



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **03/04/2023**

Αριθμός απόφασης: **672**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10,Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639– Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@.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 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 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. Την από **14-12-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με έδρα στην κατά της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, της με αριθμόΟριστικής Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2015 και της με αριθμόΟριστικής Πράξης Προστίμου επί παραβάσεων ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η μεταρρύθμιση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **14-12-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 1.541,31€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 770,66€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 251,60€, **ήτοι** συνολικού ποσού **2.563,57€**, λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 11.711,25€, πλέον Φ.Π.Α. 1.522,47€.

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 1.522,47€ πλέον πρόστιμα αρθ. 58 Α' Κ.Φ.Δ. ποσού 761,24€, **ήτοι** συνολικού ποσού **2.283,71€**, λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 11.711,25€, πλέον Φ.Π.Α. 1.522,47€.

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **761,24€** (1.522,47 χ 50%) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 55 παρ. 2δ' και 3 του ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρ. 8 του ν.4337/2015 και του άρθρ. 79 παρ.1 του ν.4472/2017, λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 11.711,25€, πλέον Φ.Π.Α. 1.522,47€.

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Προστίμου επί παραβάσεων ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **2.500,00€** διότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του δύο (2) εικονικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 11.711,25€, που επισύρει το πρόστιμο των διατάξεων του άρθρ. 7 παρ.3 β΄ του ν. 4337/2015 (11.711,20 χ 40%=4.684,50€), αλλά ως ευμενέστερο σε σχέση με το πρόστιμο που προβλέπει το άρθρο 54 παρ. 2 ε΄ του ΚΦΔ ύψους 2.500,00€, επιβάλλεται το τελευταίο.

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία του δύο (2) εικονικά ως προς την συναλλαγή, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 11.711,25€, πλέον Φ.Π.Α.1.522,47€, από την επιχείρηση «.....

Δυνάμει της με αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα «Εκτροφή μοσχαριών πάχυνσης» και αφορά τον έλεγχο του Κ.Φ.Δ. –Κ.Φ.Α.Σ., του Φ.Π.Α. και της Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ.πρωτ. Δελτίο Αποστολής Πληροφοριών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π Γ....., με το οποίο τους πληροφόρησαν σχετικά με την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. σχετικά με τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχ/σης «.....προέκυψε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την ως άνω επιχείρηση στο φορολογικό έτος 2015 δύο (2) εικονικά, ως προς την συναλλαγή, φορολογικά στοιχεία (Τ.-Δ.Α.), συνολικής καθαρής αξίας 11.711,25€, πλέον Φ.Π.Α.1.522,47€. Για την ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος καθώς και για τις ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και επιβλήθηκαν τα αντίστοιχα πρόστιμα.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν, οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους :

- Οι ένδικες εκθέσεις ελέγχου είναι αυθαίρετες, αναπιολόγητες, αόριστες και νομικά πλημμελείς καθώς δε διεξήχθη ουσιαστικός έλεγχος.
- Παραγραφή του Δικαιώματος του Δημοσίου.
- Αντισυνταγματικότητα του άρθρου 5 του ν.2523/97 και παραβίαση των Συνταγματικών Αρχών της νομιμότητας του φόρου και της αναλογικότητας του φόρου.
- Εσφαλμένος ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος του από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο και παραβίαση της παραγράφου 1β του άρθρου 32 του ν.2238/94.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι οι ένδικες εκθέσεις ελέγχου είναι αυθαίρετες, αναιτιολόγητες, αόριστες και νομικά πλημμελείς καθώς δε διεξήχθη ουσιαστικός έλεγχος.

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε', ως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2015 (καταργήθηκε με την περίπτωση α' της παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015), δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*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 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 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. 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».*

Επειδή στο Ν.4308/2013 (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 οποιοσδήποτε 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 όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως καταγράφονται στο αριθμ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., στο οποίο περιγράφονται αναλυτικά οι διαπιστώσεις της από 29/12/2021 Έκθεσης Ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενη στις διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των στοιχείων.

