023** ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων
2. Τα επίμαχα τιμολόγια αφορούν πραγματικές συναλλαγές, οι οποίες ήταν αναγκαίες για την επιχείρησή του. Οι αξίες των τιμολογίων ήταν μικρές γι' αυτό και πληρώθηκαν με μετρητά

Επειδή, στο άρθρο **23** του ΚΦΔ μεταξύ άλλων 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».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της 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 το αρ. 66§5 του ΚΦΔ: 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: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που 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. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 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 στο Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : “Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 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 συναλλασσόμενους 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. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με τη νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣΤΕ 1404/2015.

Επειδή, στο άρθρο 64 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 34 του ΚΦΔ: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο*

διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... 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, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι από 28-12-2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) και ΦΠΑ (ν. 2859/2000) της Δ.Ο.Υ. που συντάχθηκαν επί τη βάση του με αρ. πρωτ./28-09-2021 εγγράφου με την από 10/08/2021 επισυναπτόμενη σ' αυτό πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος της ΥΕΔΔΕ, αποτελούν την αιτιολογία των πράξεων που εκδόθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος.

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των

αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « **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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....**».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, **β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,** γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «**Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου,** στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « **1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,**» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « **1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...**»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «**1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών,**

το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν....».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και με το Δελτίο Πληροφοριών με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/4-7-2022 ΥΕΔΔΕ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ διαπιστωθήκαν τα εξής αναφορικά με την συναλλακτική ανυπαρξία για την εκδότρια επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ

- Η ελεγχόμενη εκδότρια επιχείρηση είναι ανύπαρκτη, αφού, παρότι, αναζητήθηκε η δηλωθείσα από την ίδια έδρα στην Αναγέννηση Σερρών, δεν βρέθηκε,
- Η ελεγχόμενη δεν είχε ποτέ εμπορεύματα στο χώρο που έχει δηλώσει σαν έδρα στην Αναγέννηση Σερρών,
- Η ελεγχόμενη δεν είχε αγορές, όπως προκύπτει και από τις συγκεντρωτικές δηλώσεις πελατών – προμηθευτών τρίτων ή οι αγορές της είναι από ανύπαρκτες επιχειρήσεις και συγκεκριμένα: από την επιχείρηση «.....»,
- Το γεγονός ότι μετά από έγγραφες προσκλήσεις του ελέγχου δεν προσκομίσθηκαν τα παραστατικά αγορών – δαπανών και τα συνοδευτικά έγγραφα (δελτία αποστολής).
- Η ελεγχόμενη δεν διέθετε προσωπικό για την άσκηση του επαγγέλματος της προκειμένου να διενεργεί την πληθώρα των εμπορικών πράξεων και ιδιαίτερα έσοδα από παροχή υπηρεσιών,
- Η εξόφληση φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας γινόταν «τοις μετρητοίς» κατά παράβαση των διατάξεων του ν. 4172/2013

- Έχει εκδώσει όλα τα παραστατικά εσόδων (Τ.Π.- Δ.Α και Τ.Π.Υ.) χειρόγραφα, μολονότι εμφανίζεται να ειδικεύεται στην παροχή υψηλής τεχνολογίας
- Πάγια τακτική της ελεγχόμενης εταιρείας είναι οι περιγραφές στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών να γίνονται με γενικές αναφορές
- Δεν αναγράφονται στην πλειονότητα των φορολογικών στοιχείων οι αριθμοί κυκλοφορίας των μεταφορικών μέσων που φέρεται ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές.
- Οι δε τραπεζικοί λογαριασμοί της ελεγχόμενης εμφανίζουν παράδοξο και ασυνήθιστο τρόπο κίνησής τους, καθότι πάντοτε κινούνται σε ζεύγη ισόποσων και αντίστροφων κινήσεων εντός της ίδιας μέρας, μην αφήνοντας ποτέ υπόλοιπο στο τέλος της

Από όλα όσα παραθέσαμε μέχρι τώρα προκύπτει αβίαστα το συμπέρασμα για τον έλεγχο ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση, «.....», εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους σε διάφορες επιχειρήσεις

