



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 01/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1204

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312350
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 (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. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών. .
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, 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. υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 8.421,93€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας, ποσού 4.210,97€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.148,81€, ήτοι συνολικό ποσό 13.781,71€, λόγω λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 30.140,00€, εκδόσεως των επιχειρήσεων α) και β).....

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμό εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, με αντικείμενο εργασιών για το φορολογικό έτος 2017. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα υπ' αριθ. πρωτ. δελτία πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, με επισυναπτόμενες τις εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ν.4987/2022, σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε έλεγχος - έρευνα στις επιχειρήσεις: α) και β) οι οποίες κρίθηκαν ως εκδότες εικονικών τιμολογίων συνολικά για τη χρήση 2017.

Σύμφωνα με τις ανωτέρω πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η προσφεύγουσα έλαβε στο φορολογικό έτος 2017, τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση, καθαρής αξίας 15.240,00€, πλέον ΦΠΑ 3.657,60€ και δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση καθαρής αξίας 14.900,00€, πλέον ΦΠΑ 3.576,00€.

Ακολούθως, η αρμόδια ελεγκτική αρχή, αποδεχόμενη πλήρως τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, προέβη σε αναδιαμόρφωση των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος της προσφεύγουσας, προσθέτοντας στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη του ελεγχόμενου έτους, ως λογιστική διαφορά, την καθαρή αξία των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε το υπ' αριθ. ΣΔΕ-Κλήση προς ακρόαση με συνημμένο τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος με αριθ. φορολογικού έτους 2017, προκειμένου η προσφεύγουσα να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της, επί των διαπιστωθεισών παραβάσεων.

Σε απάντηση του ως άνω υπ' αριθ. ΣΔΕ και της προσωρινής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, η ελεγχόμενη με το υπ' αριθ. πρωτ. υπόμνημά της, υπέβαλε τις ενστάσεις της ως προς τις διαπιστώσεις του

διενεργηθέντος ελέγχου, ωστόσο οι ισχυρισμοί της δεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο.

Κατόπιν των ανωτέρω, συντάχθηκε η από έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση μερικά ή ολικά, άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, οι ενέργειες των οργάνων των οργάνων των δημοσίων νομικών προσώπων πρέπει να είναι σύμφωνες με τους κανόνες δικαίου.

Ειδικότερα:

- Εφόσον μια επιχείρηση τηρεί με τον προσήκοντα τρόπο τα προβλεπόμενα βιβλία και στοιχεία, στα οποία καταχωρεί με σύννομο τρόπο τις πραγματοποιηθείσες από αυτήν συναλλαγές, οι οποίες -εφόσον νομοθετικά απαιτείται εξοφλούνται με τραπεζικά μέσα- υποβάλλει τις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας και τις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, ουδεμία άλλη λογιστική υποχρέωση έχει.
- Εάν προμηθεύεται διάφορα είδη από επαγγελματία ο οποίος τηρεί νομίμως βιβλία και στοιχεία και δεν είναι φορολογικά ανύπαρκτος, θεωρείται κατά τεκμήριο ότι τελεί καλή πίστη, επομένως η εικονικότητα της συναλλαγής απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή, πολλώ δε μάλλον αφού η φορολογική αρχή εμπιστεύθηκε τις επιχειρήσεις των εκδοτών και νομιμοποίησε την επαγγελματική τους δράση με έναρξη επιτηδεύματος, θεωρήσεις βιβλίων και στοιχείων, αποδοχή των φορολογικών τους δηλώσεων, εφοδιασμό τους με νόμιμα παραστατικά στοιχεία, αναγνώριση της εν γένει φορολογικής τους υποστάσεως.
- Εκείνη δεν είναι σε θέση να γνωρίζει αλλά ούτε και υποχρεούται να γνωρίζει, πολύ περισσότερο να ελέγχει τη νομιμότητα του αντισυμβαλλόμενου. Κάτι τέτοιο άλλωστε θα συνιστούσε παράνομη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης εικονικότητας της συναλλαγής.
- Όλα τα παραστατικά που αποδέχτηκε από τις εν λόγω εταιρείες αφορούν σε ανταλλακτικά επισκευής αμαξώματος αυτοκινήτων, ήτοι εντός του αντικειμένου εργασιών της επιχείρησής της και εξοφλήθηκαν μέσω κατάθεσης σε τραπεζικό λογαριασμό, σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στη φορολογική αρχή τιμολόγια και αποδεικτικά καταθέσεων, γεγονός που συνιστά τεκμήριο περί της μη εικονικότητας των ελεγχόμενων συναλλαγών και της καλής πίστης που εν προκειμένω επέδειξε.
- Μετά την παρέλευση μεγάλου χρονικού διαστήματος είναι πρακτικά αδύνατον να ελεγχθεί η αποδιδόμενη παράβαση της εικονικότητας από την ελέγχουσα αρχή, καθόσον το γεγονός που επικαλείται η φορολογική αρχή ότι δεν βρέθηκαν οι επιχειρήσεις στη δηλωθείσα έδρα τους
- δεν μπορεί να αποδειχτεί με βεβαιότητα εκ των υστέρων, δεδομένου ότι μπορεί κατά την ελεγχόμενη χρήση οι εταιρείες αυτές να λειτουργούσαν στη δηλωθείσα ή σε άλλη διεύθυνση και πλέον να μη βρίσκονται εκεί.

2. Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται παντελούς αιτιολογίας καθόσον δεν αναφέρονται έστω και υποτυπωδώς οι λόγοι οι οποίοι οδήγησαν στη διαπίστωση της συγκεκριμένης αποδοθείσας, στην επιχείρησή της, παράβασης. Η φορολογική αρχή δεν επικαλέστηκε ούτε απέδειξε τη μη καταβολή, εκ μέρους της επιχείρησης της προσφεύγουσας, άμεσων και

έμμεσων φόρων. Η δε παντελής έλλειψη αιτιολογίας της πράξης δεν θεραπεύεται από τα διαλαμβανόμενα στη συνημμένη σε αυτή έκθεση ελέγχου, η οποία σε καμία περίπτωση δεν υποκαθιστά την πράξη επιβολής προστίμου αλλά μόνο τη συμπληρώνει ως προς τα ειδικότερα στοιχεία της. Εξίσου αναπαιτούμενη είναι και η έκθεση ελέγχου καθώς δεν αναγράφονται τα λεπτομερή προσδιοριστικά δεδομένα των οικείων εντολών ελέγχου και των αντίστοιχων προσκλήσεων για προσκόμιση στοιχείων:

- Αόριστη αναγραφή εντολών ελέγχου.
- Ανυπαρξία των στοιχείων του υπογράφοντος, της ημερομηνίας σύνταξης αυτών.
- Η έκθεση ελέγχου στερείται αριθμού με μόνο προσδιοριστικό στοιχείο την ημερομηνία έκδοσης και υπογραφής της.

3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης.

4. Η επιχείρηση της προσφεύγουσας είναι πραγματική και υπέβαλλε νομότυπα όλες τις απαραίτητες φορολογικές δηλώσεις ως όφειλε, όπως αποδεικνύεται και από τα προσκομισθέντα αποδεικτικά στοιχεία. Τουναντίον, στην έκθεση ελέγχου ουδεμία μνεία γίνεται σε κάποια παράβασή της, από την οποία να αποδεικνύεται η εικονικότητα των συναλλαγών της με τις ελεγχόμενες ως εικονικές εταιρείες. Ο έλεγχος αρκείται στην παρουσίαση πορισμάτων που αφορούν τις ελεγχόμενες ως εικονικές εταιρείες.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η προσφεύγουσα, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε, προς επίρρωση των ισχυρισμών της:

- Πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης του Δήμου
- Στοιχεία μητρώου επιχειρήσεων από την ΑΑΔΕ (έναρξη δραστηριότητας).
- Έγγραφο στοιχείων ΜΥΦ (καταστάσεις συναλλαγών-έσοδα & έξοδα).
- Δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε1), έντυπο Ε3 και την υπ' αριθ. πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, για το φορολογικό έτος 2017.
- Δηλώσεις ΦΠΑ 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου 2017.