Συγκεκριμένα ο έλεγχος δέχεται πως τα στοιχεία που έλαβε από τονο ελεγχόμενος είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή, όπως αυτό αποδεικνύεται από το πόρισμα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Στο ως άνω Δελτίο Πληροφοριών αναφέρονται τα παρακάτω :

Λόγοι για τους οποίους τεκμηριώνεται ότι οι επίμαχες συναλλαγές είναι εικονικές ως προς την συναλλαγή:

- ✓ Μη απόδοση του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις συναλλαγές.
- ✓ Μη ύπαρξη προσωπικού και οχημάτων, όπως προκύπτει από έλεγχο στα πληροφοριακά συστήματα της Υπηρεσίας τους .
- ✓ Μη ύπαρξη εγκαταστάσεων που θα μπορούσαν να υποστηρίξουν τις συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τιμολόγια, καθώς το γραφείο που χρησιμοποιήθηκε ως έδρα τη χρήση 2015 στην οδό είναι μόλις 40 τ.μ. και σύμφωνα με την εκμισθώτρια δεν χρησιμοποιήθηκε ποτέ, άρα και δε δύναται να λειτούργησε ως αποθηκευτικός χώρος εμπορευμάτων.
- ✓ Η από 13-05-2015 Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. η οποία στο πόρισμά της καταλήγει ότι η επιχείρηση «.....» ήταν τυπικά μόνο «υπαρκτή» αλλά κατ' ουσία ΑΝΥΠΑΡΚΤΗ και ΔΕΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΗΣΕ ΠΟΤΕ, αλλά η έναρξη της

επιχείρησης πραγματοποιήθηκε με απώτερο σκοπό να προσδώσει νομιμοφάνεια σε όλες τις συναλλαγές της και ιδιαίτερα σε αυτές που είχε με την Ε.Ε.

- ✓ Η χρήση του διακριτικού τίτλου «.....» από διαφορετικά φυσικά πρόσωπα –ατομικές επιχειρήσεις («.....» με ΑΦΜ, «.....» με Α.Φ.Μ., οι οποίες είχαν κοινό πελατολόγιο).
- ✓ Την χρησιμοποίηση κοινών προμηθευτών με τις έτερες επιχειρήσεις που λειτουργούσαν υπό το διακριτικό τίτλο «.....» από διαφορετικά φυσικά πρόσωπα («.....» με ΑΦΜ, «.....» με Α.Φ.Μ.),
- ✓ Η πληρωμή των ενοικίων της δηλωθείσας έδρας επί της οδού από τονκαι όχι από το φυσικό πρόσωπο «.....», σε συνδυασμό με το τηλέφωνο επικοινωνίας με τονπου τους υπέδειξε η, εκμισθώτρια του χώρου, το οποίο ανήκει στον
- ✓ Η μη ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου εισοδήματος την ημερομηνία έναρξης της ατομικής επιχείρησης «.....» στις 22/10/2013 με βάση τα δηλωθέντα εισοδήματα στις προγενέστερες υποβληθείσες ή μη δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Οικονομικών ετών 2002-2014.
- ✓ Η αλλαγή διεύθυνσης κατοικίας και έδρας της επιχείρησης στις 13/05/2015 στην οδό, όπου δεν προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος εκμίσθωσε το κατάστημα στην ανωτέρω διεύθυνση σύμφωνα με το υποβληθέν έντυπο Ε2 του ιδιοκτήτη του καταστήματος, άρα δεν προκύπτει ότι λειτούργησε επιχείρηση επί της ανωτέρω διεύθυνσης.
- ✓ Η μη δήλωση των πραγματικών στοιχείων κατοικίας, προκειμένου να στερηθεί η φορολογική αρχή τη δυνατότητα εντοπισμού του φυσικού προσώπου.
- ✓ Η διαχείριση των τραπεζικών του λογαριασμών από τρίτους.
- ✓ Δεν έγινε καμία κατάθεση στους τραπεζικούς λογαριασμούς από τον μοναδικό δικαιούχο των λογαριασμών, «.....».
- ✓ Καταθέσεις μεγάλων ποσών που έγιναν από τρίτα άτομα συσχετίζονται με την επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου, καθώς την ίδια ημερομηνία κατά περίπτωση αποστάλθηκαν εμβάσματα στη Βουλγαρία σε επιχειρήσεις που δήλωσαν ότι ο «.....» ήταν πελάτης τους.
- ✓ Έγιναν μεταφορές ποσών συνολικά 1.729.637,00€, σε λογαριασμούς τρίτων προσώπων, χωρίς να προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι τα πρόσωπα αυτά εξέδωσαν φορολογικά στοιχεία με πελάτη τους τον ελεγχόμενο ή ότι κατά οποιοδήποτε άλλο τρόπο οι συναλλαγές αυτές έχουν φορολογηθεί [π.χ. δάνειο, δωρεά (ταυτοποιήθηκε

