



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 02.05.2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1282

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312372
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@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 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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- δ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).
- ε. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα επί της οδού κατά:

α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2017, φόρος εισοδήματος 27.652,02 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 13.826,01 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 41.478,03 ευρώ, λόγω της λήψης και καταχώρησης στα λογιστικά αρχεία της κατά το φορολογικό έτος 2017 δεκαοκτώ (18) εικονικών ως προς την συναλλαγή τιμολογίων, καθαρής αξίας 95.351,79 ευρώ πλέον ΦΠΑ 22.884,42 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ).

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για τη φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2017, Φ.Π.Α. 4.836,06 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ 2.418,03 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ΦΠΑ 7.254,09 ευρώ, λόγω της λήψης και καταχώρησης στα λογιστικά αρχεία της κατά το φορολογικό έτος 2017 δεκαοκτώ (18) εικονικών ως προς την συναλλαγή τιμολογίων, καθαρής αξίας 95.351,79 ευρώ πλέον ΦΠΑ 22.884,42 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 1 περ. β' του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ).

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & ΦΠΑ, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ Β' & Δ' τριμήνου 2017, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ι.1. Η προσφεύγουσα από 30.12.2016 έως 24.12.2020 διατηρούσε επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας εργασίες υδραυλικών εγκαταστάσεων και αποχετευτικών αγωγών, τηρούσε απλογραφικά βιβλία (εσόδων-εξόδων) και είχε ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2017, φόρος εισοδήματος 27.652,02 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 13.826,01 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 41.478,03 ευρώ, κατά τις κείμενες διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και τις διατάξεις των άρθρων 2, 5, 23-28, 30, 34, 36, 37, 53, 58, 54, 62 και 64 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).

Ι.2. Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για τη φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2017, Φ.Π.Α. 4.836,06 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ 2.418,03 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ΦΠΑ 7.254,09 ευρώ κατά τις κείμενες διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) και τις διατάξεις των άρθρων 2, 5, 23-28, 30, 34, 36, 37, 53, 58, 54, 62 και 64 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της έκδοσης της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου και της σύνταξης της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, ΕΛΠ & ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Αιτία του ανωτέρω ελέγχου υπήρξαν: α) τα υπ' αριθ. πρωτ. δελτία πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής με τα οποία έγινε γνωστό ότι η προσφεύγουσα για το έτος 2017 ήταν λήπτρια εικονικών – στο σύνολό τους - φορολογικών στοιχείων με εκδότρια την εταιρεία & β) το με αριθ. πρωτ. δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα για το έτος 2017 ήταν λήπτρια εικονικών – στο σύνολό τους - φορολογικών στοιχείων με εκδότρια την εταιρεία

Εν συνεχεία δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος για την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων και κατ' επέκταση και έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και φορολογίας Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2017.

Κατόπιν της έκδοσης της ανωτέρω εντολής το αρμόδιο τμήμα ελέγχου κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθ. αίτημα για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων. Η προσφεύγουσα προσκόμισε στο τμήμα ελέγχου τα τηρηθέντα απλογραφικά βιβλία (εσόδων-εξόδων) και τα φορολογικά στοιχεία εσόδων, αγορών και δαπανών για το φορολογικό έτος 2017. Στη συνέχεια ο έλεγχος συνέταξε το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου των άρθρων 28 και 62 του ν. 4987/2022 το οποίο κοινοποίησε στις, με συνημμένες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ως προς τον φόρο εισοδήματος και ως προς τον ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2017.

Επί του ανωτέρω σημειώματος η προσφεύγουσα κατέθεσε εμπρόθεσμα τις απόψεις της, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές, διότι κρίθηκαν γενικόλογες, αόριστες και ανεπαρκώς τεκμηριωμένες. Συνακόλουθα συντάχθηκε η οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017 από την οποία προέκυψε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε

ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και εκδόθηκαν οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2017 και για τη φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 αντίστοιχα.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρισε στα λογιστικά της αρχεία κατά το φορολογικό έτος 2017, τρία (3) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία για την αγορά αγαθών, αξίας 20.240,25 ευρώ πλέον ΦΠΑ 4.857,66 ευρώ από την επιχείρηση με την επωνυμία και δεκαπέντε (15) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία για την αγορά αγαθών, αξίας 75.201,54 ευρώ πλέον ΦΠΑ 18.048,36 ευρώ από την επιχείρηση κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 5 και του άρθρου 15 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Στη φορολογία εισοδήματος, απότοκος της καταχώρησης των παραπάνω αγορών ως εκπεστέων ήταν η υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, μέσω της έκπτωσης των εικονικών αγορών συνολικού ποσού 95.441,79 ευρώ από τα ακαθάριστα έσοδά της, με σκοπό την μείωση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 22 περ. β' του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΠΑ

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρισε στα λογιστικά της αρχεία κατά το φορολογικό έτος 2017, τρία (3) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία για την αγορά αγαθών, αξίας 20.240,25 ευρώ πλέον ΦΠΑ 4.857,66 ευρώ από την επιχείρηση με την επωνυμία και δεκαπέντε (15) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία για την αγορά αγαθών, αξίας 75.201,54 ευρώ πλέον ΦΠΑ 18.048,36 ευρώ από την επιχείρηση

Ακολουθώντας η προσφεύγουσα εξέπεσε τον ανωτέρω ΦΠΑ εισροών συνολικού ποσού 22.906,02 ευρώ από τον ΦΠΑ εκροών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. β' του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η οποία αφορά στα καταλογισθέντα στη φορολογία εισοδήματος και στη φορολογία ΦΠΑ ποσά, ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθεί η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, άλλως και όλως επικουρικώς, να γίνει δεκτή η αναγνώριση της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη και η καλοπιστία της ίδιας.
3. Να ακυρωθεί η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, άλλως και όλως επικουρικώς, να γίνει δεκτή η αναγνώριση της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη και η καλοπιστία της ίδιας.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Ελλιπής/πλημμελής αιτιολογία άλλως έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων οι οποίες βασίστηκαν αποκλειστικά σε δελτία πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για τις επιχειρήσεις

2ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Αναπαιτολόγητη η αμφισβήτηση της επάρκειας των προσκομισθέντων αποδεικτικών εξόφλησης των τιμολογίων ως τεκμηρίων πραγματοποίηση των συναλλαγών

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφισβάζει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63.

2. Ομοίως, μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά τον χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Διοικητή, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 42.».

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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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 τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η

πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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,
- 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.

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...

...

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισορών, ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/ 2-6-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

...

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, [...].

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

...

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

[...]

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

α) ...

...

ζ) Οι φόροι -τέλη. Ειδικότερα (περιοριστικά):

...

δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α.».

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,..... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 49. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.».

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 14. Πληροφορίες από τον φορολογούμενο

1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου [...] όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997: «.....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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 112/2021, 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

A. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το προσώπου του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

B. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣτΕ 533/2013, ΣτΕ 116/2013, ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον:

«α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1069/2014, ενότητα Α§§2&3, η οποία εκδόθηκε προς παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.07.2013), προβλέπεται: «2. Η ενδικοφανής προσφυγή και το αίτημα αναστολής πρέπει να αναφέρουν όλους τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του,

τα οποία συνυποβάλλονται με την προσφυγή...3. Ο υπόχρεος, με το αίτημά του, υποβάλλει ταυτόχρονα στην αρμόδια φορολογική αρχή και ηλεκτρονικό φάκελο με τα ως άνω έγγραφα σε μαγνητική μορφή ή σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου, μαζί με υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 Ν.1599/1986, ότι αυτά αποτελούν το ακριβές περιεχόμενο των εγγράφων που έχουν υποβληθεί».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1ο ΚΑΙ 2ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 25 του Συντάγματος της Ελλάδας ορίζεται ότι:

«1. Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.».

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 & 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, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας

αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).

Επειδή, από το περιεχόμενο της συνταχθείσας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προκύπτει ότι:

α) Από τις αγορές, το γεγονός ότι δεν απασχολούσε προσωπικό και την συναλλακτική ανυπαρξία της επιχείρησης προκύπτει ότι δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.

αα) Η δυσαναλογία αγορών - πωλήσεων της οντότητας καθώς και η μη υποβολή δηλώσεων στη φορολογική αρχή είναι ασυνήθης για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας.

αβ) Από τα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας και τον ΕΦΚΑ προέκυψε ότι η επιχείρηση δεν απασχολούσε προσωπικό.

