



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25-05-2022

Αριθμός απόφασης: 1964

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604538

Email: ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 4738/τ. Β' /26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 1440/τ. Β' /27-04-2017).

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

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β' /01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 25-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία κοιν/σης (επίδοσης) πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Φορ. έτος/Φορ. περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1.		21-12-2021	27-12-2021	Εισόδημα	2016	17.782,37€
2.		21-12-2021	27-12-2021	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2016	14.901,63€

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-01-2016 έως 31-12-2016 του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση, καθώς και τις από 21-12-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ..

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

A. Με τη με αριθμό/21-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού ύψους 10.483,66€ πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού ύψους 5.241,83€ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού ύψους 2.056,88€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 17.782,37€.

B. Με τη με αριθμό/21-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2016 έως 31-12-2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού ύψους 9.934,42€ πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού ύψους 4.967,21€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού ύψους 14.901,63€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί: α) της από 21-12-2021 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και β) της από 21-12-2021 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου σύμφωνα με τις οποίες η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά αρχεία που τήρησε κατά το φορολογικό έτος 2016 (φορολογική περίοδο από 01-01-2016 έως 31-12-2016), εκατόν δεκατέσσερα (114) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) έκδοσης της επιχείρησης με την επωνυμία «», με Α.Φ.Μ. και με έδρα το, συνολικής καθαρής αξίας 41.866,41€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 9.784,04€, με ημερομηνίες έκδοσης των ως άνω τιμολογίων από 01-01-2016 έως 31-12-2016.

Σύντομο Ιστορικό

Αιτία του ανωτέρω ελέγχου υπήρξε το με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ/30-01-2017 έγγραφο, το οποίο απεστάλη από τη Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου στη Δ.Ο.Υ. Αγρινίου λόγω αρμοδιότητας της τελευταίας και με το οποίο έγινε γνωστό ότι η φορολογούμενη με Α.Φ.Μ., η οποία διατηρεί πρατήριο υγρών καυσίμων με έδρα το, για τα έτη 2015 και 2016 έχει εκδώσει πληθώρα τιμολογίων, χειρόγραφα, σε επιχειρήσεις της περιοχής Αγρινίου για πώληση πετρελαίου για τα οποία αποδέχτηκε εικονικότητα και υπέβαλε δηλώσεις σύμφωνα με το Ν. 4446/2016 για την απόδοση του Φ.Π.Α..

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά τιμολόγια από την εν λόγω εκδότρια επιχείρηση είναι και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, ο οποίος, κατά το φορολογικό έτος 2016, έλαβε τα αναλυτικά περιεχόμενα στις από 21-12-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου εκατόν δεκατέσσερα (114) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια), συνολικής καθαρής αξίας 41.866,41€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 9.784,04€.

Εν συνεχεία, δυνάμει της με αριθμό/02-10-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, διενεργήθηκε αρχικά μερικός φορολογικός έλεγχος για την εκπλήρωση φορολογικών υποχρεώσεων, την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων και κατ' επέκταση και έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και φορολογίας Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2016 στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, της οποίας η κύρια δραστηριότητα αφορά σε «.....».

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου των λογιστικών αρχείων που τέθηκαν στη διάθεση του Τμήματος Ελέγχου, όπως αυτά είχαν διαβιβαστεί αρμοδίως από τη Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου με το με αριθμό πρωτοκόλλου/24-04-2017 διαβιβαστικό έγγραφό της, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αγρινίου εξέδωσε το με αριθμό/08-11-2021 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και τις ταυτάριθμες πράξεις: α) προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και β) προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2016 έως 31-12-2016, τα οποία επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα την 15-11-2021. Επί του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων ο προσφεύγων, με το με αριθμό πρωτοκόλλου/03-12-2021 υπόμνημά του, κατέθεσε εμπρόθεσμα τις απόψεις του, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο.

