



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/01/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης: 161

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
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 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη 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' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 04-10-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ., κατά α) της με αριθ. /22-08-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, β) της με αριθ. /22-08-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, των οποίας αιτείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Την από 09-10-2023 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 04-10-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., 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 υπ' αριθ. /22-08-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος ύψους 96.909,79€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 48.454,90€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 19.835,97€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **165.200,66€**.

Με την υπ' αριθ. /22-08-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ύψους 18.430,23€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 9.215,11 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **27.645,34€**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης 22-08-2023 Εκθέσεων Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθ. /30-01-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, διενεργήθηκε για τον προσφεύγοντα φορολογικός έλεγχος για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013-ΚΦΕ, του Ν.2859/2000-ΦΠΑ και του Ν.4987/2022-ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2017.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. /.....ΕΞ2022 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με το οποίο διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ για την ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ και αντικείμενο κύριας δραστηριότητας «.....», για τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018, σύμφωνα με τα οποία η ως άνω οντότητα είναι λήπτρια και εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία το φορολογικό έτος 2017 για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους από την ανωτέρω οντότητα ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος έχει αντικείμενο εργασιών «.....». Ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης «..... Α.Ε.», για τη χρήση 2017, συνολικής καθαρής αξίας 77.009,00€ πλέον Φ.Π.Α. 18.482,16€, ήτοι συνολικής αξίας 95.491,16€.

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην με αριθ. πρωτ./2023 2^η πρόσκληση για προσκόμιση του συνόλου των φορολογικών στοιχείων της «.....- ΑΦΜ:» καθώς και του τρόπου εξόφλησης αυτών προσκόμισε στον έλεγχο τα παρακάτω πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία:

Α/Α	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΑΡΙΘΜΗΣΗ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ)		17/01/2017	6.570,00	1.576,80	8.146,80
2	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ)		30/01/2017	6.440,00	1.545,60	7.985,60
3	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ)-ΣΕΙΡΑ Α'		31/03/2017	4.999,00	1.199,76	6.198,76
4	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ-ΣΕΙΡΑ Β'		31/03/2017	15.000,00	3.600,00	18.600,00
5	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		10/03/2017	22.000,00	5.280,00	27.280,00
6	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		22/03/2017	22.000,00	5.280,00	27.280,00
ΣΥΝΟΛΟ				77.009,00	18.482,16	95.491,16

με συνημμένες αποδείξεις είσπραξης. Ο έλεγχος έκρινε ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων στη χρήση 2017 από την παραπάνω επιχείρηση είναι εικονικά στο σύνολό τους και κατασχέθηκαν με την με αριθ. πρωτ...../23-06-2023 Έκθεση κατάσχεσης. Επιπλέον, διενεργήθηκε ελεγκτική επαλήθευση λόγω του πλήθους των φορολογικών στοιχείων και του χρηματικού ύψους αγορών «α' υλών» και «δαπανών με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ» στο προμηθευτή «.....ΙΚΕ» με ΑΦΜ και αντικείμενο κύριας δραστηριότητας «..... (νέες εργασίες, προσθήκες, μετατροπές και ανακαινίσεις)». Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε μερικώς στην με αριθ. πρωτ./07-07-2023 πρόσκληση για προσκόμιση των πρωτότυπων φορολογικών καθώς και του τρόπου πληρωμής-εξόφλησης αυτών καθώς προσκόμισε μερικώς τα ζητηθέντα. Ειδικότερα προσκόμισε μέρος των φορολογικών στοιχείων σε αντίγραφα, ενώ δεν προσκόμισε στοιχεία για τον τρόπο εξόφλησής τους. Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές, οι οποίες μειώνουν α) τις αγορές α' υλών και β) τις δαπάνες με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α.:

- ΛΗΠΤΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ: ΑΒ ΑΦΜ	
ΑΓΟΡΕΣ Α'ΥΛΩΝ	18.009,00
ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΔΕ ΦΠΑ	59.000,00
ΣΥΝΟΛΑ:	77.009,00

- ΜΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΕ ΤΟΝ ΠΡΟΒΛΕΠΟΜΕΝΟ ΤΡΟΠΟ (ΑΡΘΡΑ 22 ΚΑΙ 24 ΤΟΥ Ν.**

ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ: ΜΟΝ. ΙΚΕ ΑΦΜ	
ΑΓΟΡΕΣ ΑΎΛΩΝ	142.046,79
ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΔΕ ΦΠΑ	28.250,00
ΣΥΝΟΛΑ:	170.296,79

Εν συνεχεία, συντάχθηκε το με αριθ. /18-07-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ με συνημμένες τις από 18/07/2023 σχετικές προσωρινές στο οποίο ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

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

- **Έλλειψη εμπεριστατωμένης αιτιολογίας**
Η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Στη συγκεκριμένη περίπτωση η προσβαλλόμενη απόφαση πάσχει από αντιφατικές αιτιολογίες και παραλείψεις στην αιτιολογία της δεδομένου ότι σε αυτήν αναφέρεται μόνο, άνευ αιτιολογίας, ότι τα εν λόγω τιμολόγια-δελτία αποστολής είναι στο σύνολό τους εικονικά.
- **Άρνηση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων**
Τα επίμαχα τιμολόγια αντιπροσωπεύουν πραγματικές συναλλαγές. Ο ίδιος δεν μπορούσε να γνωρίζει ότι η εκδότρια των τιμολογίων είχε λάβει και εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας. Προσκομίστηκαν τα πρωτότυπα τιμολόγια και οι αποδείξεις είσπραξης που ζητήθηκαν. Εσφαλμένα ο έλεγχος θεωρεί ότι δεν δικαιολογούνται οι αγορές από τη δραστηριότητα της επιχείρησής του. Η Φορολογική Αρχή δεν απέδειξε με συγκεκριμένα στοιχεία την επίμαχη εικονικότητα και συνεπώς το ανύπαρκτο των σχετικών συναλλαγών της επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«...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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει

στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

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 το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«...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 Κώδικα 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 το άρθρο 65 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, 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 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 πραγματοποιήσεώς 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, στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται:

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

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4172/2013 « Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

[...]

- β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.».

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1216/2014 «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013» διευκρινίστηκε ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

[...]

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.»

Επειδή, εν προκειμένω, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ διενήργησε έλεγχο για την «..... ΑΕ» με Α.Φ.Μ. για τα φορολογικά έτη 2016,2017 και 2018, τα αποτελέσματα του οποίου απεστάλησαν στη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας με το με αριθ. πρωτ./.....ΕΞ2022 Πληροφοριακό Δελτίο.

Επειδή, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην από 23/09/2021 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην ως άνω εταιρεία προέκυψαν τα κάτωθι:

1. Δεν εντοπίστηκε να λειτουργεί στη δηλωθείσα έδρα που βρίσκεται στην οδό Αθήνα, ούτε στη δηλωθείσα αποθήκη στην οδό Αθήνα.
2. Δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις του ελέγχου για διάθεση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και εκδοθέντων - ληφθέντων φορολογικών στοιχείων) και δεν προσκόμισε ποτέ βιβλία και στοιχεία της.
3. Από τα στοιχεία του ΕΦΚΑ, η ανωτέρω επιχείρηση, φέρεται να απασχολεί προσωπικό, το οποίο σε καμία περίπτωση δε θα μπορούσε να ανταποκριθεί στο ύψος των φερόμενων συναλλαγών αυτής. Επίσης δεν κατέβαλε το σύνολο των ασφαλιστικών εισφορών που αφορούν το προσωπικό αυτό. Προκύπτει ουσιαστικά ανυπαρξία προσωπικού καθόσον πέραν της μη καταβολής των εισφορών στο σύνολό τους, οι ώρες απασχόλησης ανά ελεγχόμενο έτος είναι ελάχιστες σε σχέση με τον όγκο των δηλωθέντων εργασιών.
4. Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018. Επίσης δεν υπέβαλλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις περιόδους 01-03-2018 έως 31-12-2018.