Αναφορικά με την «.....» με ΑΦΜ

Επειδή ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το Πληροφοριακό Δελτίο με αρ...../18-7-2019 που αφορά το με αρ.πρωτ./10-7-2019 (αρ.εισερχ.πρωτ...../15-7-2019) έγγραφο της ΑΡΧΗΣ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ Α΄ΜΟΝΑΔΑ (ν.4557/2018), περί παροχής πληροφοριών για εντοπισμό ενδεχόμενης φοροδιαφυγής διαφόρων εμπλεκόμενων οικονομικών οντοτήτων (νομικών και φυσικών προσώπων) μεταξύ των οποίων και την οικονομική οντότητα με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ Αναλυτικότερα αναφέρεται ότι ύστερα από έρευνα της Αρχής, εντοπίστηκε λειτουργία κυκλώματος όπου χρησιμοποιήθηκαν επιχειρήσεις χωρίς συναλλακτική δραστηριότητα, μεταξύ των οποίων και η ελεγχόμενη οικονομική οντότητα με μοναδικό σκοπό την έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως χαρτιά νοούμενα, άνευ αντικειμένου συναλλαγής, προκειμένου, με διαδοχικές τιμολογήσεις, να ωφελούνται από την ιδιοποίηση του αναλογούντος ΦΠΑ οι τελικοί αποδέκτες αυτών.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. πρωτ./4-7-2022 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./07-07-2022): «Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ημε ΑΦΜ στις χρήσεις 2016 έως 2018 έλαβε και εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων από και προς διάφορες επιχειρήσεις. Οι λόγοι που στοιχειοθετούν ότι η ελεγχόμενη οντότητα ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη, καταγράφονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε κατόπιν της εντολής/21-07-2020, για τον καταλογισμό των παραβάσεων σε βάρος της επιχείρησης με ΑΦΜ» Ανάμεσα στους αναφερόμενους λήπτες στο ανωτέρω Δελτίο πληροφοριών, είναι και ο προσφεύγων, ο οποίος για το έτος 2016 έλαβε ένα εικονικό τιμολόγιο καθαρής αξίας 8.500,00€ πλέον 2.040,00€ , το οποίο καταχώρισε στα βιβλία του.

Επειδή, στις από 23/06/2022 εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε για τους εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....», προέκυψαν αποδεικτικά στοιχεία της εικονικότητας των συναλλαγών τους. Πιο συγκεκριμένα για την οντότητα «.....» προέκυψαν τα εξής:

- Από την έναρξη της, συνέταξε το από 17/10/2016 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης για το ακίνητο (ισόγειο κατάστημα, συνολικής επιφάνειας 29,60 τ.μ) επί της οδού, προκειμένου να παρουσιάζεται συναλλακτικά υπαρκτή, όμως ουδέποτε έχει ασκήσει κάποιου είδους επαγγελματική δραστηριότητα, όπως προέκυψε από:

α) Σχετικές μαρτυρίες των εκμισθωτών του ακινήτου, όπου δηλώθηκε ότι δεν τους δόθηκε ποτέ η εντύπωση ότι ασκούσαν οποιαδήποτε δραστηριότητα από την έναρξη της μίσθωσης του χώρου, ενώ ο ίδιος ο διαχειριστής και μοναδικός εταίρος της ελεγχόμενης, δήλωσε άγνοια για την ύπαρξη της επιχείρησής του προς αυτούς (εκμισθωτές).

β) Από τον επιτόπιο έλεγχο αυτοψίας της ως άνω δηλωθείσας έδρας διαπιστώθηκε:

α) η ύπαρξη ενός κλειστού καταστήματος.

β) στην είσοδο δεν υπήρχε αναρτημένο κάποιο διακριτικό στοιχείο της επιχείρησης, αλλά αναρτημένη πινακίδα με διαφορετικό τίτλο ως προς το είδος της δραστηριότητας και το είδος του νομικού προσώπου, γεγονός που δεν συνάδει με τη σύνομη επαγγελματική τακτική