στο πληροφοριακό σύστημα TAXIS η μη πληρωμή τελών χαρτοσήμου ή φόρου δωρεάς από τα εμπλεκόμενα ΑΦΜ) κ.λπ].

- ✓ Σε ορισμένες περιπτώσεις γίνονταν καταθέσεις από λήπτριες επιχειρήσεις για εξόφληση φορολογικών στοιχείων και εν συνεχεία επιστρέφονταν με τραπεζική μεταφορά τα ποσά στις επιχειρήσεις αυτές, χωρίς την έκδοση πιστωτικού φορολογικού στοιχείου, προκειμένου να προσδοθεί αληθοφάνεια και νομιμοφάνεια στις συναλλαγές (κυκλική ροή χρήματος).
- ✓ Γινόταν αναδιανομή του χρήματος που συγκεντρώθηκε είτε μέσω της χρήσης της Western Union όπου επί των capital controls εισπράττονταν μετρητά από μέλη του κυκλώματος (π.χ. και λήπτες), όσο και από απευθείας μεταφορές χρημάτων μεταξύ των μελών του κυκλώματος π.χ. από και από
- ✓ Από λογαριασμούς του εξοφλούνταν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις του και από λογαριασμούς του εξοφλούνταν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις του,
- ✓ Από τις απαντήσεις των αντισυμβαλλόμενων και των εμπλεκόμενων προκύπτει ότι τα φυσικά πρόσωπαπαρουσιαζόταν στους αντισυμβαλλόμενους ως αντιπρόσωποι-μεσίτες-πωλητές του, ισχυριζόμενοι ότι λειτουργούσαν για λογαριασμό του, συμμετέχοντας τόσο στο κομμάτι της παραγγελιοληψίας, τιμολόγησης, διανομής όσο και πληρωμής ενώ δεσπίζοντα ρόλο κατείχε και ο «.....», ο οποίος παρόλο που δεν κατονομάζεται ευθέως από τους λήπτες, στους λογαριασμούς του μεταφέρθηκαν σημαντικά ποσά από την επιχείρηση, μέρος των οποίων κατέληξε στον και, ενώ εισέπραξε και επιταγές του Υπήρξε συνεργασία και συστέγαση του, και, ενώ ουπάρχουν ισχυρές ενδείξεις ότι λειτουργούσε ανεξάρτητα και στη συνέχεια της χρήσης 2015 έκανε χρήση του ΑΦΜ του
- ✓ Στις συναλλαγές δεν προκύπτει ότι το φυσικό πρόσωπο, που εξέδωσε τα τιμολόγια συμμετείχε στην παραγγελιοληψία και στις ενέργειες που ενδεχομένως έγιναν για την αποστολή των εμπορευμάτων και το σημαντικότερο δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι το φυσικό πρόσωπο που εξέδωσε τα τιμολόγια συμμετείχε στην είσπραξη του τιμήματος από την πώληση των εμπορευμάτων, καθώς με τα ποσά που κατατέθηκαν σε λογαριασμούς του για την εξόφληση των τιμολογίων των ληπτών, είτε πληρώθηκαν προμηθευτές της επιχείρησης, είτε τα ποσά μεταφέρθηκαν σε λογαριασμούς τρίτων με τους οποίους δεν υφίσταται εμπορική σχέση.