5. Ως προς τις αγορές-δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας και από τις καταστάσεις εξόδων της ελεγχόμενης αλλά και από τις καταστάσεις εσόδων των αντισυμβαλλόμενων προέκυψαν τα κάτωθι ανά έτος:
- 2016: η ελεγχόμενη οντότητα έχει δηλώσει αγορές-δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας συνολικής καθαρής αξίας 1.248.639,55€ ενώ οι αντισυμβαλλόμενοι έχουν δηλώσει ως πελάτη την ελεγχόμενη οντότητα με συνολική καθαρή αξία 327.893,14€.
- 2017: η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει δηλώσει καμία αγορά-δαπάνη στο εσωτερικό της χώρας ενώ οι αντισυμβαλλόμενοι έχουν δηλώσει ως πελάτη την ελεγχόμενη οντότητα με συνολική καθαρή αξία 60.865,64.
- 2018: η ελεγχόμενη οντότητα έχει δηλώσει αγορές-δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας συνολικής καθαρής αξίας 29.946,48€ ενώ οι αντισυμβαλλόμενοι έχουν δηλώσει ως πελάτη την ελεγχόμενη οντότητα με συνολική καθαρή αξία 46.079,85€.
6. Μέσω ελεγκτικών επαληθεύσεων, από την ανωτέρω Υπηρεσία, που αφορούν λήπτριες επιχειρήσεις, φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν από την «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ και που αναλυτικά αναφέρονται στην πολυσέλιδη έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκε και αποδείχτηκε ο πολύ μεγάλος όγκος πωλήσεων για τον οποίο εκδόθηκαν εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, επιπλέον, στις σελ. 59-60 «Διαπιστώσεις-Συμπεράσματα ελέγχου» της από 23/09/2021 έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, αναφέρονται τα εξής:

«Η ελεγχόμενη οντότητα Α.Ε. έλαβε και κυρίως εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία. Η ωφέλεια δε αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο δημόσιο.

Μέσω της χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων επιδιώκεται η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων και σε μερικές περιπτώσεις η τακτοποίηση λογιστικών - φορολογικών ατασθαλιών που πάντα προέρχονται από την προσπάθεια των επιτηδευματιών και επιχειρήσεων να μην καταβάλουν φόρους, αφού προηγήθηκαν άλλοι μέθοδοι φοροδιαφυγής.

Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στο Φ.Π.Α. με τη διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. των εκροών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες.

Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές, που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων (μείωση των κερδών, μείωση ή μηδενισμό της ζημίας).

Η αξία δε που περιέχουν τα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι ιδιαίτερα μεγάλη όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία.

Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της, η μη ανταπόκριση της σε δύο προσκλήσεις για την διάθεση στον έλεγχο των λογιστικών αρχείων της, η ουσιαστικά ανυπαρξία αγορών και προσωπικού σε σχέση με το πολύ μεγάλο όγκο πωλήσεων, τα όσα αναφέρονται ανωτέρω για

τις λήπτριες οντότητες στις οποίες μετέβη ο έλεγχος, χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότρια οντότητα εικονικών φορολογικών στοιχείων.»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω επιχείρηση ήταν εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων και πιο συγκεκριμένα ότι:

1)στο φορολογικό έτος 2016 εξέδωσε τρείς χιλιάδες ενενήντα (3.090) εικονικά φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 30.894.337,89€

2)στο φορολογικό έτος 2017 εξέδωσε χίλια διακόσια τέσσερα (1.204) εικονικά φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 10.243.567,61€

3) στο φορολογικό έτος 2018 εξέδωσε τριακόσια σαράντα τέσσερα (344) εικονικά φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 843.830,09€

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 1 παρ.1,4.6 παρ. 1,2,14,15, άρθρου 10 παρ. 8 του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.2523/97 .

