



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

26/05/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

1986

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

δ. Της υπ' αριθ. Α. 1012/27-1-2022 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 304-31.01.2022)

2. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης 01-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Ζωγράφου, οδός, αριθ., κατά α) της υπ' αριθ. /21-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα από 01-01-2012 έως 31-12-2012), β) της υπ' αριθ. /23-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρ. 7 του ν. 4337/2015 χρήσης 2012, γ) της με ημερομηνία θεώρησης 23-12-2021 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ν. 2238/1994 και δ) της με ημερομηνία θεώρησης 23-12-2021 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ) και του ν. 4174/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, των οποίων αιτείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 01-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. /23-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 25.384,79 €, πλέον πρόσθετος φόρος του ν. 2523/1997 ποσού 30.461,75 € και διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.532,36 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 58.378,90 €.

β) Με την υπ' αριθ. /23-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2015, χρήσης 2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο, γιατί έλαβε ογδόντα πέντε (85) εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 73.717,00 € κατά παράβαση του άρθρου 13§1 του ν. 4174/2013, και των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§§2,5,9 και 19§1 του ΠΔ 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με το άρθρο 19 του ν. 2523/1997, ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή, ύψους 29.486,80 € (73.717,00 € X 40%).

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης 23-12-2021 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) και του ν. 4174/2013 και φορολογίας εισοδήματος του ν. 2238/1944 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. /0/1117/06-03-2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ..

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διενεργήθηκε έλεγχος στην εταιρεία με την επωνυμία «..... MONΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.», με έδρα στην Αθήνα, επί της οδού, αριθ., με Α.Φ.Μ. και κύρια δραστηριότητα «.....». Από τον ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για μια συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν τιμολόγια από την εκδότρια επιχείρηση ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα. Βάσει του ανωτέρω ελέγχου και κατόπιν διαβίβασης του με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2019/03-12-2019 Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών η με αριθ. /0/1117/06-03-2020 εντολή φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και ορθής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων για τον προσφεύγοντα για τη χρήση 2012. Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «.....» με έδρα Αττικής, οδός, αριθ. και Α.Φ.Μ.:

Βάσει του ανωτέρου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε ογδόντα πέντε (85) φορολογικά στοιχεία από την εταιρεία με την επωνυμία

«..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.», συνολικής αξίας 73.717,00 € τα οποία είναι εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών και εν συνεχεία, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994.

Κατόπιν των ανωτέρω, συντάχθηκε το με αριθ./04-11-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου των άρθρων 28 και 62 ν. 4174/2013 μαζί με τον με αριθ./3799471/2021 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, τα οποία επιδόθηκαν την 09-11-2021, στον εξουσιοδοτημένο συνεργάτη του προσφεύγοντα. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε., εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας, με το με αριθ. πρωτ./03-12-2021 Υπόμνημα απόψεων. Ο έλεγχος, αφού εξέτασε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, δεν τους έκανε δεκτούς και η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Παραγραφή του Δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργήσει έλεγχο για τη χρήση 2012 για την οποία έχει παρέλθει η πενταετία, όπως προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), του άρθρου 9 παρ. 5 του ν. 2523/97 και των άρθρων 68 παρ. 2 και 84 παρ. 1 και 4 του ν. 2238/1994. Το ανωτέρω ζήτημα έχει ήδη κριθεί και με τη με αριθ. 1738/2017 απόφαση του ΣτΕ επί της οποίας γνωμοδότησε και το ΝΣΚ με τη με αριθ. 2642/2017 γνωμοδότησή του. Επιπλέον, η με αριθ. 172/2018 απόφαση του ΣτΕ έκρινε ότι δεν θεωρούνται συμπληρωματικά στοιχεία ούτε η ανώνυμη καταγγελία ούτε η πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΣΔΟΕ. Εν προκειμένω, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ για τη χρήση 2012 παραγραφόταν την 31-12-2018. Τα νέα στοιχεία όπως ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ήταν ήδη στην διάθεση της φορολογικής αρχής πριν από τη λήξη του αρχικού χρόνου παραγραφής, ήτοι την 31-12-2018 και επομένως η παραγραφή δεν δύναται να επεκταθεί στην δεκαετία. Το αποκαλούμενο «Δελτίο Πληροφοριών» που ελήφθη υπόψη, θεωρούμενο ως συμπληρωματικό στοιχείο, φέρεται να είναι μεν μεταγενέστερο της περαίωσης που ο ίδιος είχε κάνει για το έτος 2009, αλλά η Δ.Ο.Υ. είχε στην διάθεσή της τα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια, τα οποία εμπεριέχονταν στις φορολογικές δηλώσεις και τα οποία αποτέλεσαν αντικείμενο του διασταυρωτικού ελέγχου με τα στελέχη των τιμολογίων της αντισυμβαλλόμενης.
- Το προσβαλλόμενο Σ.Δ.Ε. χαρακτηρίζει με αόριστο και αβάσιμο τρόπο και χωρίς να αναφέρεται σε κανένα στοιχείο, ως ανύπαρκτες τις συναλλαγές με την εκδότρια επιχείρηση στο σύνολό τους. Από το σύνολο των στοιχείων και εγγράφων που προσκομίζει καθίσταται σαφές ότι όλες οι εργασίες που αφορούσαν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκτελέστηκαν και τα έργα και οι υπηρεσίες πραγματοποιήθηκαν. Ακόμη, τα εν λόγω τιμολόγια έχουν εξοφληθεί μέσω τραπεζικών επιταγών, ήτοι με νόμιμο τρόπο. Ο έλεγχος αναφέρεται μόνο στα αποτελέσματα που αφορούν την εκδότρια εταιρεία και όχι τον ίδιο και επομένως, μια τέτοια αόριστη και ασαφής αναφορά δεν αποδεικνύει του ισχυρισμούς του. Ο ίδιος δεν είχε καμία γνώση σχετικά με το προσωπικό της αντισυμβαλλόμενης, όπως επίσης δεν είχε καμία γνώση επί των λοιπών στοιχείων που αφορούν τον έλεγχο. Επομένως, η Φορολογική Αρχή δεν απέδειξε

