



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1304

**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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 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).

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 **24-01-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού κατά της με αριθμ. **.../21-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος, της με αριθμ. **...../21-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./προστίμου Φ.Π.Α., της με αριθμ. **.../21-12-2021** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ.2δ ν. 4174/2013 & άρθρου 79 ν.4472/2017, της με αριθμ.

..../**21-12-2021** πράξης επιβολής προστίμου Ν. 4093/2012 & Ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2014 και της υπ' αριθ./**21-12-2021** πράξης επιβολής προστίμου αρθ. 54 ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2021.

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

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 24-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ, 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 αριθμό/**21-12-2021** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 4.041,13€ πλέον πρόστιμο αρθ. 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 2.020,57€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.324,83€, **ήτοι** συνολικού ποσού **7.386,53€**, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 31.085,65€, πλέον Φ.Π.Α. 4.041,13€.

Με την με αριθμό/**21-12-2021** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ προστίμου Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 4.041,13€, πλέον πρόστιμο αρθ. 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 2.020,57€, **ήτοι** συνολικού ποσού **6.061,70€**, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 31.085,65€, πλέον Φ.Π.Α. 4.041,13€.

Με την με αριθμό .../**21-12-2021** προσβαλλόμενη πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ ν. 4093/2012 & άρθρου 79 ν.4472/2017, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **2.020,57€** (4.041,13x 50%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 55 παρ. 2δ' ν. 4174/2013 , του άρθρου 7 παρ.8 ν.4337/2015 και του άρθρου 79 ν.4472/2017, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 31.085,65€, πλέον Φ.Π.Α. 4.041,13€.

Με την με αριθμό/**21-12-2021** προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Ν. 4093/2012 & Ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **6.217,13€** (31.085,65x20%), σύμφωνα με τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρ. 7 παρ.3 δ' του ν. 4337/2015, διότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τρία (3) εικονικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 31.085,65€.

Με την με αριθμό/**21-12-2021** προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2021, καταλογίστηκε σε βάρος

της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **250,00€**, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων , κατά παράβαση του άρθρου 14 ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1δ'και 2γ'.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της τρία (3) εικονικά ως προς το πρόσωπο, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 31.085,65€, πλέον Φ.Π.Α. 4.041,13€, από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.

Δυνάμει της με αρ. .../01.09.2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με κύρια δραστηριότητα «Εκτροφή μοσχαριών πάχυνσης» και αφορά τον έλεγχο εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για το φορολογικό έτος 2014. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ.πρωτ./24-08-2021 Δελτίο Αποστολής Πληροφοριών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π Γ' Υποδιεύθυνση Ελέγχων και Κεφαλαίου, Τμήμα Ελέγχου ΙΔ', με το οποίο τους πληροφόρησαν σχετικά με την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. σχετικά με τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχ/σης «.....» με Α.Φ.Μ. προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την ως άνω επιχείρηση στο φορολογικό έτος 2014 τρία (3) εικονικά, ως προς το πρόσωπο, φορολογικά στοιχεία (ΤΙΜ), συνολικής καθαρής αξίας 31.085,65€, πλέον Φ.Π.Α. 4.041,13€.

Στις 29-11-2021 επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ./15-11-2021 σημείωμα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου, όπως προβλέπεται από το άρθρο 28 του Ν.4174/2013, με το οποίο της ζητήθηκε να υποβάλει τις απόψεις της εντός είκοσι (20) ημερών, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Στις 16/12/2021 υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. το υπ' αριθ./16-12-2021 υπόμνημα της προσφεύγουσας, το οποίο δεν έγινε δεκτό και ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

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.

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

- Οι ένδικες εκθέσεις ελέγχου είναι αυθαίρετες, αναيطολόγητες, 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 της 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, ανατιολόγητες, αόριστες και νομικά πλημμελείς καθώς δε διεξήχθη ουσιαστικός έλεγχος.

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, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε', ως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2014, 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 σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012): «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει*».

