



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

01/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

1237

Ταχ. Δ/νση : 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του κατοίκου, κατά της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας αιτείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Την από έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
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 του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 110.832,64 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 55.416,32 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 21.563,90 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 187.812,86 €.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε για τον προσφεύγοντα έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων εισοδήματος (ν. 4172/2013), Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, για το φορολογικό έτος 2017. Ο προσφεύγων, κατά το υπό κρίση έτος είχε έδρα επί της οδού και κύρια δραστηριότητα

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Αττικής το οποίο διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το με αριθ. πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (αρ. πρωτ. εισερχομένου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ΕΜΠ σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων έλαβε από την οντότητα, 44 τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 259.469,50 € πλέον ΦΠΑ 62.272,68 €, ήτοι συνολικής αξίας 321.742,18 € τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους.

Εν συνεχεία, συντάχθηκε από τον έλεγχο το με αριθ. πρωτ. Σημείωμα Διαπιστώσεων των άρθρων 28 & 62 του ΚΦΔ μαζί με την σχετική με αριθ. προσωρινή πράξη προκειμένου να καταθέσει τις απόψεις του. Ο προσφεύγων, εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. υπόμνημά του, ωστόσο ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς του ισχυρισμούς που αφορούν τις ως άνω λογιστικές διαφορές και ακολούθως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξη.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου - παραβίασης του άρθρου 17 του ΚΔΔ-Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας. Εν προκειμένω, η έκθεση ελέγχου πάσχει

από πλημμελή αιτιολογία. Η Διοίκηση αρκείται απλώς στην απλή αναγραφή του αριθμού των τιμολογίων χωρίς περαιτέρω ανάλυση κρίνοντας εικονικές τις 44 συναλλαγές χωρίς να αιτιολογεί την κρίση των ελεγκτών και χωρίς να παρατίθεται κάποιο δεδομένο ή έγγραφο σχετικά με τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην προμηθεύτρια εταιρεία από το οποίο να προκύπτει η παράνομη συμπεριφορά της δικής του επιχείρησης.

- **Αντικείμενο φόρου μπορεί να αποτελέσει μόνο το πραγματικό - καθαρό και όχι πλασματικό εισόδημα - Παραβίαση της αρχής της φορολογικής ισότητας.** Η Διοίκηση στηρίζει τον διορθωτικό προσδιορισμό του εισοδήματός του σε υποθετικούς υπολογισμούς και όχι σε πραγματικά δεδομένα, λαμβάνοντας πλασματικά ως έσοδα της επιχείρησής του δαπάνες που αφορούν σε τιμολόγια που νομίμως ήταν καταχωρημένα στα βιβλία της επιχείρησής του και στις επίμαχες ΜΥΦ.
- **Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.** Εν προκειμένω, καταλογίζεται στον ίδιο το υπέρογκο ποσό των 187.812,86 € για παραβάσεις που ούτε αιτιολογούνται ούτε αποδεικνύονται, ενώ ο ίδιος έχει ήδη φορολογηθεί για τον εν λόγω εισόδημα.
- **Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση.** Εν προκειμένω, δεν προκύπτει από πουθενά η τέλεση της φερόμενης ως λήψης εικονικών τιμολογίων, αντιθέτως η Διοίκηση μεταφέρει στον ίδιο το βάρος της απόδειξης της μη εικονικότητας των τιμολογίων.
- **Μη στοιχειοθέτηση της φερόμενης παράβασης- Ανυπαρξία δόλου- Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας.** Ο ίδιος καλόπιστα συναλλάχθηκε με την προμηθεύτρια επιχείρηση και σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να γνωρίζει οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα αυτής. Ο ίδιος νόμιμα παρέλαβε τα επίμαχα εμπορεύματα, τα οποία μεταφέρθηκαν στην επιχείρησή του με μεταφορική εταιρεία και εν συνεχεία έλαβε και τα αντίστοιχα παραστατικά προβαίνοντας νόμιμα στην εξόφλησή τους.

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 εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από

φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015:

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος από την ΥΕΔΔΕ Αττικής για την οντότητα και κύρια δραστηριότητα τα αποτελέσματα του οποίου απεστάλησαν αρχικά στο 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και εν συνεχεία απεστάλησαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το με αριθ. πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο (αρ. πρωτ. εισερχομένου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ΕΜΠ).

