



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1301

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

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 **21-01-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, με έδρα στη επί της οδού, ΤΚ , κατά της υπ' αριθμό/**22-12-2021** Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 παρ.1 ν.4472/2017, της υπ'αρ. .../**22-12-2021** Οριστικής Πράξης Προστίμου Άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015, της υπ' αριθμό/**22-12-2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, της υπ' αριθμό/**22-12-2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το φορολογικό έτος 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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 21-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/22-12-2021 προσβαλλόμενη Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 παρ.1 ν.4472/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **24.722,47€** (27.121,14 € συν 22.323,80 = 49.444,94 * 50%), λόγω λήψης, το χρονικό διάστημα από 01/01/2015 έως 17/10/2015, εκατόν εξήντα δύο (162) εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκ των οποίων τα ογδόντα πέντε (85) στοιχεία εκδόσεως καθαρής αξίας 117.818,00 € συν 100,00€ (από λάθος καταχώρηση) ήτοι 117.918,00€, πλέον ΦΠΑ 27.121,14 € και εβδομήντα επτά (77) στοιχεία εκδόσεως καθαρής αξίας 97.060,00€ πλέον ΦΠΑ 22.323,80.

Με την με αριθμό/22-12-2021 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Προστίμου Άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **85.991,20€** (214.978,00*40%), λόγω λήψης, το χρονικό διάστημα από 01/01/2015 έως 17/10/2015, εκατόν εξήντα δύο (162) εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκ των οποίων τα ογδόντα πέντε (85) στοιχεία εκδόσεως καθαρής αξίας 117.918,00 €, πλέον ΦΠΑ 27.121,14 € και εβδομήντα επτά (77) στοιχεία εκδόσεως καθαρής αξίας 97.060,00€ πλέον ΦΠΑ 22.323,80, κατά παράβαση των άρθρων 1,8,9,11 του ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.).

Με την με αριθμό/22-12-2021 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 56.712,94€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 18.990,04€, **ήτοι** συνολικού ποσού **75.702,98€**, λόγω λήψης εκατόν ογδόντα ενός (181) εικονικών ως προς την συναλλαγή στοιχείων, καθαρής αξίας 246.578,00€, πλέον ΦΠΑ 56.712,94€.

Με την με αριθμό/22-12-2021 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ποσού 40.685,37€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 16.586,30€, **ήτοι** συνολικού ποσού

138.642,41€, λόγω λήψης εκατόν ογδόντα ενός (181) εικονικών ως προς την συναλλαγή στοιχείων, καθαρής αξίας 246.578,00€, πλέον ΦΠΑ 56.712,94€.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί των από 22/12/2021 εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) & ν.4308/2015 (ΕΛΠ) καθώς και φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/13 και Φ.Π.Α. Ν.2859/00, οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της αριθμ./2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ /29-06-2021 (αριθμ.εισερχ...../12-07-2021) έγγραφο από την ΥΕΔΔΕ και το υπ' αριθμ. /02-08-2021 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. το οποίο τους διαβιβάστηκε μαζί με την έκθεση ελέγχου από την Δ.Ο.Υ., τα οποία αφορούν : α) την υπ' αριθμ...../241871/21 υπόθεση η οποία εστάλη στην Υπηρεσία τους μαζί με την έκθεση της, για τις συναλλαγές του προσφεύγοντος (ως λήπτη) από την επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ.», για την φορολογική περίοδο 01/01/2015 - 31/12/2016 και β) την έκθεση ελέγχου Π.Δ. 186/92,Ν.2523/97(Κ.Β.Σ.),Ν.4093/12(Κ.Φ.Σ.) Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.), που αφορά συναλλαγές του προσφεύγοντος με τον «..... με Α.Φ.Μ.....», για την φορολογική περίοδο 01/01/2008 - 31/12/2015.

Σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, οι ως άνω εταιρείες είναι εκδότες πλήθους εικονικών φορολογικών στοιχείων και μεταξύ των οντοτήτων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντα. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., κατόπιν ελέγχου των προσκομιζόμενων βιβλίων και στοιχείων και λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερόμενες Εκθέσεις, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, η ελεγχόμενη επιχείρηση στη χρήση 2015, έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της:

