



Καλλιθέα, 29 / 11 / 2023

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 1977

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου κατά:

- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2018,
- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018,
- της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 του ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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:

Ιστορικό:

Κατόπιν της με αριθ. εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, συνεπεία διασταυρώσεων στις καταστάσεις των παρ. 3 και 4 του άρθρ. 14 του ΚΦΔ (ΜΥΦ), σύμφωνα με τις οποίες διαπιστώθηκε η ύπαρξη σημαντικών αποκλίσεων, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, που ασκούσε ατομικό επάγγελμα με κύρια δραστηριότητα τις «Υπηρεσίες Παροχής Γευμάτων από Ψητοπωλεία», μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2018 έως 31-12-2018.

Η Δ.Ο.Υ. κοινοποίησε την με αριθ. πρωτ. πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων για την ελεγχόμενη χρήση 2018. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα προσκόμισε την με αριθ. πρωτ. υπεύθυνη δήλωση της σύμφωνα με την οποία η ατομική της επιχείρηση είναι ανενεργή από το 2008 και βρίσκεται σε διαδικασία διακοπής εργασιών κι ως εκ τούτου δεν υπάρχουν βιβλία και στοιχεία καθώς δεν πραγματοποίησε συναλλαγές κατά το ελεγχόμενο έτος. Ωστόσο από τις υποβληθείσες καταστάσεις ΜΥΦ των αντισυμβαλλόμενων, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα την ελεγχόμενη χρήση εξέδωσε τριάντα τρία (33) φορολογικά στοιχεία και έλαβε έσοδα καθαρού ποσού 140.750,00 € και Φ.Π.Α. 19.837,50 € (προερχόμενα από πώληση ελαιόλαδου και ελαιόκαρπου).

Η προσφεύγουσα με την από Δήλωση Μεταβολής εργασιών φυσικού προσώπου (δια μέσω του λογιστή της βάσει της από εξουσιοδότησης της), πρόσθεσε στα στοιχεία δραστηριοτήτων της επιχείρησης και την «Καλλιέργεια ελιών για την παραγωγή ελαιολάδου» με ημερομηνία έναρξης την και προέβη στην έκδοση των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων.

Για την ελεγχόμενη χρήση 2018 ο έλεγχος κατέληξε στις εξής διαπιστώσεις:

- Η ελεγχόμενη δεν διέθετε ιδιόκτητες, ούτε εμφανίζεται να εκμισθώνει, επαγγελματικές εγκαταστάσεις. Δεν έχουν κατατεθεί μισθωτήρια στο σύστημα «taxis» ούτε ηλεκτρονικά μισθωτήρια για μισθωμένες εκτάσεις καλλιέργειας ελιών καθώς δεν διαθέτει ιδιόκτητες.
- Σύμφωνα με τα με αρ. πρωτ. και αρ. πρωτ. έγγραφα του ΕΦΚΑ, η ελεγχόμενη οντότητα δεν απασχόλησε προσωπικό για την εκτέλεση των εργασιών.
- Δεν προσκομίστηκαν παραστατικά αγορών, δεν έχουν υποβληθεί καταστάσεις ΜΥΦ με στοιχεία εξόδων.
- Η ελεγχόμενη δεν υπέβαλε στοιχεία εσόδων στις καταστάσεις ΜΥΦ. Από τις δηλώσεις των αντισυμβαλλόμενων-πελατών της ελεγχόμενης βάσει των καταστάσεων ΜΥΦ προκύπτει ότι η καθαρή αξία των εσόδων της ανέρχεται σε 140.750,00€ πλέον ΦΠΑ 19.837,50€.
- Τα εκδοθέντα τιμολόγια απευθύνονται προς τρείς (3) εταιρείες, εκ των οποίων τα είκοσι οκτώ (28) είναι καθαρής αξίας 500,00 € και απευθύνονται στις δύο εταιρείες και τα υπόλοιπα απευθύνονται στην άλλη, όπου σύμφωνα με τα ευρήματα του ελέγχου και από έγγραφο της Διεύθυνσης Κανονιστικής Συμμόρφωσης της τράπεζας Πειραιώς προκύπτει πως η πληρωμή τους έγινε μέσω επιταγών από την εταιρεία που φέρεται να έλαβε τα τιμολόγια και οι οποίες επέστρεψαν στον εκδότη τους.