Επιπλέον, μέσα στο φορολογικό έτος 2016 εμφανίζεται να έχει λάβει σαράντα εννέα (49) πλαστά και εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 918.744,61 €, με φερόμενο ως εκδότη τον ΑΦΜ ο οποίος έχει δηλώσει παύση εργασιών στις 30/09/2015.

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία, από την «..... ΑΕ» με Α.Φ.Μ. για τη χρήση 2017, συνολικής καθαρής αξίας 77.009,00€ πλέον Φ.Π.Α. 18.482,16€, ήτοι συνολικής αξίας 95.491,16€, τα οποία ο έλεγχος έκρινε εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, αρνείται τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων και ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα τιμολόγια αντιπροσωπεύουν πραγματικές συναλλαγές, για τις οποίες προσκόμισε τα πρωτότυπα τιμολόγια και τις αποδείξεις είσπραξης που του ζητήθηκαν. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά. Συγκεκριμένα δεν προσκόμισε παραστατικά διακίνησης, στοιχεία μεταφορικών μέσων, ιδιωτικά συμφωνητικά, σχετική αλληλογραφία και τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων όπως τραπεζικές επιταγές. Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος. Επιπλέον, σε κάθε περίπτωση τα ποσά των επίμαχων τιμολογίων δεν δύναται να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης βάσει των διατάξεων του άρθρου 23 παρ. β' του Ν.4172/2013 ΚΦΕ, διότι αν και είναι φορολογικής αξίας άνω των 500,00€ δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, αλλά όπως προκύπτει από τις προσκομισθείσες αποδείξεις είσπραξης της Α.Ε εξοφλήθηκαν με μετρητά.

Επειδή, επιπλέον, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος , ο έλεγχος δεν αναγνώρισε αγορές και δαπάνες του προσφεύγοντος από τον προμηθευτή «.....ΙΚΕ» με ΑΦΜ για το φορολογικό έτος 2017 καθαρής αξίας 170.296,79€ λόγω παράβασης της διάταξης της περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013, ήτοι λόγω μη εξόφλησης αυτών με τον προβλεπόμενο τρόπο (πιστωτικό ίδρυμα, κατάθεση ή επιταγή). Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε οποιοδήποτε στοιχείο σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των υπό κρίση τιμολογίων.

Επειδή, η διάταξη της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 ορίζει σαφώς τη μη έκπτωση δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500€, για τις οποίες δεν αποδεικνύεται η εξόφληση μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής από τον λήπτη των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, η φορολογική διοίκηση, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, έχει-κατ' αρχήν - δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώνει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση (ΣτΕ 1253/1992, ΣτΕ 3278/1992, ΣτΕ 2266/1995, ΣτΕ 3333/1995). Η θέση αυτή της νομολογίας αιτιολογείται στο ότι, οι παραβάσεις αυτές αποτελούν διοικητικές κυρώσεις, οι οποίες δεν έχουν το χαρακτήρα ποινής, αλλά είναι διοικητικό μέτρο με το οποίο σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, επικαλείται επίσης έλλειψη ειδικούς, σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας ως προς την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών και καλοπιστία του ίδιου.

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

Επειδή, 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, στην προκείμενη περίπτωση η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης όπου αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση 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

της πράξης όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων δεδομένου ότι στην έκθεση ελέγχου που αποτελεί προσάρτημα της πράξης εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 22-08-2023 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 04-10-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση:

A) της με αριθ. /22-08-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας και

B) της με αριθ. /22-08-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

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

A) Υπ' αριθ. /22-08-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος- Πράξη Επιβολής Προστίμου, Φορολογικό έτος 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας :

Διαφορά φόρου	96.909,79 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	48.454,90 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	19.835,97 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	165.200,66 €

Β) Υπ' αριθ./22-08-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ - Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας :

Διαφορά φόρου	18.430,23 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ	9.215,11 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	27.645,34 €

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.