- ✓ Κατά τον έλεγχο της χρήσης 2015, ο δεν απέδειξε ότι δεν είχε γνώση του κυκλώματος και της μεθόδευσης που χρησιμοποιήθηκε καθότι αυτός έκανε έναρξη της επιχείρησης στο Μητρώο, δεν υπέβαλε δηλώσεις και δεν πλήρωσε φόρους, με δικές του ενέργειες μεταφέρθηκαν χρήματα την περίοδο της τραπεζικής αργίας χρήσεως 2015 μέσω του πράκτορα της Western Union Γρηγόριο,και σε λήπτες.
- ✓ Διαπιστώθηκε ότι υποκρυπτόμενοι στις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν και οι καθώς διαπιστώθηκε ότι συμμετείχαν στη διαδικασία της παραγγελιοληψίας και της ζύγισης των εμπορευμάτων και πληρωμή μετρητών ή είσπραξη επιταγών. Υποκρυπτόμενος είναι και ο «.....».

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώθηκε ότι, στο Φορολογικό Έτος 2015 ο εξέδωσε εξακόσια πενήντα πέντε (655) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 3.752.995,12€, κατά παράβαση των άρθρων 5, 8 , 9, 15 των Ε.Λ.Π. ν. 4308/2014 και του άρθρο 55 περ. ε' του ν. 4174/2013.

Από τα παραπάνω αναφερόμενα στοιχεία αποδεικνύεται λεπτομερέστατα ότι η επιχείρηση «.....» είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων και διαπιστώνεται με βάση τις συγκεντρωτικές καταστάσεις, αλλά και των βιβλίων που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, ότι κατά την χρήση 2015, η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε από τον εκδότηστα βιβλία της δύο (2) εικονικά ως προς την συναλλαγή φορολογικά στοιχεία για αγορά εμπορευμάτων συνολικής καθαρής αξίας 11.711,25€, πλέον Φ.Π.Α. 1.522,47€.

Τα ληφθέντα εικονικά στοιχεία αφορούν αγορές α' υλών, υπόκεινται σε Φ.Π.Α. 13% και αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα:

α/α	Στοιχείο	Ημερομηνία	Είδος	Ποσότητα (kg)	Καθαρή Αξία (€)	Φ.Π.Α. 13%
1	ΤΔΑ 111	29-01-2015	ΣΟΓΙΑ	12.567	5.655,15	735,17
2	ΤΔΑ 112	05-02-2015	ΣΟΓΙΑ	13.458	6.056,10	787,30
ΣΥΝΟΛΑ					11.711,25	1.522,47

Επειδή, περαιτέρω από την έρευνα της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι :

- ✓ εκδόθηκαν Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής για τις υποτιθέμενες πωλήσεις, τα οποία αναφέρουν ως τόπο έναρξης αποστολής τη Βουλγαρία όταν έδρα της πωλήτριας επιχείρησης είναι η Ελλάδα χωρίς να αφορούν τριγωνικές πωλήσεις, Αλλά στην πραγματικότητα, όπως το πόρισμα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρει, ο δεν είχε εγκαταστάσεις που θα μπορούσαν να υποστηρίξουν τις συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τιμολόγια, καθώς το γραφείο που χρησιμοποιήθηκε ως έδρα τη χρήση 2015 στην οδό είναι μόλις 40 τ.μ. και σύμφωνα με την εκμισθώτρια δεν

χρησιμοποιήθηκε ποτέ, δε δύναται να λειτουργήσει ως αποθηκευτικός χώρος εμπορευμάτων, αλλά και έπειτα μετά την μεταβολή έδρας σε κατάσταση της οδού μόλις 32 τ.μ., δε δύναται να λειτουργήσει ως αποθηκευτικός χώρος εμπορευμάτων.