ως όφειλε την εικονικότητα, διότι δεν απέδειξε ούτε ότι οι επίμαχες συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν,

Επειδή για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.»

Επειδή, με την υπ' αριθ. Α.1012/27-01-2022 Κοινή Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων αποφασίστηκε ότι:

«1. Οι προθεσμίες για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής, κατά το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 που έχουν λήξει ή λήγουν από τις 24 έως και τις 31 Ιανουαρίου 2022, παρατείνονται μέχρι και τις 4 Φεβρουαρίου 2022, για τα φυσικά πρόσωπα και τα νομικά πρόσωπα και οντότητες ή τους πληρεξουσίους και εκπροσώπους αυτών, που έχουν την κύρια κατοικία ή κύρια εγκατάσταση (έδρα) στις Περιφέρειες Αττικής, Κρήτης και Νοτίου Αιγαίου, στις Περιφερειακές Ενότητες Βοιωτίας και Εύβοιας της Περιφέρειας Στερεάς Ελλάδας, στην Περιφερειακή Ενότητα Σποράδων της Περιφέρειας Θεσσαλίας και στο Δήμο Λοκρών της Περιφερειακής Ενότητας Φθιώτιδας της Περιφέρειας Στερεάς Ελλάδας.»

Επειδή εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 23-12-2021, και επιδόθηκαν την 28-12-2021 στον εξουσιοδοτημένο συνεργάτη του προσφεύγοντα κ. του Η ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε εμπρόθεσμα την 01-02-2022, ήτοι εντός της προθεσμίας (συμπεριλαμβανομένης και της δοθείσας αναστολής).

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή απαραδέκτως προσβάλλεται η με ημερομηνία θεώρησης 23-12-2021 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ν. 2238/1994 και η με ημερομηνία θεώρησης 23-12-2021 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) και του ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, οι οποίες, ως προπαρασκευαστικές πράξεις της Διοίκησης στερούνται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣτΕ 1809/2010).

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παραγραφής

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του

Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.

Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«6. Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 1 και 4 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.....

