



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

02/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

1286

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58).

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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. 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της ήδη λυθείσας ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία με έδρα κατά α) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, β) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 -

31/12/2017 του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων αιτείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ήδη λυθείσας ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής προστίμου φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου ύψους 80.153,93 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 40.076,97 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 120.230,90 €.

β) Με την υπ' αριθ. Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 52.295,93 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 26.147,97 €, ήτοι συνολικό ποσό 78.443,90 €.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των με ημερομηνία θεώρησης οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου, του Προϊστάμενου της ως άνω Υπηρεσίας, η οποία αντικατέστησε τη με αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου που διενεργήθηκε για την προσφεύγουσα, με κύρια δραστηριότητα και η οποία προέβη σε διακοπή εργασιών την διαβιβάστηκαν τα κάτωθι Δελτία Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής:

1) Το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤ. έγγραφο το οποίο έλαβε αρ. πρωτ. στην Δ.Ο.Υ. Χολαργού και το οποίο αναφέρει ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την εταιρεία ένα (1) στοιχείο καθαρής αξίας 25.000,00 € εικονικό στο σύνολο του για την χρήση 2017.

2) Το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤ. έγγραφο το οποίο έλαβε αρ. πρωτ. στην Δ.Ο.Υ. Χολαργού και το οποίο αναφέρει ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την εταιρεία εξήντα τρία (63) στοιχεία καθαρής αξίας 25.350,00€ εικονικά στο σύνολο τους για την χρήση 2017.

Περαιτέρω, κατά το φορολογικό έτος 2017 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε σε παράβαση μη έκδοσης, σε δεκαπέντε περιπτώσεις (15), φορολογικών στοιχείων, παράβαση για την οποία έχει εκδοθεί η με αριθ. Πράξη επιβολής προστίμου του άρθ. 58^Α του ΚΦΔ από την Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' του ν. 4172 /2013 και εισηγήθηκε την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα εισηγήθηκε ως καταλληλότερη την τεχνική της **σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών**.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η από Απόφαση του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία ενέκρινε την τεχνική της **σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών** ως καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με έμμεσες τεχνικές τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν σε 737.129,68 € έναντι των δηλωθέντων ποσού 530.031,67 € για το φορολογικό έτος 2017.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Μη νόμιμος ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος καθώς και του οφειλόμενου Φ.Π.Α. με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Παρανομία των προσβαλλόμενων λόγω διενέργειας εσφαλμένης ελλιπούς και εν γένει μη νόμιμης διαδικασίας φορολογικού ελέγχου. Ουδείς λόγος υφίστατο για προσφυγή σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου.
- Πλήρης αοριστία των προσβαλλόμενων- Έλλειψη αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου. Παραβίαση ουσιώδους τύπου περί την διαδικασία.
- Εσφαλμένος τρόπος υπολογισμού της πωλούμενης ποσότητας. Εσφαλμένος τρόπος υπολογισμού της τιμής των βασικών ειδών που αποτέλεσαν αντικείμενο του ελέγχου - Εσφαλμένος κατ' επέκταση και ο τρόπος υπολογισμού του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, επί τη βάση του οποίου τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σε 727.229,68 € αντί του ορθού 530.031,670 € (βάσει δήλωσης και πραγματικών δεδομένων).
- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των κανόνων περί λήψεως εικονικών τιμολογίων.

Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14. [...]»

Επειδή, με τη με αριθ. Α.1293 (ΦΕΚ Β 3085 - 31.07.2019) του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά», δόθηκαν οι παρακάτω οδηγίες:

«.....

Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους
Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013» ισχύει:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών

προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013

[...]

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή [...]

Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

[....]

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. [...].».

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν πληρούνται για την ίδια οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ενώ δεν αναφέρονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου οι λόγοι για τους οποίους επιλέχθηκε η συγκεκριμένη μέθοδος.

Επειδή, από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις προκύπτει ότι οι προβλεπόμενες στο άρθρο 28 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013) προϋποθέσεις προσφυγής στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος δεν συσχετίζονται με την επιλογή της μεθόδου (αρ.27 του ΚΦΔ). Με την παρ. 1 του άρθρου 28 ορίζονται οι προϋποθέσεις που αφορούν κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ οι προϋποθέσεις της παρ.2 αφορούν φυσικά πρόσωπα.