Ακολούθως, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη των ανωτέρω από 21-12-2021 οικείων εκθέσεων ελέγχου και στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, οι οποίες επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα την 27-12-2021.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Έλλειψη νόμιμης, ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας - Παράνομες και αυθαίρετες οι εκδοθείσες προσβαλλόμενες πράξεις - Έλλειψη προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου - Παράβαση του άρθρου 20 του Συντάγματος.
- Παράβαση Νόμου - Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΛΛΕΙΨΗ ΝΟΜΙΜΗΣ, ΕΙΔΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΜΠΕΡΙΣΤΑΤΩΜΕΝΗΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΛΛΕΙΨΗ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΚΡΟΑΣΗΣ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. 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 εμπεριστατωμένα 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.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Ν. 4174/2013 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, με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (Ν. 2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.
2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

...

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στη σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, 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. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», παρ. 5 «Αιτιολογία της διοικητικής πράξης»).

Επειδή, στη με αριθμό ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) ερμηνευτική εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του Ν. 4174/2013 “Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας”» αναφέρεται ότι:

«...»

Άρθρο 28

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.

...».

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, οι οποίες ισχύουν από την 01-01-2014, ρυθμίζουν ρητώς και ειδικώς το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης στο πεδίο της φορολογικής διαδικασίας και απαιτούν την έκδοση και κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων ως αναγκαίο τύπο της διαδικασίας έκδοσης των οριστικών καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή, η νομολογία του ΣΤΕ (βλ. αποφάσεις 4447/2012 και 3382/2010 της Ολομέλειας του ΣΤΕ) αναφέρεται στην υποχρέωση τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης με βάση τις γενικές διατάξεις, χωρίς να λαμβάνει υπόψη την περίπτωση που υπάρχει ρητή και ειδική πρόβλεψη περί αυτού από την οικεία ειδική νομοθεσία.

Επειδή, η ως άνω ειδική ρύθμιση του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) προσδιορίζει σαφώς, ρητώς και ειδικώς τη σχετική υποχρέωση της Φορολογικής Αρχής να κοινοποιεί Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Επειδή, το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, προκειμένου να φέρει πλήρη αιτιολογία, αλλά να μπορεί και ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, απαιτείται να αναφέρει τα πραγματικά περιστατικά και τη νομική βάση, στα οποία στηρίζει ο έλεγχος το προσωρινό πόρισμά του.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος κατόπιν των αρχικών του διαπιστώσεων, όπως αυτές παρατίθενται στις από 21-12-2021 εκθέσεις ελέγχου α) εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και β) Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου κοινοποίησε (με επίδοση) στον προσφεύγοντα, την 15-11-2021, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι στοιχεία:

Α) το με αριθμό/08-11-2021 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.),

Β) το με αριθμό/08-11-2021 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και

Γ) το με αριθμό/08-11-2021 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2016 έως 31-12-2016, του Προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ..

Επειδή, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων υποβάλλοντας εμπρόθεσμα το με αριθμό πρωτοκόλλου/03-12-2021 υπόμνημά του, με το οποίο διατύπωσε εγγράφως τις απόψεις του.

Επειδή, σύμφωνα με τις με αριθμό πρωτοκόλλου/03-12-2021 έγγραφες εξηγήσεις του προσφεύγοντος, οι οποίες αποτυπώνονται ρητά στις από 21-12-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου: «Όλες οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν και έχουν εκδοθεί τα τιμολόγια πώλησης, διότι λειτουργούσε κανονικά η επιχείρηση. Ειδικότερα δε, το διάστημα αυτό απασχολούσε το φορτηγό αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας Δ.Φ.Χ. με οδηγό, ο οποίος και του παρέδιδε τα αντίστοιχα τιμολόγια. Ως εκ τούτου, οι συναλλαγές που αντιστοιχούν στα εν λόγω τιμολόγια είναι πραγματικές και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., καθώς και οι προσωρινοί προσδιορισμοί προστίμων είναι εσφαλμένοι και δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα.».

Επειδή, όπως αποτυπώνεται στις από 21-12-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου:

«Σε απάντηση επί των ανωτέρω απόψεων της ελεγχόμενης οντότητας, ο έλεγχος κρίνει ότι:

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 Ν. 4308/2014 (σχετ. το άρθρο 5).