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή

γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. ή

δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθ. 36 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με άρθρο 32 παρ. 2 του ν. 4646/2019, ορίζεται ότι:

«3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000. Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 27α του Ν. 4646/2019(ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) ορίζεται ότι:

«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, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι:

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ (ΣΤΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ. 125/2004):

«Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή έχει κριθεί από τη νομολογία (ΣτΕ 1623/2016), κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 Κ.Φ.Ε. συμπληρωματική πράξη φόρου επιτρέπεται να εκδοθεί, αν από στοιχεία, που περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ και τα οποία δεν είχε υπόψη του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου ήταν ανώτερο από εκείνο, που είχε περιληφθεί στην αρχική πράξη. Επομένως, αποκλείεται η έκδοση τέτοιας πράξης επί τη βάσει στοιχείων, τα οποία ήταν στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής κατά την έκδοση της αρχικής πράξης, έστω και αν δεν είχαν ληφθεί υπόψη. Τέτοια δε συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012].

Επειδή σύμφωνα με τη με αριθ. 1628/2019 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«Σκέψη 9: Ειδικότερα, όπως συνάγεται από το προπαρατεθέν περιεχόμενο της αναιρεσιβαλλομένης, κατά την απόφαση αυτή, ως «νέα» στοιχεία, τα οποία μεταγενεστέρως περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής και δικαιολογούν την παρέκταση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, δεν θεωρήθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως του Γυμναστικού Συλλόγου «.....» καθεαυτά, όπως εσφαλμένως υπολαμβάνει η αναιρεσείουσα, αλλά η απόδειξη της εικονικότητας αυτών και, συνακόλουθα, η αποκάλυψη της απόκρυψης εισοδήματος εκ μέρους της αναιρεσείουσας, η εικονικότητα δε των τιμολογίων προέκυψε μεταγενεστέρως, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε κατ' εντολήν άλλης υπηρεσίας, και όχι από την αρμόδια για την αναιρεσείουσα Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης (βλ. τις από 31.10.2012 και 31.12.2012 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ε.Σ.Ε. και του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας), τα δε πορίσματα του ελέγχου αυτού περιήλθαν στην ως άνω αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την από 20.1.2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, ήτοι μετά τη συμπλήρωση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, η οποία για την επίδικη χρήση (1.1.-31.12.2006) συμπληρώθηκε στις 31.12.2012.

Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, και λαμβάνοντας, περαιτέρω, υπόψη ότι η εμφάνιση εκ μέρους των φορολογουμένων εικονικών συναλλαγών αποτελεί παραβατική συμπεριφορά, την οποία τα εμπλεκόμενα μέρη προσπαθούν με κάθε τρόπο να μην αποκαλύψουν, καθώς και ότι η απόδειξη της εικονικότητας εκ μέρους της φορολογικής αρχής απαιτεί πολλές φορές επισταμένους διασταυρωτικούς και χρονοβόρους ελέγχους, με εμπλοκή περισσότερων υπηρεσιών, εν προκειμένω δικαιολογημένα η αρμόδια φορολογική αρχή δεν είχε διαπιστώσει την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων σε προγενέστερο χρόνο, και δη εντός του χρόνου της αρχικής πενταετούς παραγραφής.

Επομένως, η ως άνω κρίση της αναιρεσιβαλλομένης απόφασης δεν έρχεται, ούτε από την άποψη αυτή, σε ερμηνευτική αντίθεση προς τα κριθέντα με την ΣτΕ 172/2018, ενώ, αντιθέτως, είναι σύμφωνη και προς την προεκτεθείσα νομολογία του Δικαστηρίου (βλ. ανωτέρω σκέψη 6), στην οποία, άλλωστε, και παραπέμπει το δικάσαν εφετείο. Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός

της αναιρεσεύουσας περί αντιθέσεως της αναιρεσιβαλλομένης προς την απόφαση ΣτΕ 172/2018 πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και ο οικείος λόγος αναιρέσεως ως απαράδεκτος, πέραν του ότι είναι και αβάσιμος.»