Περαιτέρω, από τις πέντε μεθόδους των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, οι β', γ' & ε' μέθοδοι (Ανάλυση Ρευστότητας, Καθαρής Θέσης και Τραπεζικών καταθέσεων & δαπανών σε μετρητά) εφαρμόζονται σε φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα αν ασκούν ή όχι επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ οι α' & δ' μέθοδοι (Αρχή Αναλογιών και Σχέση Τιμής προς όγκο συναλλαγών) εφαρμόζονται σε οποιονδήποτε ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (φυσικό ή νομικό πρόσωπο).

Ως εκ τούτου κατά τον έλεγχο φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα η Φορολογική Αρχή μπορεί να επιλέξει οποιαδήποτε από τις μεθόδους του άρθρου 27 του ΚΦΔ, υπό την πλήρωση οποιασδήποτε εκ των προϋποθέσεων του άρ. 28 του Κ.Φ.Ε.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 της ΠΟΛ. 1050/2014, όπως αυτό τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1094/07-04-2014:

«Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προκύπτει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθότι για την χρήση 2017, η προσφεύγουσα υπέπεσε σε παράβαση για μη έκδοση στοιχείων για λιανική πώληση αγαθών και επιπλέον έλαβε εικονικά στοιχεία, Πιο συγκεκριμένα, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 19):

«Υφιστάμενες παραβάσεις του Κ.Β.Σ.

Από το αρχείο της Υπηρεσίας μας προκύπτει ότι υφίστανται παραβάσεις του Κ.Β.Σ για την ελεγχόμενη χρήση και πιο συγκεκριμένα έχει εκδοθεί η υπ αρ.888/2017 παράβαση για μη έκδοση σε δεκαπέντε (15) περιπτώσεις στοιχείων για λιανική πώληση αγαθών συνολικής αξίας 120€.

[...]

Έλεγχος Έκδοσης Πλαστών ή Εικονικών και Λήψης Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων

1.Την η υπηρεσία μας έλαβε το με αρ.πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤ. έγγραφο της ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (ΥΕΔΔΕ) το οποίο έλαβε τον αρ.πρωτ. στην Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ και το οποίο αναφέρει ότι η ελεγχόμενη εταιρεία έλαβε από την εταιρεία Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ ΕΝΑ (1) στοιχείο αξίας 25.000,00 € εικονικό στο σύνολο τους για την χρήση 2017.

2.Την η υπηρεσία μας έλαβε το με αρ.πρωτ.Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤ. έγγραφο της ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (ΥΕΔΔΕ) το οποίο έλαβε τον αρ.πρωτ. στην Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ και το οποίο αναφέρει ότι η ελεγχόμενη εταιρεία έλαβε από την εταιρεία εξήντα τρία (63) στοιχεία αξίας 25.350,00 € εικονικά στο σύνολό τους για την χρήση 2017.»

Κατόπιν αυτών, ορθώς πραγματοποιήθηκε έλεγχος σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις από το 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με κάθε διαθέσιμο μέσο και με την εφαρμογή εμμέσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας αβασίμως προβάλλονται.

Επειδή, με την από απόφαση του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εγκρίθηκε η εισήγηση του ελεγκτή για εφαρμογή της μεθόδου της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών καθώς:

«Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος. Παρεχόμενης υπηρεσίας,

β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/ αμοιβές σε όλη την φορολογική περίοδο.»

Κατά συνέπεια, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το άρθρο 27 του ΚΦΔ είναι αντίθετο με το άρθρο 78§1,4 του Συντάγματος.

Επειδή, με την Α.1008/2020 (Β' 88) Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 43 παρ. 2 εδάφιο 2 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Εξουσιοδότηση για την έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν ειδικότερα θέματα ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό».