α) εκατόν τέσσερα (104) στοιχεία, εκδόσεως του, τα οποία σύμφωνα με την έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. είναι συνολικής καθαρής αξίας 147.818,00€, πλέον Φ.Π.Α 33.998,14€, ενώ κατόπιν ελέγχου (βιβλίων και στοιχείων) διαπιστώθηκε ότι, για την χρονική περίοδο από 01/01/2015 έως 17/10/2015, έλαβε ογδόντα πέντε (85) στοιχεία συνολικής αξίας 117.818,00€, πλέον Φ.Π.Α. 27.098,14€ και για την χρονική περίοδο από 18/10/2015 έως 31/12/2015, έλαβε δέκα εννέα (19) στοιχεία, συνολικής αξίας 30.000,00€, πλέον Φ.Π.Α.6.900€. Όπως προκύπτει από τον έλεγχο των βιβλίων, καταχωρήθηκε στις 24/12/2015, ένα (1) στοιχείο ΤΑΓ47 καθαρής αξίας 1.600,00€, πλέον Φ.Π.Α. 368,00€ και συμπεριλήφθηκε στις περιοδικές (αρχικές και τροποποιητικές) ενώ δεν συμπεριλήφθηκε στις συγκεντρωτικές εξόδων Μ.Υ.Φ. 2015 του ελεγχόμενου και κατά συνέπεια στην προαναφερόμενη Έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Επίσης καταχωρήθηκε το στοιχείο ΤΔΑ/28-06-2015 καθαρής αξίας 1.100,00€ πλέον Φ.Π.Α. 253,00€ (το οποίο προσκομίσθηκε στην Υπηρεσία τους) στα βιβλία ως εξής : καθαρή αξία 1.200,00€, πλέον Φ.Π.Α. 276,00€, (δηλαδή καταχωρήθηκε με επιπλέον καθαρή αξία 100,00€ και επιπλέον Φ.Π.Α. 23,00€). Το λάθος αυτό ποσό (ήτοι 1.200,00€ πλέον Φ.Π.Α.276,00€) συμπεριλήφθηκε και στις περιοδικές (αρχικές ή τροποποιητικές) έτους 2015, χωρίς όμως να συμπεριληφθεί στις συγκεντρωτικές εξόδων Μ.Υ.Φ. 2015 του ελεγχόμενου, ούτε και στην Έκθεση

της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. (σ' αυτές συμπεριλήφθηκε το αναγραφόμενο στο ΤΔΑ 199/28-06-2015 ποσό, δηλαδή 1.100,00€ πλέον Φ.Π.Α. 253,00€).

Άρα το συνολικό καθαρό ποσό των εικονικών, που έλαβε ο προσφεύγων από τον με Α.Φ.Μ., κατόπιν ελέγχου των βιβλίων είναι: 117.818,00€ συν 100,00€ (από λάθος καταχώρηση) ήτοι 117.918,00€ πλέον Φ.Π.Α. 27.121,14€ (27.098,14€ συν 23,00€) μέχρι 17/10/2015 και 30.000,00€ συν 1.600,00€ (καταχώρηση ΤΑΓ47στις 24/12/2015), ήτοι συνολικής αξίας 31.600,00€, πλέον Φ.Π.Α. 7.268,00€ (6.900,00€ συν 368,00€) από 18/10/2015 έως 31/12/2015.

β) εβδομήντα επτά (77) στοιχεία, εκδόσεως του, τα οποία σύμφωνα με την έκθεση της Δ.Ο.Υ., είναι συνολικής καθαρής αξίας 86.600,00€, πλέον Φ.Π.Α 19.918,00€, ενώ κατόπιν ελέγχου (βιβλίων και στοιχείων) διαπιστώθηκε ότι το συνολικό καθαρό ποσό ανέρχεται σε 97.060,00€, πλέον Φ.Π.Α.22.323,80. Καταχωρήθηκαν δηλαδή στα βιβλία του 2015 και συγκεκριμένα από 01/04/2015 έως 30/09/2015 εβδομήντα επτά (77) στοιχεία, εκδόσεως του «..... με Α.Φ.Μ.», συνολικής καθαρής αξίας 97.060,00€, πλέον Φ.Π.Α. 22.323,80€, ποσό το οποίο συμπεριλήφθηκε στις περιοδικές (αρχικές και τροποποιητικές του έτους 2015) ενώ στις συγκεντρωτικές εξόδων Μ.Υ.Φ. 2015 του ελεγχόμενου αναφέρεται ποσό ίσο με 86.600,00€ (το οποίο αναφέρεται και στην έκθεση της Δ.Ο.Υ.).