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. /24-08-2021 Δελτίο Πληροφοριών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Γ' Υποδιεύθυνση Ελέγχων και Κεφαλαίου, Τμήμα Ελέγχου ΙΔ' στο οποίο περιγράφονται αναλυτικά οι διαπιστώσεις των από 29/12/2020 Εκθέσεων Ελέγχου της ως άνω Υπηρεσίας, έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, στηριζόμενη στις διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότη των στοιχείων.

Συγκεκριμένα ο έλεγχος δέχεται πως τα στοιχεία που έλαβε από τον η ελεγχόμενη είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο, όπως αυτό αποδεικνύεται από το πόρισμα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οι λόγοι για τους οποίους τεκμηριώνεται ότι οι επίμαχες συναλλαγές είναι εικονικές τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη, είναι οι παρακάτω:

- 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 2014 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 «.....» και έκδοση στοιχείων με τον τίτλο αυτό, από διαφορετικά φυσικά πρόσωπα –ατομικές επιχειρήσεις («.....» με ΑΦΜ, «.....» με Α.Φ.Μ., οι οποίες είχαν κοινό πελατολόγιο).
- Η διαπίστωση από τον έλεγχο βάσει των φορολογικών στοιχείων που συγκεντρώθηκαν με Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών, του άρθρου 15 § 3 από τους λήπτες, ότι τα εκδοθέντα τιμολόγια ή δελτία αποστολής είναι όλα χειρόγραφα και δεν φέρουν όλα τον ίδιο γραφικό χαρακτήρα (περισσότεροι από δύο), παρόλο που η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι ατομική και δεν απασχολεί προσωπικό. Ο έλεγχος παρατήρησε δε ότι ορισμένα εκ των ανωτέρω τιμολογίων είχαν τον ίδιο γραφικό χαρακτήρα με τιμολόγια εκδόσεως «.....» με Α.Φ.Μ. όπως και της «.....» με ΑΦΜ
- 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 οδό9, 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 μη δήλωση διακοπής εργασιών ή μεταφοράς έδρας, καθότι διαπιστώθηκε στα πλαίσια του παρόντος ελέγχου ότι επί της οδού δε λειτουργεί επιχείρηση με την επωνυμία ή τη δραστηριότητα αυτή.
- Η μη ανταπόκριση της ελεγχόμενης επιχείρησης στο Αίτημα Παροχής Πληροφοριών της υπηρεσίας και η μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων αυτής στον έλεγχο,
- Η πληρωμή των ενοικίων της δηλωθείσας έδρας επί της οδού από τον και όχι από το φυσικό πρόσωπο «.....», σε συνδυασμό με το τηλέφωνο επικοινωνίας με τον που μας υπέδειξε, εκμισθώτρια του χώρου, το οποίο ανήκει στον
- 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 273.480,00€, 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).
- Κανένας πελάτης της επιχείρησης σε απάντηση των Αιτημάτων Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 15 § 3 δεν δήλωσε ότι ήρθε σε επαφή με το φυσικό πρόσωπο «.....» αλλά με τρίτα πρόσωπα που ισχυρίστηκαν ότι παρουσιάζονταν στους πελάτες ως εκπρόσωποι-πωλητές της επιχείρησης, ενισχύοντας τη θέση ότι η εταιρεία ήταν τυπικά μόνο υπαρκτή, αλλά κατ' ουσία ανύπαρκτη και δεν λειτούργησε ποτέ, 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.
- Ο δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο που διαθέτει ο έλεγχος ότι επαύξησε την περιουσία του από τη συγκεκριμένη μεθόδευση, καθότι διαπιστώθηκε ότι τα χρήματα που εισήλθαν στους προσωπικούς «τραπεζικούς του λογαριασμούς» εξήλθαν από αυτούς είτε με τη μορφή εμβασμάτων στο εξωτερικό για πληρωμή προμηθευτών, είτε με

μεταφορές σε τρίτα πρόσωπα εντός της ελληνικής επικράτειας, είτε με αναλήψεις από ΑΤΜ μηχανήματα συνολικού ποσού 47.760,00€, όπου δεν είναι δυνατό να επαληθευτεί ότι τις αναλήψεις πραγματοποίησε ο, καθώς είναι γνωστό ότι σε αυτή την περίπτωση οι αναλήψεις γίνονται με χρήση καρτών, στις οποίες υπάρχουν ισχυρές ενδείξεις λαμβάνοντας υπόψη όσα παραπάνω αναφέρονται ότι κατείχαν τρίτα πρόσωπα και επιπροσθέτως ουδέν περιουσιακό στοιχείο αποκτήθηκε από τον ελεγχόμενο μέχρι τη σύνταξη της παρούσης έκθεσης με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος, τεκμηριώνεται ότι ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων και ελεγχόμενος από την υπηρεσία «.....» είχε το ρόλο αχυρανθρώπου κατά τη λειτουργία της επιχείρησης.