Επειδή, με τις ανωτέρω κανονιστικές πράξεις της Διοίκησης δεν καθορίζεται το αντικείμενο του φόρου στη φορολογία εισοδήματος, το οποίο είναι, κατ' άρθρο 1 του ν.4172/2013, το εισόδημα, αλλά ρυθμίζεται ένα ζήτημα τεχνικής φύσεως (πρβλ. άρθρο 43 παρ. 2 εδάφ. β' Σ.), το οποίο είναι ήδη ρυθμισμένο σε γενικό, αλλά ορισμένο πλαίσιο, στο ίδιο το κείμενο του τυπικού νόμου (πρβλ. Ολομ. ΣτΕ 737/2011, σκ. 4). Συγκεκριμένα, εξειδικεύεται το περιεχόμενο

των εις το άρθρο 27 παρ. 1 του ΚΦΔ προβλεπόμενων και διεθνώς αναγνωριζομένων εμμέσων τεχνικών ελέγχου [προσδιορισμός του εισοδήματος με συγκλίνοντα στοιχεία/ενδείξεις (έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος, ήτοι με "έμμεσες αποδείξεις", ΣτΕ 884/2016)], το περιεχόμενο των οποίων ερείδεται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, η οποία ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών, καθώς και τη διατύπωση αρχών και κανόνων, αφορώντων τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής καταστάσεως του φορολογουμένου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. ΔΕΦΑΘ 640/2021).

Επειδή, από τα ως άνω συνάγεται ότι το ζήτημα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ρυθμίζεται από τον τυπικό νόμο (άρθρο 27 του ΚΦΔ) συμφώνως με την αρχή της τυπικής νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 Σ.), ενώ περαιτέρω δια της κανονιστικής δρώσας Διοικήσεως προβλέπονται μόνον ζητήματα λεπτομερειακού χαρακτήρα.

Συνεπώς, η ΠΟΛ.1050/2014 (Β' 474) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και η Α.1008/2020 (Β' 88) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με τις οποίες εξειδικεύθηκαν ειδικότερα ζητήματα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, βασίζονται σε νόμιμη εξουσιοδοτική διάταξη, δεν κείνται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης ούτε και αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Σχετικά με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί μη ορθής εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1008/2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα»:

«Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας

εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

[...]

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου.

Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο.

[...]

Άρθρο 6

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013.

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)», ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Ειδικότερα:

[...]

Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας.

Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορεύσιμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν:

α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα .

β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλούμενων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου. [...]

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έχει υπολογίσει λανθασμένα την πωλούμενη ποσότητα και την τιμή των βασικών ειδών που

αποτελέσαν το αντικείμενο του ελέγχου. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ότι ο μεγαλύτερος όγκος πώλησης ποτών δεν ήταν μεμονωμένα ποτά αλλά η πώληση φιαλών σε μη σταθερή τιμή, η οποία προσαρμόζεται ανάλογα με τους πελάτες, το είδος του ποτού, την ύπαρξη ή όχι εκδήλωσης. Ακόμη, ενώ ο έλεγχος δέχτηκε τους ισχυρισμούς της που πρόβαλε μετά την κοινοποίηση του ΣΔΕ σχετικά με τον αριθμό των ποτών που παρασκευάζεται από κάθε φιάλη, δεν αναμόρφωσε αναλόγως τα αποτελέσματα. Ο έλεγχος έχει υπολογίσει λανθασμένα και την πωλούμενη ποσότητα καφέ, η οποία ανέρχεται σε 0,018 γρ. ανά κιλό και όχι 0,015 γρ. ανά κιλό ενώ δεν έλαβε υπόψη και την πώληση ποτών και καφέ σε πακέτο (εκτός του καταστήματος) οπότε και η τιμή πώλησης είναι χαμηλότερη. Επιπλέον, αμφισβητεί το ποσοστό φύρας 5 % καθώς αυτό ανέρχεται σε τουλάχιστον 25 % στα ποτά, 20 % στον καφέ ενώ στην μπίρα βαρέλι αυτή είναι μεγαλύτερη του 30 % και μπορεί να ανέλθει σε 50 %.

Επειδή, ειδικότερα, ο έλεγχος, εφαρμόζοντας την έμμεση τεχνική της σχέσης τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης της προσφεύγουσας ως κάτωθι:

- Από την δήλωση εισοδήματος της χρήσης φαίνεται ότι οι αγορές πρώτων υλών –υλικών είναι 250.042,58 €. Από τις καταστάσεις πελατών προμηθευτών και τα βιβλία της επιχείρησης, που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, προέκυψε ότι οι κύριοι προμηθευτές υλών – υλικών της επιχείρησης είναι οι εταιρείες:

α) συνολικής καθαρής αξίας αγορών 189.498,46 € (ποτά - αναψυκτικά).

