



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 01-05-2024

Αριθμός απόφασης: 1250

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

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 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,

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

δ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα κατά της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, της από οικείας έκθεσης ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης, του με αριθμ. σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, του με αριθμ. Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορ. Έτους 2017 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αναρτήθηκε ηλεκτρονικά στις και μετά την

μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 54.721,60€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ύψους 27.360,80€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους **82.082,40€** λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 188.695,18€.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αρ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα ζήτησε και έλαβε (39) τριάντα εννέα φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας **188.695,18€** πλέον ΦΠΑ 24% **45.286,83€**, εικονικά στο σύνολό τους, από τον εκδότη

Με την υπ' αριθμ. πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων, ζητήθηκαν τα τηρούμενα βιβλία και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία του ως άνω εκδότη. Κατόπιν αιτήματος της προσφεύγουσας για δεκαήμερη παράταση προσκόμισής των ανωτέρω, το οποίο απορρίφθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθμό σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου – κλήση σε ακρόαση. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε αλλά προσκόμισε στις (εκπρόθεσμα) τα φορολογικά στοιχεία και δελτία κατάθεσης τα οποία κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ. πρωτ. έκθεση κατάσχεσης. Ο έλεγχος προσδιόρισε τα κέρδη της προσφεύγουσας στο ποσό των 279.749,27€ και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη και την οικεία έκθεση ελέγχου.

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

1. Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
2. Να γίνει εφαρμογή του άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4987/2022 – εικονικότητα αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη – καλόπιστος λήπτης.
3. Ακυρότητα προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη τήρησης ουσιώδους τύπου έκδοσης αυτών – μη κοινοποίηση απαραίτητων εγγράφων.
4. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και της ανατιολόγητης και αόριστης έκθεσης ελέγχου.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟ ΚΑΙ ΤΡΙΤΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν κλήθηκε σε προηγούμενη ακρόαση κατά παράβαση του άρθρου 20 του Συντάγματος να εκφέρει τις απόψεις της για την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ (συνημμένη σε οπτικό δίσκο στο σχετικό δελτίο πληροφοριών) και ανατιολόγητα κατέστη και πόρισμα της ΔΟΥ ΠΑΤΡΩΝ.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».*

Επειδή, με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), ορίστηκε ότι:
«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει

τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.....»

Επειδή, η έκθεση ελέγχου και το σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου παραθέτει αποσπάσματα της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ που αφορούν την προσφεύγουσα. Ο έλεγχος εξέδωσε το υπ' αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση προς ακρόαση με το οποίο η προσφεύγουσα κλήθηκε να υποβάλλει τις απόψεις της ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και το οποίο αναρτήθηκε ηλεκτρονικά στις στο λογαριασμό taxisnet της προσφεύγουσας, στο οποίο όμως δεν ανταποκρίθηκε. Συνεπώς, ο ισχυρισμός αναφορικά με τη μη τήρηση της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟ ΚΑΙ ΤΕΤΑΡΤΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 66, του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι:

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: **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...**».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση 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 (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010). ...».

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, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου για τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- 1. Δεν διέθετε εμπορεύματα προς πώληση αφού το σύνολο των αγορών του από τους προμηθευτές του και συγκεκριμένα από τις επιχειρήσεις:**

-
-
-

κρίθηκαν εικονικές στο σύνολό τους. Δεν διέθετε αποθέματα εξ' απογραφής, αφού από προγενέστερο έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ για τα έτη 2014 έως 2016 διαπιστώθηκε ότι δεν είχε αγορές αντίστοιχες των πωλήσεών του.

- 2. Από διασταυρωτικούς ελέγχους προέκυψε η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για την οντότητα για συναλλαγές εικονικές στο σύνολό τους για το φορολογικό έτος 2017, ως εξής:**

- εκατόν εβδομήντα εννέα (179) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 844.306,40€ πλέον Φ.Π.Α 202.633,50€, από την οντότητα
- τετρακοσίων είκοσι έξι (426) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 1.877.132,30€ πλέον Φ.Π.Α 445.827,95€, από την οντότητα

Από αυτά εκατόν σαράντα (140) τιμολόγια, καθ. αξίας 543.739,20€ πλέον ΦΠΑ 126.057,90€, έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων και έχουν δηλωθεί στις ΜΥΦ και στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α, ενώ διακόσια ογδόντα έξι (286) Τ.Δ.Α., καθ. αξίας 1.333.393,10€ πλέον ΦΠΑ 319.770,05€, δεν έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων της επιχείρησης και δεν έχουν δηλωθεί στις ΜΥΦ των δύο επιχειρήσεων.

- οκτακοσίων τριάντα επτά (837) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 2.379.495,55€ πλέον Φ.Π.Α 559.855,73€, από την οντότητα οι οποίοι είναι κύριοι προμηθευτές του.