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, αιτία του παρόντος ελέγχου ήταν το με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2019/03-12-2019 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα συνημμένα αυτού, με το οποίο γνωστοποιήθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών τα συμπεράσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ σχετικά με την εταιρεία με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ», με έδρα στην Αθήνα, επί της οδού, αριθ., με Α.Φ.Μ. Ο έλεγχος έκρινε ότι πρόκειται για μια συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία εξέδωσε στις χρήσεις 2012, 2013, 2014, 2015 εικονικά φορολογικά στοιχεία. Το ανωτέρω δελτίο διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών και έλαβε αριθμό εισερχομένου πρωτοκόλλου/11-02-2020 και εν συνεχεία εκδόθηκε η με αριθ./0/11117/06-03-2020 εντολή ελέγχου από την Προϊσταμένη της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Επειδή, το παραπάνω στοιχείο (δελτίο πληροφοριών) αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ώστε να το εκτιμήσει, εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84, πενταετίας. Ως εκ τούτου περιήλθαν σε γνώση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δικαιολογούν την εφαρμογή των άρθρων 84 παρ. 4 και 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994, ήτοι μετά το πέρας της πενταετίας. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του ν.2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις και τις αποφάσεις του ΣτΕ, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων φόρων και προστίμων λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εντάσσεται στα εγκλήματα φοροδιαφυγής όπως αυτά περιγράφονται με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), με τις οποίες ορίζεται ότι:

«Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:.....

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....»

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι:

«1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων ι. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...]».

Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η δεκαετής προθεσμία παραγραφής, ως προς το οικ. έτος 2013 (χρήση 2012), συμπληρώνεται την 31-12-2023.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 23-12-2021, ήτοι εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης της χρήσης 2012, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής αβάσιμα προβάλλεται.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη απόδειξης της εικονικότητας

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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 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, με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι:

«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, ο εκδότης, όσον 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, όταν αποδίδεται σε 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, 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. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή, όταν η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντα ως λήπτης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣΤΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015:

«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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του

συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση «.....
..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ» με ΑΦΜ, κύρια δραστηριότητα
«.....» και έδρα στην Αθήνα, επί της οδού, αριθ.
.....

Επειδή, όπως αναφέρεται στις από 23-12-2021 οικείες εκθέσεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών ο έλεγχος έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εκδότρια εταιρεία είναι εικονικά, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) «Από 19/07/2012 δεν διέθετε έδρα αφού βάσει της με αρ/2011 διαταγής απόδοσης χρήσεως μισθίου διατάχθηκε η βίαιη αποβολή της από τα γραφεία του Ε ορόφου του ακινήτου επί της οδού στην Αθήνα τα οποία είχε δηλώσει ως έδρα άσκησης των εργασιών της
- 2) Ουδέποτε λειτούργησε η εν λόγω επιχείρηση αφού όπως τονίζει στην από 12/10/2011 έκθεση ελέγχου η αρμόδια υπηρεσία του ΙΚΑ διενήργησε στις 10/10/2011 επιτόπιο έλεγχο όπου διαπιστώθηκε << αφενός ότι δεν υπάρχει καμία ένδειξη λειτουργίας (πίνακας κοινοχρήστων, πινακίδα) αφετέρου κατόπιν προφορικής υπόδειξης του θυρωρού υπεδείχθησαν γραφεία που είχε η εταιρεία στον ... όροφο του κτιρίου τα οποία όμως δεν έφεραν καμία ένδειξη και ευρέθησαν κλειστά>>
- 3) Δεν διέθετε αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας αφού με βάση τα στοιχεία τρίτων, όπως αυτά προκύπτουν από τη ΓΓΠΣ του Υπουργείου Οικονομικών ως πελάτης έχει δηλωθεί μόνο στις χρήσεις 2014 και 2015 με ελάχιστα φορολογικά στοιχεία πολύ μικρής αξίας εν συγκρίσει με τις αντίστοιχες πωλήσεις της. Ενδεικτικά αναφέρουμε την χρήση 2012 στην οποία εμφανίζει μηδενικές αγορές και οι αντίστοιχες πωλήσεις της ανέρχονται στο ποσό των 1.401.387,59 ευρώ.
- 4) Δεν είχε εισαγωγές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις
- 5) Δεν είχε διενεργήσει ενδοκοινοτικές συναλλαγές(λήψη υπηρεσιών)
- 6) Δεν έχει απασχολήσει ποτέ προσωπικό αφού σύμφωνα με το έγγραφο της αρμόδιας υπηρεσίας ουδέποτε απεγράφη στο ΙΚΑ από τον ... του 2010 που συστάθηκε ουδέποτε κατέθεσε ΑΠΔ ουδέποτε κατέβαλλε εισφορές, ουδέποτε έκανε αναγγελίες πρόσληψης, πίνακες προσωπικού κτλ
- 7) Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και υλικοτεχνική υποδομή τα οποία απαιτούνται για την εκτέλεση εργασιών όπως οι εκτυπώσεις και το φωτογραφικό υλικό
- 8) Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το φορολογικό έτος 2012 έως σήμερα ενώ από τα στοιχεία του φορολογουμένου από δηλώσεις τρίτων προκύπτει ότι έχει δηλωθεί από άλλους φορολογούμενους ως προμηθευτής τους στις χρήσεις 2012 έως και 2015 με πλήθος φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας
- 9) Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ για την καταβολή του φόρου που εισέπραξε από τον 9^ο μήνα του έτους 2014 ενώ οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που έχει υποβάλλει για τα έτη 2012 έως και τον 8^ο του 2014 είναι ανακριβής όπως προκύπτει από τα στοιχεία φορολογουμένου από δηλώσεις τρίτων.