- ✓ προσκομίσθηκε στην Υπηρεσία τους το ΤΔΑκαι το ΤΔΑ καθώς και Αποδείξεις Είσπραξης επιταγών και, όλα εκδόσεως στο όνομα του
- ✓ σε όλες τις περιπτώσεις ως παραλαμβάνων υπόλογος στις αποδείξεις είσπραξης των επιταγών αναγράφεται ο ίδιος ο του, ενώ από τις απαντήσεις των αντισυμβαλλόμενων και των εμπλεκόμενων προκύπτει ότι τα φυσικά πρόσωπα που συναλλάσσονταν με αυτούς ήταν οκαι ο, στην περίπτωση μας ο, το όνομα του οποίου αναγράφεται και στα ζυγολόγια. Αλλά στην πραγματικότητα, όπως το πόρισμα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρει, για τις συναλλαγές που περιγράφουν, δεν έγινε καμία κατάθεση στους τραπεζικούς λογαριασμούς από τον ίδιο τονως μοναδικό δικαιούχο, αλλά και ουδέποτε προέκυψε ότι το φυσικό πρόσωπο που εξέδωσε το τιμολόγιο συμμετείχε στην παραγγελιοληψία και στις ενέργειες που ενδεχομένως έγιναν για την αποστολή των εμπορευμάτων και το σημαντικότερο ότι ουδέποτε προέκυψε ο που εξέδωσε τα τιμολόγια, να συμμετείχε στην είσπραξη του τιμήματος από την πώληση των εμπορευμάτων. Μάλιστα η επιταγή της Εθνικής τράπεζας ποσού 2.700,00€, που αναφέρεται στην Απόδειξη Είσπραξης, χωρίς να οπισθογραφηθεί από τον, εισπράχθηκε έπειτα από οπισθογράφιση από κάποιον και η επιταγή της Εθνικής τράπεζας ποσού 10.650,00€ εισπράχθηκε από τον ίδιο τον
- ✓ Στην περίπτωση των συναλλαγών κατά τη χρήση 2015, διαπιστώθηκε πέραν όλων των άλλων ενδείξεων εικονικότητας των εκδοθέντων από τοντου στοιχείων, πως η είσπραξη των επιταγών έγινε είτε από φυσικό πρόσωπο που δεν φαίνεται – σύμφωνα με τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. – να εμπλέκεται με το παραπάνω αναφερόμενο κύκλωμα, είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο Άρα ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα πως οι συγκεκριμένες δύο συναλλαγές είναι **εικονικές ως προς την συναλλαγή** και όχι μόνο ως προς το πρόσωπο, διότι προκύπτει πως η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε γνώση του κυκλώματος αυτού που είτε εξέδιδε εικονικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου με το να τοποθετείται ως μεσάζοντας σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις Ελληνικών επιχειρήσεων με σκοπό να παρουσιάζονται φορολογητέες εισροές στις δηλώσεις του Φ.Π.Α. αυτών, ώστε να εκπίπτουν τον αναλογούντα φόρο, που σε κανονικές συνθήκες δεν θα υπήρχε, είτε εξέδιδε εικονικά ως προς την συναλλαγή στοιχεία ώστε ο λήπτης να καρπώνεται

παράνομα όφελος από την μείωση του Φόρου Εισοδήματος και την έκπτωση του αντίστοιχου φόρου των εισροών στον Φ.Π.Α.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (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 σύμφωνα με την 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, 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 ύπαρξης 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 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, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίδικων στοιχείων δεν

είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η από 29/12/2021 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπτετε 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.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό περί αοριστίας της έκθεσης ελέγχου:

Επειδή στο Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται :

«Άρθρο 23

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:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης [...]

Άρθρο 65

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, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή,

έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣΤΕ 2633/2002, ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319).

Επειδή στο άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 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, 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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 09-11-2022 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπειριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων.