Έτσι ο Έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την Έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και της Δ.Ο.Υ. περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ.» και «.....» με Α.Φ.Μ.» και κατόπιν ελέγχου των προσκομιζόμενων βιβλίων και στοιχείων αντίστοιχα κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, η ελεγχόμενη επιχείρηση στη χρήση 2015 έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της_εκατόν ογδόντα ένα (181) εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκ των οποίων τα εκατόν τέσσερα (104) στοιχεία εκδόσεως καθαρής αξίας 149.418,00 € συν 100,00€ από λάθος καταχώρηση του ΤΔΑ/28-06-2015, πλέον ΦΠΑ 34.389,14€ και εβδομήντα επτά (77) στοιχεία εκδόσεως καθαρής αξίας 97.060,00€ πλέον ΦΠΑ 22.323,80.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα, στις 19-11-2021, το αριθμ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμων και ο προσφεύγων κατέθεσε τις απόψεις του εντός της ταχθείσας από τον έλεγχο προθεσμίας, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές και κατόπιν αυτών εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

- Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής Διοίκησης για την επιβολή του φόρου λόγω ανακριβούς αρχικής υποβολής του φόρου εισοδήματος.
- Πραγματικές οι συναλλαγές – Δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων-καλή πίστη ως λήπτης των τιμολογίων.
- Παραβίαση των συνταγματικών αρχών της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος της φορολογικής Διοίκησης για την επιβολή του φόρου λόγω ανακριβούς αρχικής υποβολής του φόρου εισοδήματος.

Επειδή στην παρ. 1 του αρ. 36 του Ν. 4174/2013 ορίζεται : *«Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».*

Επειδή ακολούθως στην παρ. 1 του αρ. 62 του Ν. 4174/2013 ορίζεται : *«.... Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων».*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του αρ. 68 του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος): *«1. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά και όλα τα εισοδήματά τους στη Φορολογική Διοίκηση. 2. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους».*

Επειδή στο άρθρο 38 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται :

«2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο, β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. [...] 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου».

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για το φορολογικό έτος 2015 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, διότι η προθεσμία υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του οικείου έτους έληξε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013, στις 30/6/2016 το νωρίτερο πριν από οποιαδήποτε χορηγηθείσα παράταση, ενώ η προθεσμία υποβολής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ για

την φορολογική περίοδο του τελευταίου τριμήνου του ίδιου έτους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 38 του Ν. 2859/2000, έληξε στις 31/1/2016. Συνεπώς νόμιμα και εντός του χρόνου παραγραφής (ήτοι έως την 31/12/2021) εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και καλή πίστη ως λήπτης των τιμολογίων.

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του Ν.4174/13, 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.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : “*Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]*

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του

περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

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

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ’ αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ’ αρχήν, ν’ αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν’ αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με 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, στο άρθρο 64 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η

παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « 1. **Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....**».

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

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

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

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. καθώς και στην Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενος στις διαπιστώσεις ελέγχου για τις εκδότριες των στοιχείων. Συγκεκριμένα:

α) Σύμφωνα με την προαναφερόμενη Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., οι λόγοι εικονικότητας

των εκδοθέντων παραστατικών της επιχείρησης «..... με Α.Φ.Μ.» είναι οι ακόλουθοι:

- «Δεν λειτούργησε επιχείρηση στη δηλωθείσα διεύθυνση έδρας στο ελεγχόμενο χρονικό διάστημα, αλλά και πολύ περισσότερο, αν όχι από ενάρξεως, τουλάχιστον από το 2008.
- Δεν έχει απασχολήσει εργατούπαλληλικό προσωπικό από ενάρξεως.
- Δεν έχει στην ιδιοκτησία του φορτηγά οχήματα για μεταφορά εμπορευμάτων.
- Δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές από 01/01/2014 έως 31/12/2019 και δεν δηλώνει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
- Δεν υποβάλλει το σύνολο των φορολογικών δηλώσεων.
- Οι αγορές του δεν δικαιολογούν τον τεράστιο όγκο των πωλήσεων που προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών της ίδιας και των τρίτων

και επειδή

- ο ίδιος δήλωσε στο συνεργείο ελέγχου ότι προέβη σε έναρξη εργασιών,
- ο ίδιος το 2015 ζήτησε συνεργασία από τον λογιστή και του έστειλε τιμολόγια αγορών και πωλήσεων, προκειμένου να υποβάλλει δηλώσεις,
- είναι κρατούμενος στο κατάστημα κράτησης Διαβατών από 17/03/16 έως 18/07/16 και από 08/12/17 έως 12/02/21, ενώ παράλληλα φέρεται να προβαίνει σε πωλήσεις εμπορευμάτων και να εκδίδει τιμολόγια,