- Η ελεγχόμενη στην υπ' αριθ. πρωτ. υπεύθυνη δήλωσή της αναφέρει ότι οι συναλλαγές της χρήσης 2018 με τις εν λόγω εταιρείες δεν είναι υπαρκτές και δεν έχει εκδώσει η ίδια τα τριάντα τρία (33) τιμολόγια, δεν έχει εισπράξει χρήματα, δεν έχει αγροτική παραγωγή και η αγροτική της περιουσία είναι πολύ μικρή, χωρίς να έχει στην κατοχή της ελαιόδεντρα.

Συνεπώς, ο έλεγχος κατέληξε ότι η επιχείρηση δεν πραγματοποίησε καμία επιχειρηματική δραστηριότητα, αντίθετα δημιουργήθηκε αποκλειστικά για την έκδοση, διακίνηση και εμπορία κατ' εξακολούθηση και κατά σύστημα, φορολογικών στοιχείων, με σκοπό την παράνομη ωφέλεια και τον προσπορισμό του συνόλου του ΦΠΑ που δεν απέδιδε στο Δημόσιο.

Η ελεγχόμενη είναι επιχείρηση που συστάθηκε εμφανίζοντας μεν φορολογική εικόνα ενεργής επιχείρησης, ουσιαστικά όμως ήταν ανύπαρκτη και εικονική επιχείρηση.

Οι διαπιστώσεις του ελέγχου και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί, κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα, με το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη κατέθεσε εγγράφως τις απόψεις της, προσκομίζοντας την με αριθ. ABM Μήνυση - Έγκληση της ίδιας και του συζύγου της ενώπιον του κ. Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Ηρακλείου, η οποία στρέφεται κατά του λογιστή της και κατά δημοσίου υπαλλήλου, σύμφωνα με την οποία μεταξύ άλλων ισχυρίζεται ότι ουδέποτε εξουσιοδότησε κάποιον προκειμένου να υποβάλει την με αριθ. δήλωση μεταβολής εργασιών της ατομικής επιχείρησης της, όπως και ουδέποτε εξέδωσε η ίδια τα εν λόγω εικονικά στοιχεία, ούτε έδωσε εξουσιοδότηση σε οποιονδήποτε για την έκδοση τους. Ο έλεγχος κατόπιν αξιολόγησης των ανωτέρω δεν έκανε δεκτά τα ανωτέρω, και προέβη στην οριστικοποίηση των διαπιστωθεισών παραβάσεων και στην έκδοση των εξής καταλογιστικών πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης:

-της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 57.431,22 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 28.715,61 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 10.446,52 €, ήτοι συνολικό ποσό **96.593,35 €**.

-της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 18.297,50 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 9.148,75 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **27.446,25 €**.

-της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. έτους 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο λόγω μη ανταπόκρισης στο σχετικό αίτημα της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του αρθ.14 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. και του αρθ. 5 παρ. 4 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), συνολικού ποσού **250,00 €**.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Πλημμέλειες των προσβαλλόμενων πράξεων. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή καταλόγισε ως εισόδημα τα αναφερόμενα στις προσβαλλόμενες πράξεις ποσά, καθώς ουδέποτε κατείχε τέτοια εισοδήματα. Προς τούτο προσκόμισε τη με αριθ. ABM Μήνυση - Έγκληση, της ίδιας και του συζύγου της ενώπιον του κ. Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Ηρακλείου, κατά του λογιστή της και του δημοσίου υπαλλήλου (που παρέλαβε την δήλωση μεταβολής εργασιών της) και κατά παντός υπευθύνου, για το έγκλημα της κατάρτισης και χρήσης πλαστού εγγράφου - πλαστογραφίας και την έκδοση πλαστών - εικονικών τιμολογίων.

-Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα τις διατάξεις των παρ. **1 και 5** του άρθρου **66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής»** του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο τον φόρο αυτόν.»

5. [...] 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι:

«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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ, 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 τις διατάξεις του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» των παρ. 1 & 4 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Ν.2690/1999, ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του 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, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Β. ... 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, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 886/2005 κ.ά.) - 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, διότι 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 ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 5 «Δέσμευση από αποφάσεις άλλων δικαστηρίων» του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ), όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240/22-12-2016), ορίζεται ότι:

«2. Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα την προέβη σε έναρξη εργασιών με δραστηριότητα τις «υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλείο». Με την με αριθ. δήλωση μεταβολής εργασιών, μέσω του εξουσιοδοτημένου (από εκείνη) λογιστή της, προέβη στη δήλωση δευτερεύουσας δραστηριότητας την «καλλιέργεια ελιών για την παραγωγή ελαιολάδου».

Όπως αναλυτικά γίνεται αναφορά στο ιστορικό της υπόθεσης συνεπεία διασταυρώσεων στις καταστάσεις των παρ. 3 και 4 του άρθρ. 14 του ΚΦΔ (ΜΥΦ), όπου σύμφωνα με τις οποίες διαπιστώθηκε η ύπαρξη σημαντικών αποκλίσεων, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα από την Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τη χρήση 2018.