- Δεν διέθετε αποθηκευτικό χώρο πέραν του δηλωθέντος καταστήματος συνολικής επιφάνειας 29,60 τ.μ. και επομένως στερούνταν της δυνατότητας αποθήκευσης εμπορευμάτων
- Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών –προμηθευτών του αρ.14, ν4174/2013 τόσο της ίδιας όσο και των αντισυμβαλλομένων επιχειρήσεων, διαπιστώθηκε πως δεν είχε πραγματοποιήσει δαπάνες σχετικά με εταιρείες ύδρευσης, ηλεκτρικής ενέργειας ή τηλεφωνίας.
- Οι καταγραφές κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος, στη δηλωθείσα διεύθυνση, για το ελεγχόμενο διάστημα ήταν εξαιρετικά χαμηλές, τέτοιες που προδήλως παρέπεμπαν σε ανενεργή επιχείρηση, πόσο μάλλον στην περίπτωση που υποτίθεται ότι δραστηριοποιούνται στον ίδιο χώρο ταυτόχρονα τρεις επιχειρήσεις (ελεγχόμενες,).
- Ουδέποτε απασχόλησε εργατοτεχνικό προσωπικό και επιπλέον ουδέποτε ανέθεσε σε

τρίτους τις υπηρεσίες που φέρεται ότι παρείχε, στερούνταν πλήρως της δυνατότητας εκτέλεσης της πληθώρας των εμπορικών πράξεων που φαίνεται ότι διενήργησε, καθιστώντας αδύνατο το γεγονός στο να είναι σε θέση να ανταπεξέλθει παρέχοντας υπηρεσίες τόσο σημαντικής έκτασης και απαιτητικότητας, όπως αυτές περιγράφονται στα ληφθέντα κατά το δειγματοληπτικό έλεγχο, εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, καθώς και στις αντίστοιχες συμβάσεις εκτέλεσης έργων.

Η εκτέλεση των αναγραφόμενων σε αυτά εργασιών, προϋπέθετε αφενός να διαθέτει προσωπικό εξειδικευμένης επαγγελματικής κατάρτισης με την αντίστοιχη τεχνογνωσία και αφετέρου κατά την ανάθεση του εκάστοτε έργου, να προβαίνει σε καταβολή εισφορών, για την ασφάλιση των τεχνικών και εργατών που ενδεχομένως χρησιμοποιεί, ενεργώντας έτσι σύνομα με τα οριζόμενα του Κανονισμού Ασφάλισης του ΙΚΑ.

- Φέρεται να απασχόλησε προσωπικό μόνο ως υπαλλήλους γραφείου, οι οποίοι φέρονται να έχουν απασχοληθεί συνολικά περισσότερες από είκοσι (20) ημέρες κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη. Η φερόμενη ως εργαζόμενη στην επιχείρηση δήλωσε εγγράφως ότι η εργασιακή σχέση που σύναψε με την εν λόγω επιχείρηση δεν ήταν πραγματική, αλλά εικονική.
- Κατά δήλωση του ερωτηθέντος προσωπικού, φαίνεται να μην συνυπήρξαν ποτέ στον ίδιο χώρο (γραφείο), με άλλο υπαλληλικό προσωπικό είτε του εργοδότη τους (.....) είτε των άλλων εταιριών, ενώ η καταβολή της αμοιβής τους γινόταν κυρίως τοις μετρητοίς (δεν προσκομίστηκαν στοιχεία τραπεζών για καταβολές αμοιβών)
- Στο πλαίσιο του παράλληλου φορολογικού ελέγχου στην εταιρία, συστεγαζόμενη με την εταιρεία, η φερόμενη ως εργαζόμενη σε αυτή (με κοινό διαχειριστή τον) κα., δήλωσε γραπτώς ότι δεν γνωρίζει τη συγκεκριμένη εταιρία και ούτε έχει εργαστεί ποτέ εκεί.
- Από τον έλεγχο στον μοναδικό εταιρικό τραπεζικό λογαριασμό της ΕΘΝΙΚΗΣ τράπεζας με αριθ. λογ. της εταιρείας δεν φαίνεται σε καμία από τις αναλήψεις/μεταφορές (χρεώσεις) των λογαριασμών της αυτές να εξοφλούν τις τρέχουσες λειτουργικές δαπάνες (όπως λογ/μούς ρεύματος, νερού, κτλ) ή και υποχρεώσεις προς προμηθευτές αγορών - εξόδων αυτής, γεγονός που δε συνάδει με τη συνήθη τακτική μιας υπαρκτής επιχειρηματικής δραστηριότητας κατά την οποία οι υποχρεώσεις (αναλήψεις-χρεώσεις) μιας επιχείρησης γίνεται προς διάφορους πιστωτές - προμηθευτές της και ακόμα περισσότερο, δεν είναι απόλυτα συγχρονισμένες και ισόποσες με τις καταθέσεις στους εταιρικούς της λογαριασμούς.