κι έτσι ο έλεγχος καταλήγει ότι πρόκειται για εικονική επιχείρηση στο σύνολό της, συναλλακτικά ανύπαρκτη, χωρίς πραγματική υπόσταση ώστε να πραγματοποιεί οποιεσδήποτε συναλλαγές, είτε αγορές είτε πωλήσεις. Αντίθετα, λειτουργεί ως επιχείρηση εμπορίας στοιχείων, ήτοι εκδίδει στοιχεία σε επιχειρήσεις έναντι αμοιβής, ενώ η ίδια δεν υποβάλλει φορολογικές δηλώσεις ή υποβάλλει ανακριβείς φορολογικές δηλώσεις και συνεπώς δεν αποδίδει φόρους αλλά εξυπηρετεί τους λήπτες, οι οποίοι εμφανίζουν διογκωμένες δαπάνες και μειώνουν τα κέρδη τους, με αποτέλεσμα να μην αποδίδουν τους αναλογούντες φόρους εισοδήματος και ΦΠΑ. Με βάση τα παραπάνω, το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ελεγχόμενη οντότητα στο ελεγχόμενο χρονικό διάστημα από 01/01/2015 έως 31/12/2019 είναι **εικονικά** φορολογικά στοιχεία που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά την έννοια του άρθρου 55 παρ.1 περ.ε' του ν.4174/13 όπως ίσχυε και του άρθρου 66 Ν.4174/2013, όπως ισχύει.

Προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα, στη χρήση 2015, εξέδωσε 719 εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 1.314.023,42 ευρώ πλέον ΦΠΑ 103.889,63 ευρώ και συνολικής αξίας 1.417.913,05 ευρώ.....»

β) Σύμφωνα με την προαναφερόμενη Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Π.Δ. 186/92, Ν.2523/97(Κ.Β.Σ.), Ν.4093/12(Κ.Φ.Σ.) Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.), οι λόγοι εικονικότητας των εκδοθέντων παραστατικών της επιχείρησης «..... με Α.Φ.Μ.» είναι οι ακόλουθοι:

- «Η έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης ήταν ανύπαρκτη.

- Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ καθώς και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/92 και άρθρου 14 του Ν.4174/13.
- Από την επεξεργασία των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση ουδέποτε αγόρασε τις ποσότητες που φέρεται ότι πούλησε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2008 - 2016.
- Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε στην Υπηρεσία τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε και τα παραστατικά εξόφλησής τους, τα οποία ζητήθηκαν με την με αριθμό πρωτοκόλλου/24-02-2021 Πρόσκληση Παροχής Πληροφοριών, προκειμένου να είναι εφικτές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.
- Από έλεγχο στο τραπεζικό σύστημα, σε λογαριασμούς που διατηρεί η ελεγχόμενη επιχείρηση, δεν υπάρχουν καταθέσεις χρημάτων από τους πελάτες, αν και όλες οι συναλλαγές ήταν μεγάλης αξίας.
- Ο ελεγχόμενος δεν διέθετε φορτηγά αυτοκίνητα για τη μεταφορά των εμπορευμάτων που φέρεται ότι πούλησε, καθώς και από τη διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών δεν προέκυψε οποιαδήποτε συναλλαγή με επιχείρηση που έχει αντικείμενο δραστηριότητας οδικές μεταφορές.
- Από την συνολική εικόνα της επιχείρησης προκύπτει ότι ιδρύθηκε με σκοπό όχι την δραστηριοποίηση σε κάποιο εμπορικό ή άλλο κλάδο, αλλά με σκοπό την εμπορία φορολογικών παραστατικών και μόνο εικονικών στο σύνολο τους , με απώτερο στόχο την φοροδιαφυγή από μέρους των ληπτριών επιχειρήσεων και την αποκόμιση ωφελειών , προφανώς χρηματικών , για τον εκδότη.
- Οι εμφανιζόμενοι ως πελάτες της ελεγχόμενης έχουν ελεγχτεί από υπηρεσίες της ΑΑΔΕ ως λήπτες εικονικών παραστατικών και έχουν εκδοθεί εις βάρος τους πλήθος καταλογιστικών πράξεων λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Προκύπτει λοιπόν ότι η ελεγχόμενη οντότητα, στη χρήση 2015, εξέδωσε (80) ογδόντα εικονικά φορολογικά στοιχεία προς (3) τρεις επιχειρήσεις για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους συνολικής αξίας 88.220,00.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 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 εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν απέδειξε τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολοντί έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν το αληθές των επίμαχων συναλλαγών.

Περαιτέρω δε δύναται να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη εικονικών στοιχείων (καθώς εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού οι εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και της Δ.Ο.Υ., οι απόψεις των οποίων υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ., 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 ισχυρισμό περί παραβίασης των συνταγματικών αρχών της χρηστής διοίκησης.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές ως αντικείμενες ευθέως **στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου**, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **21-01-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ**

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

1. Η με αριθμό **...../22-12-2021** Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 παρ.1 ν.4472/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2015.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	24.722,47€	24.722,47€

2. Η με αριθμό **..../22-12-2021** Οριστική Πράξη Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2015.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	85.991,20€	85.991,20€

3. Η με αριθμό **...../22-12-2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2015.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	75.702,98€	75.702,98€

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

4. Η με αριθμό **..../22-12-2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2015.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	138.642,41€	138.642,41€

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

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.