αγ) Η έκδοση επιταγών από τρίτα πρόσωπα μη συναλλασσόμενα με την ελεγχόμενη, με τελικό αποδέκτη την και εισπράξαντα τον διαχειριστή κο όπου σύμφωνα με τη Διεύθυνση Ασφάλειας Αττικής εμφανίζεται με απολεσθέν Δελτίο Αστυνομικής Ταυτότητας καθώς και οι χρεοπιστώσεις την ίδια ημερομηνία στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα, υποδηλώνουν την πρόθεση να καλυφθούν εξοφλήσεις μέσω τραπεζικού συστήματος από διάφορους τρίτους, γεγονός μη συμβατό με την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας αλλά συμβατό με τακτικές διενεργούντων εικονικές συναλλαγές.

β) Από την έρευνα-έλεγχο που διενήργησαν οι υπάλληλοι της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για την επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι η συγκεκριμένη επιχείρηση ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη, και στα φορολογικά έτη 2017, 2018, και 2019 εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων σε διάφορες επιχειρήσεις και συγκεκριμένα, προέκυψε ότι οι πωλήσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης είναι στο σύνολό τους εικονικές για τους παρακάτω λόγους:

βα) Όπως προκύπτει από το σύστημα elenxis και taxis η ελεγχόμενη οντότητα υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις με ποικίλες δραστηριότητες όπως,

ββ) το αντικείμενο δραστηριότητας της οντότητας σκοπίμως περιλάμβανε εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών και ειδών, έτσι ώστε να μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτών - επιχειρήσεων, διαφόρων δραστηριοτήτων.

βγ) Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, δηλώθηκαν ως φορολογητέες εκροές και φορολογητέες εισροές χρηματικά ποσά, τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ίδιας όσο και των αντισυμβαλλόμενων.

βδ) Η οντότητα αναζητήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της, για την οποία όπως προέκυψε από την τηλεφωνική επικοινωνία με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου κ. με ΑΦΜ..... η μίσθωση δεν ήταν πλέον σε ισχύ και ο έλεγχος θυροκόλλησε, λόγω απουσίας, στην κατοικία του διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας επί της οδού στο, πρόσκληση, στην οποία δεν υπήρξε ανταπόκριση .

βε) Η ελεγχόμενη οντότητα ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές.

γ) Επιπλέον, η προσφεύγουσα, ισχυριζόμενη ότι οι επίμαχες αγορές υλικών πραγματοποιήθηκαν με σκοπό την υλοποίηση οικοδομικών και υδραυλικών εργασιών που ανέλαβε να πραγματοποιήσει στο σωματείο, βάσει του από ιδιωτικού συμφωνητικού που σύναψαν, προσκόμισε αντίγραφα φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε προς το σωματείο καθώς και το από ιδιωτικό συμφωνητικό.

Πλην όμως από τα αντίγραφα των παραστατικών που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση προς το Σωματείο και τα οποία προσκομίστηκαν στον έλεγχο, δεν προέκυψε, ούτε απεδείχθη, συσχετισμός με τις αγορές υλικών που πραγματοποίησε η ελεγχόμενη επιχείρηση από την, δεδομένου ότι από τα στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη φαίνεται τα υλικά να παραδόθηκαν στην έδρα της, αλλά από τα στοιχεία που εξέδωσε, δεν προέκυψε η διακίνηση των υλικών στο τόπο που πραγματοποιήθηκαν οι εργασίες, ενώ περαιτέρω στα στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη, δεν περιγράφονται λεπτομερώς το είδος των εργασιών και των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν.

Από τα αντίγραφα των παραστατικών που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς τις εταιρείες και τα οποία προσκομίστηκαν στον έλεγχο, δεν προέκυψε, ούτε απεδείχθη συσχετισμός τους με τις αγορές υλικών που πραγματοποίησε η ελεγχόμενη επιχείρηση από την δεδομένου ότι από τα στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη, φαίνεται τα υλικά να παραδόθηκαν στην έδρα της, αλλά από τα στοιχεία που εξέδωσε προς τις εν λόγω εταιρείες, δεν προκύπτει η διακίνηση των υλικών στον τόπο που πραγματοποιήθηκαν οι εργασίες και επιπλέον στα στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη, δεν περιγράφονται λεπτομερώς το είδος των εργασιών και των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στις περισσότερες των περιπτώσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω και αφού ο διενεργηθείς έλεγχος έλαβε υπόψη του τις διαπιστώσεις των ελεγκτών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, σχετικά με τις εταιρείες που εξέδωσαν τα ανωτέρω εικονικά φορολογικά στοιχεία, το γεγονός ότι τα στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση τα συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών και στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α, με αποτέλεσμα την διαφοροποίηση των οικονομικών αποτελεσμάτων στη χρήση 2017, καθώς επίσης και το υπόμνημα με τους ισχυρισμούς που υπέβαλε η ελεγχόμενη για τα παραπάνω εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε, ορθώς και βασίμως έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία, τα οποία έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία από τις εταιρείες στην χρήση 2017, είναι εικονικά ως προς σύνολο των συναλλαγών.