Η Δ.Ο.Υ. κοινοποίησε την με αριθ. πρωτ. πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων για την ελεγχόμενη χρήση 2018, όπου ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα προσκόμισε την με αριθ. πρωτ. υπεύθυνη δήλωσή της σύμφωνα στην οποία δηλώνει ότι: «Η επιχείρησή μου με αντικείμενο υπηρεσίες παροχής γευμάτων από Ψητοπωλείο είναι ανενεργή από το 2008 και σήμερα βρίσκεται σε διαδικασία διακοπής εργασιών. Συνεπώς, δεν υπάρχουν βιβλία και στοιχεία για την ελεγχόμενη περίοδο 1/1/2018-31/12/2018 καθώς δεν έχουν γίνει συναλλαγές. Από το 2012 έως σήμερα εργάζομαι ως μισθωτή». Ωστόσο μέχρι και την κοινοποίηση της εν λόγω πρόσκλησης, η προσφεύγουσα δεν είχε προβεί στην διαδικασία παύσης των εργασιών της.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο, προέκυψε η έκδοση τριάντα τριών (33) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 140.750,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19.837,50 €, (για την πώληση ελαιόλαδου και ελαιόκαρπου), καθώς για την προσφεύγουσα διαπιστώθηκε ότι:

- Δεν διέθετε επαγγελματικές εγκαταστάσεις. Το ακίνητο της δηλωθείσας έδρας της επιχείρησης δεν ανήκει στην προσφεύγουσα κι ο ιδιοκτήτης του δεν προέκυψε να το έχει μισθώσει σε εκείνη.
- Δεν προέκυψε η ύπαρξη ιδιόκτητων ή μισθωμένων εκτάσεων με ελαιόδεντρα.