- 3. Μίσθωσε το ακίνητο επί της οδού από 01-01-2017 έως 31-12-2018 επιφάνειας των κύριων και βοηθητικών χώρων της δηλωμένης έδρας 25,00 τμ, που σύμφωνα με την κοινή πείρα δεν μπορεί να εξυπηρετήσει τον όγκο των φερόμενων συναλλαγών. Δεν έχει δηλώσει άλλες εγκαταστάσεις εσωτερικού και δεν έχει υποβάλει δήλωση μεταφοράς έδρας.**

4. Δεν ασκεί ενδοκοινοτικές συναλλαγές.
5. Στις έχει υποβάλει μετά τη γνωστοποίηση του ελέγχου της Υπηρεσίας και την Πρόσκληση, τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις για τη διαχειριστική περίοδο από 19-01-2017 έως 31-12-2017, με σύνολο φορολογητέων εκροών 3.873.707,56€ και σύνολο φορολογητέων εισροών 3.767.541,15€. Αντίστοιχα ποσά με μικρές αποκλίσεις έχουν δηλωθεί εκατέρωθεν από τους αντισυμβαλλόμενους στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων - εξόδων.
6. Έχει υποβάλει Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 με ακαθάριστα έσοδα 1.499.512,12€ και κέρδη 3.079,11€. Τα ποσά των ανωτέρω δηλώσεων συμφωνούν με τις αρχικά υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. Ενώ το 2021 υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α, δεν ενήργησε αναλόγως σε σχέση με τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος.
7. Σύμφωνα με το ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΟΧΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΤΕΛΩΝ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ (ΟΧΗΜΑΤΑ), δεν διέθετε Επιβατικά Ι.Χ. Αυτοκίνητα και Φορτηγά Ι.Χ. για το φορολογικό έτος 2017 ώστε να εξυπηρετήσει την διακίνηση των εμπορευμάτων που διέθετε.
8. Δεν απασχόλησε προσωπικό για το φορολογικό έτος 2017.
9. Δεν έχουν κατατεθεί συμφωνητικά συνεργασίας με τρίτους βάσει της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/90.
10. Δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές, εξαγωγές και διαμετακόμιση για το χρονικό διάστημα από 01-01-2017 έως και 01-01-2023.
11. Από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων των λογαριασμών του προέκυψε μεθόδευση από τον ίδιο προκειμένου να προσδώσει νομιμοφάνεια στις εξοφλήσεις των απαιτήσεων από τους πελάτες του. Σε τραπεζικά καταστήματα τα οποία γεωγραφικά δεν έχουν καμία σχέση με την περιοχή/νομό έδρας των πελατών του, εμφανίζονται στην αιτιολογία συναλλαγής ως καταθέτες οι πελάτες του στον ίδιο ακριβώς χρόνο ελάχιστα λεπτά διαφορά. Τις καταθέσεις ακολουθούν ως επί το πλείστον άμεσα αναλήψεις αντίστοιχων ποσών. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα ανακύκλωση των ίδιων ποσών μέσα στην ίδια ημέρα. Παρόλο που φαινομενικά μέσω των λογαριασμών διήλθαν καταθέσεις για τη χρήση 2017 ύψους 1.338.812,23 ευρώ, σπανίως το προοδευτικό υπόλοιπο λογαριασμού ξεπερνά τις 10.000,00 ευρώ. Ακολουθείται ένα μοτίβο αναλήψεων και καταθέσεων το οποίο δε συνάδει με καμία συναλλακτική πρακτική και την κοινή λογική. Αυτό δημιουργεί την εντύπωση ότι διακινήθηκε ένα πολύ μεγάλο ποσό μέσα από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του, ενώ στην πραγματικότητα επρόκειτο για αναλήψεις οι οποίες επανακατατίθενται και επαναλαμβάνεται αυτό το μοτίβο πολλές φορές μέσα στην ίδια ημέρα. Συνεπώς, τα τιμολόγια των πελατών του θεωρούνται ανεξόφλητα.
12. Δεν βρέθηκαν αναλήψεις, που να προκύπτει από την αιτιολογία των συναλλαγών ή το ύψος των ποσών, που να αφορούν σε εξόφληση των υποχρεώσεων του προς τους προμηθευτές του. Συγκεκριμένα το σύνολο των αναλήψεων ανέρχεται σε 1.306.594,34 ευρώ, εκ των οποίων το μεγαλύτερο μέρος αφορά σε αναλήψεις μετρητών ποσού 1.211.082,32 ευρώ, που όπως αναφέρθηκε ανωτέρω αυτό που συνέβαινε ήταν η ανακύκλωση των ίδιων ποσών μέσα στην ίδια ημέρα. Ο έλεγχος θεωρεί ότι τα τιμολόγια των προμηθευτών του είναι ανεξόφλητα.
13. Σε προγενέστερο έλεγχο που διενεργήθηκε από την Υπηρεσία και διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση εξέδωσε τιμολόγια στο σύνολο τους για τις χρήσεις 2014, 2015 και 2016, διαπιστώθηκε η ίδια μεθόδευση για την φερόμενη εξόφληση των απαιτήσεων από τους πελάτες του.
14. Έχει εκδώσει τιμολόγια προς λήπτες που αφορούν κατασκευαστικές εργασίες, όπως για παράδειγμα «εγκατάσταση ηλεκτρολογικού εξοπλισμού», «τοποθέτηση πλακιδίων, μαρμάρων και μαρμαροποδιών», «εργασίες ελαιοχρωματισμών», χωρίς να έχει δηλώσει αντίστοιχη δραστηριότητα και χωρίς να διαθέτει καθόλου προσωπικό. Από τις εγγραφές στα λογιστικά του αρχεία δεν προκύπτει κάποια δαπάνη μίσθωσης κατάλληλου προσωπικού από άλλη οντότητα ή παροχή εργασίας από τρίτους. Δε διέθετε πάγιο εξοπλισμό (μηχανήματα έργων), ο οποίος απαιτείται για την εκτέλεση