Ενώ ένα μεγάλο ποσοστό των εισπράξεών της έχει μεταφερθεί σε τραπεζικούς λογαριασμούς πρακτορείων ΟΠΑΠ, σε υπαλλήλους που ενεργούν για λογαριασμό των πρακτορείων αυτών ή και άμεσα στην ΟΠΑΠ ΑΕ, ισχυριζόμενη την παίχτρια τυχερών παιχνιδιών (αγορά «δελτίων στοιχηματισμού»), προκειμένου να «χαθεί» η ροή του χρήματος των υποτιθέμενων εισπράξεών της, δίνοντας νομιμοφάνεια στις εικονικές συναλλαγές της με τους λήπτες- πελάτες της.

Σημειώνεται πως τα εμπλεκόμενα πρακτορεία μέσω των οποίων έγινε η ροή του χρήματος, είχαν ως συνέπεια την αφαίρεση αδειών λειτουργίας τους, την έκδοση προστίμων ή ακόμα και την οικειοθελή παύση των εργασιών τους.

- Ουδέποτε πραγματοποίησε αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και εισαγωγές, μη διαθέτοντας έτσι αποθέματα εμπορευμάτων ή αναλώσιμων υλικών, ικανά να αιτιολογήσουν τις υποτιθέμενες πωλήσεις της. Οι φερόμενες αγορές και λήψεις υπηρεσιών, διαπιστώθηκε ότι αφορούσαν μόνο εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους
- Συστηματικά ελάμβανε εικονικά φορολογικά στοιχεία αγорών-δαπανών, προκειμένου να δύναται να εκδίδει εικονικά φορολογικά στοιχεία πωλήσεων και παροχής υπηρεσιών και ως εκ τούτου να καθίσταται ελκυστική στους διάφορους πελάτες της καθώς από την λήψη των παραπάνω φορολογικών στοιχείων οι τελευταίοι θα αποκόμιζαν όφελος μειώνοντας έτσι τον προς απόδοση ΦΠΑ και τον προς απόδοση φόρο εισοδήματος.
- Δεν ανταποκρίθηκε ποτέ στην έγγραφη Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων του ελέγχου, και επομένως δεν προσκόμισε οποιοδήποτε από τα ζητηθέντα Λογιστικά Αρχεία (βιβλία και στοιχεία), αποστερώντας από τον έλεγχο τη δυνατότητα να προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση των βιβλίων και στοιχείων της.
- Επίσης πελάτες της, οι οποίοι ανταποκρίθηκαν στις προσκλήσεις του ελέγχου επιβεβαίωσαν με υποβολή γραπτών δηλώσεων πως, γνώριζαν τον μοναδικό διαχειριστή και εταίρο της, κ. και ότι αυτός αδυνατούσε να προσφέρει τις υπηρεσίες και τα αγαθά που τιμολογούσε, καθώς δεν είχε την τεχνογνωσία, ούτε τον ανάλογο ελεύθερο χρόνο για να πραγματοποιήσει ο ίδιος τον όγκο των παρεχόμενων εργασιών, αφού είχε πλήρη απασχόληση σε τρίτους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, *συνεπώς* δεν απέδειξε τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού τόσο η έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, όσο και η προγενέστερη έκθεση ελέγχου της ίδιας Δ.Ο.Υ. για την εκδότρια εικονικών στοιχείων, οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της έκθεσης της Δ.Ο.Υ. περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτός.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. /30-01-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Με την /30-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2016:

Φορ. έτος 2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	14.228,58€	14.228,58€
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	7.114,29€	7.114,29€

Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης	3.377,70€	3.377,70€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	24.720,57€	24.720,57€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

ΦΠΑ:

Με την με αριθμ./30-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016

Φορολογική Περίοδος 01/01/2016 – 31/12/2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	11.235,00€	11.235,00€
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	5.617,51€	5.617,51€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.852,51€	16.852,51€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.