- Δεν προέκυψε η ύπαρξη κατάλληλων μεταφορικών μέσων για την εν λόγω δραστηριότητα.
 - Δεν προέκυψε η ύπαρξη κατάλληλου τεχνικού εξοπλισμού.
 - Δεν απασχόλησε προσωπικό (σύμφωνα και με σχετικό έγγραφο του Β' τοπικού υποκαταστήματος μισθωτών Ηρακλείου).
 - Δεν προσκομίστηκαν βιβλία και στοιχεία κι ως εκ τούτου δεν διαπιστώθηκαν πραγματοποιηθείσες αγορές και δαπάνες.
 - Δεν υποβλήθηκαν στοιχεία εσόδων στις καταστάσεις ΜΥΦ.
 - Όσον αφορά τις εξοφλήσεις των εν λόγω εκδοθέντων τιμολογίων διαπιστώθηκε ότι: α) είκοσι οκτώ (28) φορολογικά στοιχεία ήταν καθαρής αξίας 500,00 € έκαστο (ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 14.000,00 € και Φ.Π.Α. 3.360,00 €), εκδόθηκαν στην εταιρεία κι ως εκ τούτου για αυτά δεν υπήρχε υποχρέωση εξόφλησης τους με τραπεζικά μέσα πληρωμής. β) τρία (3) φορολογικά στοιχεία (καθαρής αξίας 12.180,00 € και Φ.Π.Α. 1.583,40 €) εκδόθηκαν στην εταιρεία ο λήπτης των οποίων δήλωσε ότι δεν τα έχει εξοφλήσει. Σημειώνεται ότι και οι δύο εν λόγω εταιρείες υπέβαλαν τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. εξαιρώντας τα εν λόγω τιμολόγια από τα έξοδά τους και γ) τα υπόλοιπα δύο (2) στοιχεία (καθαρής αξίας 114.570,00 € και Φ.Π.Α. 14.894,10 €) εκδόθηκαν στην εταιρεία και από σχετική αλληλογραφία της Δ.Ο.Υ. με τη Διεύθυνση κανονιστικής συμμόρφωσης της τράπεζας Πειραιώς, προέκυψε ότι εξοφλήθηκαν μέσω δέκα πέντε (15) επιταγών με εκδότη την με την πλειοψηφία αυτών να επιστρέφει στην εταιρεία και τρεις (3) από αυτές (με τα μεγαλύτερα ποσά) να μην έχουν εισπραχθεί.
- Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στο με αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου που της κοινοποιήθηκε, ισχυρίζεται ότι ουδέποτε εξουσιοδότησε τον λογιστή της να δηλώσει την ως άνω δευτερεύουσα δραστηριότητα της, ούτε υπέγραψε για την έκδοση των εν λόγω τιμολογίων και ούτε έλαβε ποτέ τέτοια εισοδήματα. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα τόσο κατά τη διαδικασία του ελέγχου, όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο προσκόμισε τα εξής:
- Φοροτεχνική - Οικονομική Έκθεση λογιστή για την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας (σχετικό 1). Στην εν λόγω έκθεση αναγράφεται ότι η προσφεύγουσα προέβη την στις απαιτούμενες ενέργειες για εκπρόθεσμη διακοπή εργασιών όμως ως αναφέρεται στη εν λόγω έκθεση «αυτές δεν ολοκληρώθηκαν ίσως λόγω εκκρεμοτήτων με δηλώσεις ΦΠΑ και εισοδήματος» με αποτέλεσμα όλα αυτά τα χρόνια να παραμένει σε αδράνεια άνευ αντικειμένου δραστηριότητας και φυσικής έδρας αφού το μίσθιο ενοικιάσθηκε σε άλλη επιχείρηση. Συνεπεία αυτής της καθυστέρησης είναι κάποιος ή κάποια να χρησιμοποιήσαν το ΑΦΜ της κάνοντας τις ενέργειες μεταβολής δραστηριότητας και έκδοσης των ανωτέρω εικονικών τιμολογίων.
 - Σχετικές υπεύθυνες δηλώσεις περί μη συμμετοχή της στην έκδοση των εν λόγω τιμολογίων (σχετικά 2 και 3).
 - Εκτυπώσεις από τον ηλεκτρονικό ιστότοπο «TAXISNET» όπου στην καρτέλα «Διαχείριση εξουσιοδοτήσεων» φαίνεται ότι δεν έχουν γίνει εξουσιοδοτήσεις (σχετικό 4).
 - Την ανωμοτί εξέταση υπόπτου με συνημμένα την σχετική εξουσιοδότηση (προς τον λογιστή της) και την σχετική δήλωση μεταβολής εργασιών προς τη Δ.Ο.Υ. (σχετικό 5).
 - Την με αριθ. ΑΒΜ Μήνυση - Έγκλιση, της ίδιας και του συζύγου της ενώπιον του κ. Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Ηρακλείου (σχετικό 6) η οποία στρέφεται κατά του λογιστή της και του δημοσίου υπαλλήλου (που παρέλαβε την δήλωση μεταβολής εργασιών της) και κατά παντός υπευθύνου, για το έγκλημα της κατάρτισης και χρήσης πλαστού εγγράφου – πλαστογραφίας και την έκδοση πλαστών – εικονικών τιμολογίων,
 - Την με αριθ. πρωτ. Αίτηση προς την Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου για διακοπή των επαγγελματικών εργασιών της (σχετικό 7).

Επειδή και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ήταν αμέτοχη στις υπό κρίση συναλλαγές που αναφέρονται στα εικονικά τιμολόγια και ότι έχει πλαστογραφηθεί η υπογραφή της και ότι κατά βάση υφίσταται απάτη εις βάρος της.

Επειδή, ωστόσο τα θέματα διερεύνησης εξαπάτησης λόγω πλαστογράφησης που η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι διεπράχθησαν εις βάρος της (από τον λογιστή της και τον αρμόδιο δημόσιο υπάλληλο που παρέλαβε την δήλωση μεταβολής εργασιών της) και ο καταλογισμός των ποινικών ευθυνών, δεν εμπίπτουν στις αρμοδιότητες της Υπηρεσίας μας αλλά στις αρμόδιες δικαστικές αρχές. Σημειώνεται ότι μέχρι την σύνταξη της παρούσας Απόφασης δεν έχει αποδειχθεί ενώπιον των αρμόδιων Δικαστηρίων ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι έχει διαπραχθεί απάτη εις βάρος της.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και άρθ. 54 του ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,** και καθώς κατά το ενδικοφανές στάδιο, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε νέα στοιχεία που να ανατρέπουν τα αποτελέσματα του ελέγχου, ως εκ τούτου η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την **επικύρωση** των παρακάτω οριστικών πράξεων, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης:

- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2018,
- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018,
- της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 του ΚΦΔ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

χρεωστικό ποσό φόρου	57.431,22
ειδική εισφορά αλληλεγγύης	10.446,52
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	28.715,61
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	96.593,35

(ως η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018)

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	18.297,50
-------------------	-----------

Πρόστιμο του άρθρου 58 ^Α του ΚΦΔ	9.148,75
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	27.446,25

(ως η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018)

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘ. 54 ΤΟΥ ΚΦΔ:

Ποσό: 250,00 €

(ως η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.