- 10) Δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών από το έτος 2012 έως σήμερα ενώ έχει δηλωθεί από άλλους φορολογούμενους ως προμηθευτής τους στην χρήση 2012 με 410 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.401.387,59 ευρώ, στην χρήση 2013 με 292 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 941.092,27 ευρώ, στην χρήση 2014 με 148 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 419.190,00 ευρώ και στην χρήση 2015 με 2 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 122.845,53 ευρώ.
- 11) Τα φορολογικά στοιχεία διακίνησης (δελτία αποστολής συνενωμένα με τιμολόγια) που κατασχέθηκαν δεν αναγράφουν μεταφορικά μέσα με τα οποία πραγματοποιήθηκαν οι μεταφορές
- 12) Σε κάποια φορολογικά στοιχεία η ημερομηνία που εκτυπώνεται από τον φορολογικό μηχανισμό (ΕΑΦΔΣΣ) είναι εντελώς διαφορετική από αυτήν που φέρει το στοιχείο
- 13) Η εξόφληση των εκδοθέντων εκ μέρους της επιχείρησης ΕΠΕ – Α.Φ.Μ. φορολογικών στοιχείων φέρεται να πραγματοποιήθηκε από τις λήπτριες επιχειρήσεις κατά κύριο λόγο με μετρητά και κατά παρέκκλιση των φορολογικών διατάξεων. Η εξόφληση φορολογικών στοιχείων με μετρητά αποτελεί πάγια σχεδόν τακτική σε περιπτώσεις αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων και τούτο για να μην παρέχεται η δυνατότητα στις ελεγκτικές αρχές να ακολουθήσουν την ροή του χρήματος και να εντοπίσουν τον τελικό αποδέκτη αυτών. Περαιτέρω όσα φορολογικά στοιχεία φέρεται να εξοφλήθηκαν με επιταγές το προϊόν των επιταγών εισπράττεται με μετρητά από τρίτα πρόσωπα για τα οποία δεν προκύπτει καμία επαγγελματική σχέση με την ελεγχόμενη και θέτει εν αμφιβόλω την διενέργεια πραγματικής συναλλαγής
- 14) Δεν ανταποκρίθηκε στις με αριθμό /22-03-2018 και /31-01-2019 προσκλήσεις της Υπηρεσίας μας και δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με αυτές λογιστικά αρχεία με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις
- 15) Μετά από όλα τα παραπάνω αναφερόμενα ο έλεγχος διαπιστώνει για την ελεγχόμενη επιχείρηση ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ υπηρεσίες γενικού καθαρισμού κτιρίων με έδρα στην οδό στην Αθήνα και ΑΦΜ ότι εξέδωσε εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία φορολογικά στοιχεία και μερικά από αυτά και πλαστά ως εξής: τετρακόσια δέκα (410) στοιχεία στην χρήση 2012 συνολικής αξίας 1.401.387,59 ευρώ.... κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2&1, 12&1 18&2, 5 & 9 και 19&1β του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 &5 του Ν 4174/2013 όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν 4337/2015 και ισχύει σήμερα.....»

Ως εκ τούτου, η εκδότρια εταιρεία είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Επειδή, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω επιχείρηση, ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη πρόσωπο, επειδή δεν είχε τον εξοπλισμό, την υποδομή (έδρα, προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις) καθώς και αγορές (αγορές από το εσωτερικό, εισαγωγές από τρίτες χώρες, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) για να πραγματοποιήσει τις εμφανιζόμενες συναλλαγές συνολικού ύψους 2.884.515,39 €, ενώ τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών και τιμολόγια- δελτία αποστολής), εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, με σκοπό την επιδίωξη οφέλους από την οικειοποίηση του Φ.Π.Α., ενώ αντίστοιχο ήταν και το όφελος για τις λήπτριες επιχειρήσεις.