Ειδικότερα, ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών (πελάτης) πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο που ελήφθη προέρχεται από τον προμηθευτή ή τον εκδότη του τιμολογίου. Δηλαδή ο λήπτης, εν προκειμένω η ελεγχόμενη οντότητα με Α.Φ.Μ., έπρεπε να εφαρμόζει τις κατάλληλες δικλίδες για να διασφαλίζει την αυθεντικότητα προέλευσης (ότι δηλαδή ο αναφερόμενος προμηθευτής έχει πραγματοποιήσει την παράδοση των αγαθών ή υπηρεσιών) και επιπλέον έπρεπε να διασφαλίζει την ταυτότητα του εκδότη [σχετ. η παράγραφος 15.2.3 περ. β της ΠΟΛ. 1003/2014: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις].

Ο πελάτης πρέπει να διασφαλίσει ότι ο προμηθευτής που αναφέρεται στο τιμολόγιο έχει πραγματοποιήσει όντως την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών στις οποίες αναφέρεται το τιμολόγιο εφαρμόζοντας οποιεσδήποτε επιχειρηματικές δικλίδες που δημιουργούν μια αξιόπιστη αλληλουχία τεκμηρίων μεταξύ ενός τιμολογίου και της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, προκειμένου να εκπληρώσει την εν λόγω υποχρέωση (σχετ. η παράγραφος 15.2.4 περ. α' της ΠΟΛ. 1003/2014).

Συμπερασματικά, η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του (σχετ. το άρθρο 15 παρ. 1 του Ν. 4308/2014).».

Επειδή, ως εκ τούτου, οι σχετικοί περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, ήτοι περί έλλειψης νόμιμης, ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, παράνομων και αυθαίρετων εκδοθεισών πράξεων, έλλειψης προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου και παράβασης του άρθρου 20 του Συντάγματος, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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

...

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

...

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

...

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

...

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

...

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον

Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών, ...».

Επειδή, στη με αριθμό ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α΄)» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 22

Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

...

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

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

...

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

Φ.Π.Α.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α΄ 248/07-11-2000) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

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.

...

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

...

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, ... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση Φ.Π.Α. εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

...

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. ...».

Κ.Φ.Δ.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 13. Βιβλία και στοιχεία

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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.

...».

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

«Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

...

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους 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.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997), όπως ίσχυε μέχρι και την 16-10-2015, ορίζεται ότι:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη

συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του Ν. 4174/2013 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 τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013, όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε τις ως άνω διατάξεις του Ν. 2523/1997:

«... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

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

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

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

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και τον κύκλο εργασιών του, δεν

είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

Επειδή, στη με αριθμό ΠΟΛ. 1071/31-03-2015 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό» αναφέρεται ότι:

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

A. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

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

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

Επειδή, στη με αριθμό ΠΟΛ. 1097/04-07-2016 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμό 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον:

«α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθμό 1404/2015 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας:

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

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΚΔΟΤΡΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΩΝΥΜΙΑ «.....» ΚΑΙ Α.Φ.Μ.

.....

Επειδή, με το με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ/30-01-2017 έγγραφο με θέμα «Ενημέρωση για θέματα προληπτικών ελέγχων», το οποίο απεστάλη από τη Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου στη Δ.Ο.Υ. Αγρινίου λόγω αρμοδιότητας της τελευταίας και το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των από 21-12-2021 οικείων εκθέσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, έγινε γνωστό ότι η επιχείρηση με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., έδρα το και κύρια δραστηριότητα «.....» για τα έτη 2015 και 2016 έχει εκδώσει πληθώρα τιμολογίων, χειρόγραφα, σε επιχειρήσεις της περιοχής Αγρινίου για πώληση πετρελαίου για τα οποία αποδέχτηκε εικονικότητα και υπέβαλε δηλώσεις σύμφωνα με το Ν. 4446/2016 για την απόδοση του Φ.Π.Α..

Επειδή, μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά τιμολόγια από την εν λόγω εκδότρια επιχείρηση είναι και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία, κατά τη φορολογική περίοδο από 01-01-2016 έως 31-12-2016, έλαβε τα αναλυτικά περιεχόμενα στις από 21-12-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου εκατόν δεκατέσσερα (114) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια), συνολικής καθαρής αξίας 41.866,41€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 9.784,04€.