Επειδή εν προκειμένω, με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., κατά τη σύνταξη των από 09-11-2022 εκθέσεων ελέγχου του Κ.Φ.Δ.–Κ.Φ.Α.Σ., του Φ.Π.Α. και της Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, ορθώς στηρίχθηκε στις διαπιστώσεις της από 29/12/2021 έκθεσης ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που αφορά την εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «..... του – ΧΟΝΤΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΣΙΤΗΡΩΝ, ΑΚΑΤΕΡΓΑΣΤΟΥ ΚΑΠΝΟΥ, ΣΠΟΡΩΝ ΚΑΙ ΖΩΟΤΡΟΦΩΝ –». Ακολούθως, έκρινε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....» είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή, λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία, τις διαπιστώσεις του δικού της ελέγχου και ιδιαίτερα την είσπραξη της επιταγής της Εθνικής

Τράπεζας αρ., αξίας 10.650,00€, από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, που κατά τους ισχυρισμούς του την είχε χορηγήσει στην ατομική επιχείρηση του για την εξόφληση του μεγαλύτερου μέρους των φερόμενων αγορών του, από την εκδότρια επιχείρηση. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι αόριστη και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του Δικαιώματος του Δημοσίου για το φορολογικό έτος 2015

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ.3 του Ν. 4174/26-7-2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 46 παρ.5-7 του Ν. 4223/31-12-2013: «*Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».*

Επειδή, με την παρ.27α του άρ.66 του Ν. 4646/12-12- 2019 τροποποιήθηκε η ως άνω διάταξη ως εξής: «27. α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017 πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε', ως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2015 (καταργήθηκε με την περίπτωση α' της παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015), δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*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 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 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. 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».*

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η λήψη εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, αποτελεί αδίκημα φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν. 4646/2019 και καταλαμβάνει τη χρήση 2015, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1 περ. ε' του ίδιου νόμου και κατ' εφαρμογή του άρθρου 78 παρ.2 του Συντάγματος και των υπ' αριθμ. 1738/2017 και 2934/2017 & 2937/2017 αποφάσεων του ΣΤΕ. Με βάση τα ανωτέρω, το δικαίωμα του δημοσίου να προβεί σε καταλογισμό, λόγω φοροδιαφυγής, για το φορολογικό έτος 2015 εκτείνεται έως την 31/12/2026.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα για το φορολογικό έτος 2015 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί αντισυνταγματικότητας του άρθρου 5 του ν.2523/97 και παραβίαση των Συνταγματικών Αρχών της νομιμότητας του φόρου και της αναλογικότητας του φόρου.

Επειδή, η επίκληση των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν. 2523/97 αλυσιτελώς προβάλλεται εν προκειμένω, καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν την επίπτωση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α., αναφορικά δε με την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, αυτή επισύρει τις κυρώσεις του ν.4337/2015 και όχι του επικληθέντος ν.2523/97 που δεν εφαρμόζεται στο έτος 2015.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένου προσδιορισμού του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος του από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο και παραβίαση της παραγράφου 1β του άρθρου 32 του ν.2238/94.

Επειδή στην παρ. 1 του αρ. 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται : *«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. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων».*

Επειδή στο άρθρο 22 του Ν.4172/2013 (Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες) ορίζεται :

«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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- 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.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου...» .

Επειδή στο άρθρο 32 του Ν.2859/2000 ορίζεται : «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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,
- γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,
- δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,
- ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου...»

Επειδή ο εν λόγω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται εν προκειμένου, καθώς κατά την περίοδο της διενέργειας του ελέγχου και για το ελεγχόμενο έτος 2015 δεν έχουν ισχύ οι επικαλούμενες διατάξεις του ν.2238/94, αλλά οι διατάξεις του ν.4172/2013 που εφαρμόστηκαν από τον έλεγχο. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος για παραβίαση της παραγράφου 1β του άρθρου 32 του ν.2238/94 τυγχάνει απορριπτός ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προσβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **14/12/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του

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

1. Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	2.563,57€	2.563,57€

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

2. Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου, για την φορολογική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	2.283,71€	2.283,71€

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

3. Η με αριθμόΟριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	761,24€	761,24€

4. Η με αριθμόΟριστική Πράξη Προστίμου επί παραβάσεων Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	2.500,00€	2.500,00€

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.