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, ο οποίος ζήτησε και έλαβε για τη χρήση 2012 ογδόντα πέντε (85) τιμολόγια (69 τιμολόγια που αναφέρονται στο πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ Αττικής και 16 τιμολόγια που εντόπισε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών), συνολικής καθαρής αξίας 73.717,00 €.

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές με την εκδότρια επιχείρηση «..... MONΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ» ήταν πραγματικές, για έργα και υπηρεσίες που έχουν υλοποιηθεί. Ακόμη, ότι εξόφλησε τα σχετικά παραστατικά νόμιμα, μέσω τραπεζικών επιταγών. Ο προσφεύγων, προφανώς εκ παραδρομής, σε κάποια σημεία της ενδικοφανούς προσφυγής του αναφέρεται σε άλλη εταιρεία, την «..... Α.Ε.».

Επειδή, στις υποβληθείσες αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε ο προσφεύγων έχει συμπεριλάβει στις δαπάνες της την συνολική αξία των 73.717,00 €, ήτοι την αξία και των ογδόντα πέντε (85) τιμολογίων της εκδότριας εταιρείας «..... MONΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ». Ακόμη, στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών είχε καταχωρήσει μέρος των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων, ήτοι 69 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 70.617,00 €.

Επειδή, η εκδότρια εταιρεία δεν έχει υποβάλλει καταστάσεις πελατών προμηθευτών για τη χρήση 2012. Ακόμη, υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. τόσο σε σχέση με την αξία των στοιχείων που ο προσφεύγων δηλώνει στις ΜΥΦ όσο και με την αξία των στοιχείων που δηλώνουν οι λοιποί αντισυμβαλλόμενοι, επομένως δεν έχει αποδοθεί σωστά ο Φ.Π.Α. των εκρών των στοιχείων, ούτε έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το υπό κρίση έτος, συνεπώς, δεν έχει αποδώσει τους αναλογούντες φόρους για τα έσοδα που φέρεται να πραγματοποιήσει.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο συμβάσεις με την εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση και επομένως δεν υπήρχε η δυνατότητα διαπίστωσης των όρων και των συνθηκών με τις οποίες παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι έχει προβεί σε πλήρη εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων μέσω τραπεζικού συστήματος και συγκεκριμένα μέσω τραπεζικών επιταγών, ωστόσο δεν προσκόμισε κάποιο αποδεικτικό τράπεζας, όπως για παράδειγμα αντίγραφο κίνησης- extrait, σχετικά με την εξόφληση των εν λόγω τιμολογίων και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο

ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε με το υπ' αριθ./29-11-2021 υπόμνημά του, αλλά ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά (όπως π.χ. παραστατικά εξόφλησης με τραπεζικό μέσο πληρωμής), επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί αοριστίας

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 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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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, 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 έκδοση 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 ευχέρειας. Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι : α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα Δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση οι εκθέσεις ελέγχου, αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων όπου αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων δεδομένου ότι στις εκθέσεις ελέγχου που αποτελούν προσάρτημα των πράξεων εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρησης, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη. Ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στις με ημερομηνία θεώρησης 23-12-2021 οικείες εκθέσεις φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 01-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Ζωγράφου, οδός, αριθ., και την επικύρωση α) της υπ' αριθ. /21-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα από 01-01-2012 έως 31-12-2012) και β) της υπ' αριθ. /23-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρ. 7 του ν. 4337/2015 χρήσης 2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών. Η με ημερομηνία θεώρησης 23-12-2021 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ν. 2238/1994 και η με ημερομηνία θεώρησης 23-12-2021 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και του ν. 4174/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών απαραδέκτως προσβάλλονται.

Α) /21-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2013

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

Διαφορά φόρου	25.384,79 €
Πρόσθετος φόρος του ν. 2523/1997	30.461,75 €
Διαφορά Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης	2.532,36 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	58.378,90 €

Β) /23-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Χρήση 2012

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

Πρόστιμο του άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015:

29.486,80 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.