β) συνολικής καθαρής αξίας αγορών 19.666,54 € (.....).

Επιπλέον, πραγματοποιήθηκαν αγορές άλλων ειδών συνολικής καθαρής αξίας 40.877,58 € και ως εκ τούτου το συνολικό κόστος πωληθέντων ανέρχεται σε 250.042,58 €.

- Ο έλεγχος ζήτησε από τις εταιρείες την αποστολή σε αρχείο excel, των αντιγράφων όλων των λογιστικών καρτελών-μερίδων των ανά είδος πωληθέντων αγαθών, εμπορευμάτων –προϊόντων κλπ, με τις αναλυτικές ανά παραστατικό κινήσεις αυτών σε ποσότητα και αξία, που πραγματοποίησαν στο υπό κρίση φορολογικό έτος προς την προσφεύγουσα.

- Ο έλεγχος ζήτησε από την προσφεύγουσα, με το αρ. πρωτ. έγγραφο, να προσκομίσει τους τιμοκαταλόγους των πωλούμενων ειδών για το υπό κρίση έτος και τα δοσολόγια παρασκευής ειδών των τιμοκαταλόγων για το υπό κρίση έτος αντίστοιχα, στο οποίο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

- Ο έλεγχος από αναζήτηση στο διαδίκτυο εντόπισε τιμοκαταλόγους και τιμές πώλησης των αγαθών τόσο της ίδιας της προσφεύγουσας όσο και ομοειδών αυτής, Επιπλέον, από αναζήτηση στο διαδίκτυο εντόπισε τις αναλογίες παρασκευής των πωληθέντων αγαθών της από ομοειδείς επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα, χρησιμοποίησε: α) Διαφημιστική ανάρτηση της προσφεύγουσας στο, β) Τις τιμές πάνω στις οποίες είχε βασίσει την παράβαση του ο έλεγχος που έγινε στην επιχείρηση την όπου αναφέρεται τιμή ποτού 8 € (ήτοι τιμή μεγαλύτερη από αυτήν του ελέγχου), γ) Καταλόγους από τις ομοειδείς επιχειρήσεις

- Ο έλεγχος περιορίστηκε στα παρακάτω είδη πώλησης: ποτά, αναψυκτικά (μόνο ενεργειακά ποτά και τσάι), καφές espresso, σοκολάτα ρόφημα. Για τα λοιπά είδη, που από αναρτήσεις στο διαδίκτυο και την κοινή πρακτική φαίνεται ότι εμπορευόταν η επιχείρηση (πχ γλυκά, φαγητά, άλλα είδη καφέ εκτός του espresso κλπ.), ο έλεγχος δεν βρήκε στοιχεία από τους προμηθευτές λόγω μικρότερης αξίας των προμηθευόμενων ειδών και μεγάλης διασποράς των προμηθευτών.

- Λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα της κοινής πείρας, τις πληροφορίες που απέστειλαν οι προμηθεύτριες εταιρείες και πληροφορίες που αντλήθηκαν από το διαδίκτυο από πρόσφορα μέσα, ο έλεγχος προσδιόρισε την ποσότητα των πωληθέντων ποτών, καφέ και σοκολάτα (ρόφημα) όπως αναλυτικά περιγράφεται στην οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος (σελ. 31-38). Επιπλέον, ο έλεγχος έλαβε υπόψη ποσοστό φύρας 5%.

Με βάση τα ανωτέρω, προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα σε 737.129,68 € για το έτος 2017, έναντι των δηλωθέντων 530.031,67 €.