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση:

«1. Όσον αφορά τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, υπέβαλλε ανακριβή δήλωση το φορολογικό έτος 2017 καθώς και όσον δε αφορά το Φ.Π.Α., υπέβαλλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις.

2. Το φορολογικό έτος 2017, οι αγορές και οι πωλήσεις της οντότητας έχουν όπως αναλυτικά περιγράφονται στον πίνακα που ακολουθεί όπως προκύπτουν από δηλώσεις τρίτων — αντισυμβαλλομένων

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΞΟΔΑ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
2017	137,24€	2.606.387,20 €
ΣΥΝΟΛΟ	137,24€	2.606.387,20 €

3. Από τα δηλωθέντα ΕΞΟΔΑ (για προσωπικές ανάγκες), το γεγονός ότι δεν έχει αγορές πρώτης ύλης, το γεγονός ότι δεν απασχολεί προσωπικό κατά το φορολογικό έτος 2017 και τα στοιχεία που εκτέθηκαν αναλυτικά παραπάνω προκύπτει ξεκάθαρα ότι η ελεγχόμενη δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.

4. Η δυσαναλογία αγορών-εξόδων - πωλήσεων της οντότητας καθώς και η ανακριβής υποβολή δηλώσεων στη φορολογική αρχή είναι μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας.

5. Από τα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας και τον ΕΦΚΑ προκύπτει ότι η ελεγχόμενη δεν απασχολούσε προσωπικό το έτος 2017 για δραστηριότητα φασόν όπως δηλώνει στην έναρξη της, και όχι για πώληση ετοιμών ενδυμάτων.

6. Η άρνηση ελέγχου της ελεγχόμενης καθώς και ο μη εντοπισμός της σε δηλωθείσες διευθύνσεις, δηλώνουν την αποφυγή των ελεγκτικών υπηρεσιών, με σκοπό να προβαίνει σε εικονικές συναλλαγές.

7. Η έκδοση επιταγών προς τρίτα πρόσωπα μη συναλλασσόμενα με την ελεγχόμενη, με τελικό αποδέκτη την και εξοφλήσεις μέσω τραπεζικού συστήματος από διάφορους τρίτους, γεγονός μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας και γεγονός που χαρακτηρίζει εικονικές συναλλαγές.

8. Όπως προέκυψε από τον έλεγχο της υπηρεσίας μας από τα στοιχεία που αντλήθηκαν μέσω του υποσυστήματος *elenxis* και το *taxis* και από τις απαντήσεις σε αλληλογραφία με τα αρμόδια όργανα, η ελεγχόμενη είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

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

[....]

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η οντότητα δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων (ΤΔΑ, ΤΠΥ) που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών της στοιχείων έτυχαν - για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία της οντότητας της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Σε καμία περίπτωση η σχέση της οντότητας με τις φορολογικές αρχές και τις δημόσιες υπηρεσίες δεν συμβάδιζε με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.»

Επειδή, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση, κατά το υπό κρίση έτος 2017 είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε 44 εικονικά φορολογικά στοιχεία, για τη χρήση 2017, συνολικής καθαρής αξίας 259.469,50 € πλέον Φ.Π.Α. 62.272,68 €, ήτοι συνολικής αξίας 321.742,18 €, τα οποία ο έλεγχος έκρινε εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι ο ίδιος καλόπιστα συναλλάχθηκε με την εκδότρια εταιρεία και προέβη σε νόμιμη εξόφληση των υπό κρίση παραστατικών. Επιπλέον ότι ο έλεγχος βασιζόμενος σε υποθετικούς συλλογισμούς και όχι σε πραγματικά δεδομένα προέβη σε διορθωτικό προσδιορισμό του εισοδήματός του.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων σε κανένα στάδιο του ελέγχου αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή του προσκόμισε παραστατικά εξόφλησης των εν λόγω φορολογικών στοιχείων αλλά ούτε και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο όπως το σύνολο των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων και τα παραστατικά μεταφοράς των εμπορευμάτων που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά, επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος και ο έλεγχος

ορθώς προέβη στην αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

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

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση στην έκθεση ελέγχου, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων και κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

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

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης οικεία έκθεση ελέγχου Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολή προστίμου- Φορολογικό έτος 2017:

Διαφορά φόρου	110.832,64 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	55.416,32 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	21.563,90 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	187.812,86 €

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.