Επειδή, σύμφωνα με τις από 21-12-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή πράξεις και οι οποίες έλαβαν υπόψη τους τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα του ελέγχου, όπως αυτά αναφέρονται στην από 13-07-2021 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ. με ελεγχόμενη την ανωτέρω εκδότρια επιχείρηση:

«Σύμφωνα με την από 13-07-2021 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, τα τιμολόγια που εξέδωσε η επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ., εντός των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, κρίνονται εικονικά ως προς τη συναλλαγή διότι εμφανίζουν ανύπαρκτες και ουδέποτε πραγματοποιηθείσες συναλλαγές για τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν ανταποκρίθηκε στη με αριθμ. Α/Α/20-6-2017 πρόσκληση ελέγχου με αριθμό συστημένης επιστολής (RE GR) και Α/Α/21-01-2019 δεύτερη πρόσκληση ελέγχου, με αριθμό συστημένης επιστολής (RE.....GR) και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα από αυτή λογιστικά αρχεία με αποτέλεσμα να μη διενεργηθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

2. Η ελεγχόμενη κατά τα φορολογικά έτη 2015-2016 δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τα ακαθάριστα αυτά έσοδα καθώς παρουσίαζε αγορές (ποσό 156.869,50 ευρώ για το φορολογικό έτος 2015 και ποσό 273.035,75 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016), οι οποίες βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με τα δηλωθέντα από την ίδια ακαθάριστα έσοδά της (ποσό 766.983,46 ευρώ για το φορολογικό έτος 2015 και ποσό 756.447,98 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016).
3. Τα ποσοστά περιθωρίου μεικτού κέρδους που παρουσίασε η ελεγχόμενη από τις υποβληθείσες από αυτή δηλώσεις (388,93% για το φορολογικό έτος 2015 και 177,05% για το φορολογικό έτος 2016) δεν συνάδουν με τα δεδομένα της αγοράς, τη φύση των εργασιών και έρχονται σε προφανή αντίθεση με το περιθώριο μεικτού κέρδους ομοειδών επιχειρήσεων, το οποίο κυμαίνεται σε ποσοστό κατά μέσον όρον 3%, ενώ κατά τα προηγούμενα φορολογικά έτη 2014-2013-2012 λειτουργούσε με αρνητικό περιθώριο μεικτού κέρδους, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες από την ελεγχόμενη καταστάσεις στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα.
4. Η ελεγχόμενη με Α.Φ.Μ. , για τις χρήσεις 2015 και 2016, έχει εκδώσει πληθώρα τιμολογίων (χειρόγραφα) σε επιχειρήσεις της περιοχής Αγρινίου για πώληση πετρελαίου για τα οποία αποδέχθηκε την εικονικότητα και υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου χειρόγραφες δηλώσεις, βάσει των διατάξεων των άρθρων 57 έως και 61 του Ν. 4446/2016, με τη σημείωση ότι, “ΔΕΝ ΕΜΠΙΠΤΩ ΣΤΙΣ ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 2 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 60 ΤΟΥ Ν. 4446/2016”.

Επειδή, η καταχώρηση των συναλλαγών στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος δεν αποδεικνύει και την πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21-12-2021 έκθεση ελέγχου εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και στην από 21-12-2021 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, επί των οποίων εδράζονται, αντίστοιχα, οι προσβαλλόμενες με αριθμούς/21-12-2021 και/21-12-2021 πράξεις φορολογικού έτους 2016/φορολογικής περιόδου από 01-01-2016 έως 31-12-2016 του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 25-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία κοιν/σης (επίδοσης) πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Φορ. έτος/Φορ. περίοδος
1.		21-12-2021	27-12-2021	Εισόδημα	2016
2.		21-12-2021	27-12-2021	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2016

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

I. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ - Φορολογικό έτος 2016

- Υπ' αριθμ./21-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου

Διαφορά φόρου εισοδήματος	10.483,66€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	5.241,83€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.056,88€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.782,37€

II. Φ.Π.Α. - Φορολογική περίοδος από 01-01-2016 έως 31-12-2016

- Υπ' αριθμ./21-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	9.934,42€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	4.967,21€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	14.901,63€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**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.