Επειδή, σχετικά με τον ισχυρισμό της περί λανθασμένου υπολογισμού των τιμών και ποσοτήτων, η προσφεύγουσα, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς που πρόβαλε και με τη με αριθ. πρωτ. απάντησή της επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων ελέγχου και ως εκ τούτου έχουν ήδη ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του οριστικού αποτελέσματος. Πιο συγκεκριμένα:

- Ο έλεγχος προς όφελος της προσφεύγουσας, έχει υπολογίσει τα ακαθάριστα έσοδα λαμβάνοντας υπόψη ότι ένα μπουκάλι των 700 ml παρασκευάζει κατά μέγιστο 7 ποτά, το μπουκάλι των 1000 ml παρασκευάζει κατά μέγιστο 10 ποτά και για την μπίρα βαρέλι ο έλεγχος υπολόγισε 500 ml ανά μερίδα όπως αναλυτικά περιγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος (Πίνακας 1 σελ. 31-37).
- Η τιμή πώλησης των ποτών προσδιορίστηκε σε 7,00 €, ήτοι χαμηλότερη από αυτήν που αναφέρεται στην απόπαράβαση σύμφωνα με την οποία η τιμή πώλησης ανερχόταν σε 8,00 €.
- Ο έλεγχος προς όφελος της προσφεύγουσας, χρησιμοποίησε για την τιμή του καφέ, την ελάχιστη τιμή των 2,00 € για τον διπλό καπουτσίνο ενώ δεν έλαβε υπόψη τα λοιπά είδη που εμπορευόταν η προσφεύγουσα όπως γλυκά, φαγητά και άλλα είδη καφέ εκτός του espresso.
- Σχετικά με την επικαλούμενη φύρα της μπίρας, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της καθώς ο μεγαλύτερος όγκος των αγορασθέντων ειδών αφορά μπουκάλια μπίρας και όχι βαρέλι.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη κάθε διαθέσιμο στοιχείο, ήτοι τιμολόγια αγοράς της επιχείρησης σε συνδυασμό με τιμοκαταλόγους και τιμές πώλησης των αγαθών τόσο της ίδιας της προσφεύγουσας επιχείρησης όσο και ομοειδών αυτής, μετά από αναζήτηση στο διαδίκτυο, αφού η ίδια η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα σχετικά στοιχεία στον έλεγχο, αν και της ζητήθηκαν.

Επειδή, στο 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, η προσφεύγουσα με την παρούσα προσφυγή αμφισβητεί τον ως άνω τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος, ωστόσο, αν και φέρει το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με το άρθ. 65 του ΚΦΔ, δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο ικανό να ανατρέψει τα αποτελέσματα του ελέγχου και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της αβασίμως προβάλλονται.

Σχετικά με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας που αφορούν την λήψη των εικονικών τιμολογίων

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. [...]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύννοψη, 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, 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, εν προκειμένω, βάσει του προαναφερθέντος με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤ. εγγράφου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, η προσφεύγουσα έλαβε από την εταιρείαένα (1) φορολογικό στοιχείο αξίας 25.000,00 € εικονικό στο σύνολό του για την χρήση 2017. Πιο συγκεκριμένα, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος (σελ. 19-

23), η εκδότρια εταιρεία είναι ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση χωρίς ουσιαστική συναλλακτική δραστηριότητα καθώς δεν είχε τον εξοπλισμό, την υποδομή (έδρα, λοιπές εγκαταστάσεις, μηχανήματα) για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών και επί των στοιχείων που εξέδωσε κατά την ελεγχόμενη περίοδο. Επιπλέον, από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών ΜΥΦ προκύπτουν μεγάλες αποκλίσεις μεταξύ των φερόμενων πωλήσεων και των αντίστοιχων αγορών- εξόδων που δεν συνάδουν με την συνήθη επιχειρηματική πρακτική. Ακόμη, η εκδότρια εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε σε κανένα από τα αιτήματα του ελέγχου ενώ τα πρόσωπα που διατέλεσαν διαχειριστές της οντότητας ήταν ουσιαστικά πρόσωπα αγνώστου διαμονής. Η εκδότρια εταιρεία, εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας, προκειμένου με διαδοχικές τιμολογήσεις να ωφεληθεί, μέσω της οικειοποίησης του Φ.Π.Α. και λοιπών φόρων, για συναλλαγές που ουδέποτε πραγματοποίησε, με σκοπό την επιδίωξη οφέλους από την ίδια ή και τρίτα πρόσωπα, ενώ αντίστοιχο ήταν και το όφελος για τις λήπτριες επιχειρήσεις.