εργασιών, όπως οι κατασκευαστικές εργασίες αλλά ούτε προέκυψε από τις εγγραφές στα λογιστικά του αρχεία η εκμίσθωση μηχανημάτων από άλλη οντότητα.

Δεδομένου ότι ο αντισυμβαλλόμενος αποδείχτηκε ότι συναλλακτικά είναι ανύπαρκτος το βάρος της απόδειξης της μεταξύ τους συναλλαγής το φέρει ο λήπτης του στοιχείου σύμφωνα με σχετικές αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 116/2013, 1404/2015).

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται το συμπέρασμα ότι ο ανωτέρω εκδότης φορολογικών στοιχείων, είναι φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτό πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών τους στη φορολογική αρχή αλλά δεν διαθέτει τις υποδομές (εγκαταστάσεις και αποθηκευτικούς χώρους), το προσωπικό, μεταφορικά μέσα, υλικοτεχνική υποδομή, αγορές εμπορευμάτων και πρώτων υλών για την άσκηση των δραστηριοτήτων τους και την πραγματοποίηση των συναλλαγών τους.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η συνημμένη, στην έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος, έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής αποτελεί πλήρης, αρκούντως τεκμηριωμένη και επαρκής προκειμένου να στοιχειοθετηθεί το πόρισμα του ελέγχου των τιμολογίων δεδομένου ότι ο εκδότης ήταν πρόσωπο μεν υπαρκτό, συναλλακτικώς όμως ανύπαρκτο αφού οι διαπιστωθείσες παραβάσεις κατά την άσκηση της επιχειρηματικής του άγουν κατά τα δεδομένα της κοινής πείρας σε αδυναμία παροχής και πώλησης αγαθών. Στην εν λόγω έκθεση ελέγχου παρατίθεται απόσπασμα της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής από το οποίο αποδεικνύεται ότι ο εκδότης είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και έκθεσης ελέγχου είναι αβάσιμος, αναπόδεικτος και θα πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αποδείχθηκε ότι αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές και ως εκ τούτου στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης στον λήπτη (ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω αναφερθέντων περιστατικών, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την αλήθεια της συναλλαγής, δεδομένου ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο, σύμφωνα με το σκεπτικό των υπ' αριθμό αποφάσεων 116/2013, 1404/2015 και 1238/2018 του ΣτΕ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν. 4987/2022, 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 δεν προσκομίζει στοιχεία ικανά να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα είχε συμπεριλάβει το σύνολο της καθαρής αξίας των ανωτέρω τιμολογίων που έλαβε στις δαπάνες προς έκπτωση, με αποτέλεσμα την μείωση των φορολογητέων κερδών της και την αύξηση των εισροών της.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης των στοιχείων, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτός, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτος, ενώ η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην προαναφερόμενη πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της αρμόδιας φορολογικής αρχής και δεν προσκόμισε βιβλία, για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος ούτε τα προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώ δεν αντικρούει ουσιαστικά τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Προσκόμισε εκπρόθεσμα την τα φορολογικά στοιχεία που κατασχέθηκαν με την υπ' αρ. πρωτ. έκθεση κατάσχεσης ήτοι (35) τριάντα πέντε φορολογικά στοιχεία του επίμαχου εκδότη και (31) τριάντα ένα έγγραφα της τράπεζας με επωνυμία πελάτη: επωνυμία καταθέτη και αιτιολογία

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» παρ. 2 του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν. 4987/2022 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, 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 ελεγχόμενου, 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 μετ' έλεγχου 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, η προσφεύγουσα απαραδέκτως προσβάλλει με την παρούσα το Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου και την αντίστοιχη προσωρινή πράξη, δεδομένου ότι τα έγγραφα αυτά δεν αποτελούν εκτελεστές πράξεις αλλά εντάσσονται στη διαδικασία γνωστοποίησης στο φορολογούμενο των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από οικεία έκθεση ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνεται βάσιμη, αποδεκτή και αιτιολογημένη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	54.721,60€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022	27.360,80€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	82.082,40€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.