Επειδή, επιπλέον, όσον αφορά στον τρόπο εξόφλησης των συναλλαγών, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε στην υπηρεσία μας συμπληρωματικά στοιχεία αν και στη σελίδα 20 της ενδικοφανούς προσφυγής της αναφέρει επί λέξει: «Σε κάθε περίπτωση, ωστόσο, προκειμένου να διασκεδάσουμε κάθε σχετική υπόνοια, επιφυλασσόμαστε όπως στο πλαίσιο εξέτασης της παρούσας θέσουμε υπόψη της Υπηρεσίας Σας αντίγραφο της κίνησης του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού με σχετικό υπόμνημα της εταιρείας μας».

Επειδή, εξ όλων των ανωτέρω, συνδυαστικώς διαλαμβανομένων και ερμηνευομένων, προκύπτει αδιαμφισβήτητα ότι η φορολογική αρχή, ανταποκρινόμενη πλήρως στο βάρος απόδειξης που της αναλογεί, απέδειξε ότι ο προσφεύγων είναι λήπτης εικονικών τιμολογίων ως προς το σύνολο

της συναλλαγής, αφού ο εκδότης τους ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο. Για το λόγο αυτό ορθώς προέβη σε αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της και καταλόγισε διαφορές φόρου εισοδήματος μετά του αναλογούντος προστίμου και προέβη σε αναμόρφωση των φορολογητέων εισορών της και καταλόγισε χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ, των ελεγχόμενων χρήσεων. Συνακόλουθα, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας και μη λήψεως υπόψη εκ μέρους της φορολογικής αρχής των επικαλούμενων από αυτήν πραγματικών περιστατικών καθώς και της επικαλούμενης καλής πίστης της θα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι τυπικά και ουσιαστικά.

Κατά συνέπεια, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, θα πρέπει να κριθούν βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ενώ, επιπλέον, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός δέον να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναπρόδικτος.

Επειδή, από την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου προκύπτει με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα η λήψη των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων αφού εκτίθενται σ' αυτές, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας δέον να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος που διενεργήθηκε από την Υπηρεσία μας, έλαβε υπόψη του και έκανε αποδεκτά στις οικείες εκθέσεις ελέγχου που συντάχθηκαν από την ίδια και αποτελούν την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ, προβαίνοντας, ακολούθως στις δικές του ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, από τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου προκύπτει με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα η λήψη των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων αφού εκτίθενται σ' αυτές, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας δέον να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, δεν προβάλλονται ισχυρισμοί ούτε προσκομίζονται στοιχεία που να αναιρούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου είναι νόμιμες και βάσιμες, αποδεκτές, ενώ η έκθεση ελέγχου που αποτελούν την αιτιολογία των υπό προσβολή πράξεων, πλήρως, σαφώς και ειδικώς αιτιολογημένη.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την **επικύρωση**: α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2017

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	19.628,32	114.980,11	114.980,11	95.351,79
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ				27.652,02
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	5.565,31	33.217,33	33.217,33	
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	2.719,21	2.719,21	2.719,21	
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	1.000,00	1.000,00	1.000,00	
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ		13.826,01	13.826,01	13.826,01
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	9.284,52	50.762,55	50.762,55	41.478,03

Φορολογική περίοδος 01.01.2017-31.12. 2017

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΞΙΑ ΦΟΡ/ΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	318.567,85	318.567,85	318.567,85	
ΑΞΙΑ ΦΟΡ/ΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	238.577,26	143.225,47	143.225,47	95.351,79
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	76.456,29	76.456,29	76.456,29	
ΥΠΟΛ. ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	96.230,00	73.345,58	73.345,58	22.884,42
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	19.773,71	1.725,35	1.725,35	18.048,36
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ		4.836,06	4.836,06	4.836,06
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ		2.418,03	2.418,03	2.418,03
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		7.254,09	7.254,09	7.254,09
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	19.773,71	1.725,35	1.725,35	18.048,36

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΥΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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.