Από τις απαντήσεις όμως των αντισυμβαλλόμενων και των εμπλεκόμενων προκύπτει ότι τα φυσικά πρόσωπα «.....» και «.....» παρουσιάζονταν στους αντισυμβαλλόμενους ως αντιπρόσωποι του, ισχυριζόμενοι ότι λειτουργούσαν για λογαριασμό του.

Από τα παραπάνω αναφερόμενα στοιχεία αποδεικνύεται λεπτομερέστατα ότι η επιχείρηση «..... του – Α.Φ.Μ. –» είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων και διαπιστώνεται με βάση τις συγκεντρωτικές καταστάσεις, αλλά και των βιβλίων που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, ότι κατά την χρήση 2014, η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση έλαβε από την ατομική επιχείρηση «..... του» τρία φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 31.085,65€ πλέον Φ.Π.Α. 4.041,13€, όπως παρουσιάζονται παρακάτω, τα οποία κρίνονται από τον έλεγχο εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ						
ΛΗΠΤΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧ.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΤΟΙΧ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. (13%)	ΣΥΝΟΛΟ
.....	TIM	85	14/11/2014	16.821,00	2.186,73	19.007,73
.....	TIM	86	22/11/2014	9.546,00	1.240,98	10.786,98
.....	TIM	87	10/12/2014	4.718,65	613,42	5.332,07
ΣΥΝΟΛΑ ΧΡΗΣΗΣ				31.085,65	4.041,13	35.126,78

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 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 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 οι από 29-12-2020 εκθέσεις ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται 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 απορριπτέος.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου:

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, 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 03-12-2021 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 εμπεριστατωμένα, 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 21-12-2021 εκθέσεων ελέγχου Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, ορθώς στηρίχθηκε στις διαπιστώσεις των από 29-12-2020 εκθέσεων ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Γ' Υποδιεύθυνση Ελέγχων και Κεφαλαίου, Τμήμα Ελέγχου ΙΔ', που αφορούν την

εκδότηρια εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «.....Α.Φ.Μ.
..... — —».

Ακολουθως, έκρινε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....» είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία και τις διαπιστώσεις του δικού της ελέγχου. 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 2014

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, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 «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

συμμέτοχος. 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η λήψη εικονικών ως προς το πρόσωπο 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 2014, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.1β & 3 του ίδιου νόμου β κατ' εφαρμογή του άρθρου 78 παρ.2 του Συντάγματος.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα για το φορολογικό έτος 2014 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 σε κάθε περίπτωση τις κυρώσεις του ν.4337/2015 και όχι του επικληθέντος ν.2523/97.

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, ο εν λόγω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται εν προκειμένου, καθώς κατά την περίοδο της διενέργειας του ελέγχου και για το ελεγχόμενο έτος 2014 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 απορριπτέος ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προσβαλλόμενος.

Επειδή, για το επιβληθέν πρόστιμο του αρθ.54 του Κ.Φ.Δ., ουδέν ισχυρισμός προβάλλεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **24-01-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**

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

1. Η με αριθμό/21-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	7.386,53€	7.386,53€

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 αριθμό **...../21-12-2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ προστίμου Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	6.061,70€	6.061,70€

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 αριθμό **..../21-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ ν. 4093/2012 & άρθρου 79 ν.4472/2017, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	2.020,57€	2.020,57€

4. Η με αριθμό **...../21-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου Ν. 4093/2012 & Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	6.217,13€	6.217,13€

5. Η με αριθμό **...../21-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	250,00€	250,00€

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.