Επειδή, βάσει του προαναφερθέντος με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤ. εγγράφου της ΥΕΔΔΕ Αττικής η προσφεύγουσα έλαβε από την εταιρεία εξήντα τρία (63) στοιχεία καθαρής αξίας 25.350,00 €, πλέον ΦΠΑ 6.084,00 €, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους για την χρήση 2017. Όπως αναλυτικά περιγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος (σελ. 23- 24), η εκδότρια εταιρεία είναι ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση και τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές καθώς:

- «1) Δεν υπέβαλε Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017-2018-2019.
- 2) Δεν υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από τον 3ο του 2019 έως σήμερα.
- 3) Η υποβληθείσα δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος χρήσης 2016, καθώς και οι δηλώσεις ΦΠΑ είναι εμφανώς ανακριβείς αφού είναι σε αναντιστοιχία με τα ποσά που η ελεγχόμενη έχει δηλώσει στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις (Σ.Κ.) Πελατών- Προμηθευτών.
- 4) Δεν έχει υποβάλλει δήλωση διακοπής εργασιών ενώ από τον Φεβρουάριο του 2019 έως σήμερα δεν προκύπτει να έχει δραστηριότητα.
- 6) Δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση Ελέγχου της υπηρεσίας μας.
- 7) Δεν υπέβαλε δηλώσεις φόρου μισθωτών Υπηρεσιών, ούτε απασχόλησε προσωπικό, όπως προκύπτει από με το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ απαντητικό έγγραφο του ΕΦΚΑ - Κεντρική Υπηρεσία- Διεύθυνση εισφορών μισθωτών, στο οποίο αναγράφεται ότι η ελεγχόμενη σύμφωνα με το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα του ΕΦΚΑ (πρώην ΙΚΑ) έχει απογραφεί ως εργοδότης με ΑΜΕ, πλην όμως ο ΑΜΕ απενεργοποιήθηκε στην συνέχεια από την αρμόδια Υπηρεσία του ΕΦΚΑ και δεν έχουν υποβληθεί αναλυτικές περιοδικές δηλώσεις.
- 8) Δεν είχε αγορές εμπορευμάτων ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή εισαγωγές από τρίτες χώρες όπως προέκυψε από τον έλεγχο και από το με αριθμ. πρωτ. ΔΑΤΕ ΥΠΑΤΕ απαντητικό έγγραφο, όπου ανέφερε ότι για την ελεγχόμενη δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών – εξαγωγών και διαμετακόμισης από και προς τρίτες χώρες.
- 9) Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό, ενώ τα δύο οχήματα που φαίνονται στο μητρώο της ελεγχόμενης με αριθμούς κυκλοφορίας αποτελούν δύο πολυτελή οχήματα μάρκας αντίστοιχα, που η χρήση τους δεν συνάδει με τις δραστηριότητες της ελεγχόμενης.
- 10) Δεν δηλώνει στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών, υπεργολάβους, οι οποίοι θα της παρείχαν υπηρεσίες προκειμένου να εκτελέσει τις δραστηριότητές της, δεδομένου ότι δεν διέθετε προσωπικό.
- 11) Δεν διέθετε εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικούς χώρους.

12) Ο διαχειριστής της ελεγχόμενης, Λουκάς Εμμανουήλ δεν κατέστη δυνατόν να εντοπιστεί από τον έλεγχο.».

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, οι εκδότριες των στοιχείων επιχειρήσεις ήταν κατά το έτος 2017 φορολογικά υπαρκτές, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες, ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα, λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και των φερόμενων ως εκδοτών, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. (ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013, 1238/2018).

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε σε κανένα στάδιο του ελέγχου αλλά ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της, στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά. Επιπλέον, δεν προσκομίστηκαν τραπεζικά παραστατικά που να αποδεικνύουν την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων μέσω τραπεζικού μέσου και επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

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, η προσφεύγουσα, 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, 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 όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα δεδομένου ότι στις εκθέσεις ελέγχου εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, της ήδη λυθείσας ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, και την επικύρωση των υπ. αριθ. προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ως κάτωθι:

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

A) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος - Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου	80.153,93 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του ΚΦΔ	40.076,97 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	120.230,90 €

B) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου Φορολογική περίοδος από 01-01-2017 έως 31-12-2017

Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου	52.295,93 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ	26.147,97 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	78.443,90 €

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.