Ως προς τον 1^ο , 2^ο και 4^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

➤ **Σχετικά με τα στοιχεία της εντολής και την έκθεση ελέγχου**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος της πράξης προσδιορισμού του φόρου και το αντικείμενο στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η

οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της έκθεσης ελέγχου καθορίζεται με απόφαση του Διοικητή.».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. **ΔΕΛ Α 1198414 ΕΞ 30.12.2013** απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε., ορίζεται ότι: «Ο τύπος της έκθεσης ελέγχου θα έχει τη μορφή του συνημμένου υποδείγματος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 23 «Εξουσίες φορολογικής διοίκησης» του ν.4987/2022», ορίζεται ότι: «2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14. β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης..».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 25 «Είσοδος σε εγκαταστάσεις» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.».

Επειδή, το διαδικαστικό δίκαιο περιέχει κανόνες συμπεριφοράς της διοίκησης κατά την προετοιμασία της διοικητικής πράξης ή κατά διαφορετική προσέγγιση, τον τρόπο διαμόρφωσης της απόφασης της διοίκησης. Η διαδικασία εντάσσεται στην εξωτερική νομιμότητα της πράξης [Κ. Γώγος, Διαδικαστικά σφάλματα και ακύρωση των διοικητικών πράξεων, σελ. 36-37].

Επειδή, η εντολή ελέγχου αποτελεί ουσιώδες στάδιο της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς εκτός του ότι αποτελεί την αρχή του φορολογικού ελέγχου, οριοθετεί τα αντικειμενικά και χρονικά πλαίσια, εντός των οποίων επιτρέπεται να διενεργήσουν ελεγκτικές

πράξεις οι εντολοδόχοι φορολογικοί υπάλληλοι. Ελαττώματα εξάλλου της εντολής ελέγχου είναι δυνατόν να καταστήσουν αναρμόδια τα ελεγκτικά όργανα και να προκαλέσουν ακυρότητες της σχετικής καταλογιστικής φορολογικής πράξης [Φορολογική διαδικασία, Ευσ. Μπακάλης – Π. Πανταζόπουλος, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σελ. 78]. Η εντολή ελέγχου πρέπει να είναι έγγραφη, ειδική και ορισμένη, τούτέστιν να αναγράφει με σαφήνεια τα ελεγκτέα φορολογικά αντικείμενα και τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους.

Επειδή, από τις προπαρατεθείσες διατάξεις συνάγεται σαφώς ότι ο ρητός, σαφής και ειδικός καθορισμός του αντικειμένου ελέγχου, ήτοι του είδους της φορολογίας και της φορολογικής περιόδου που θα ελεγχθούν, αποτελεί αναγκαίο στοιχείο της εντολής ελέγχου. Το δε περιεχόμενο της εντολής ελέγχου, οριοθετεί το πλαίσιο διεξαγωγής του φορολογικού ελέγχου, επομένως τυχόν υπέρβαση αυτού συνεπάγεται την έλλειψη νομιμότητας των σχετικών ενεργειών των ελεγκτικών οργάνων. Η εντολή δε αυτή, πρέπει να δίδεται εγγράφως και να τροποποιείται εγγράφως εάν υπάρξει σχετική ανάγκη προς τούτο, όπως ειδικότερα όταν ανακύψει η ανάγκη επέκτασης της εντολής όσον αφορά τα φορολογικά αντικείμενα ή την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, κατόπιν σχετικών ευρημάτων του ελέγχου.

Επειδή, εν προκειμένω, κατόπιν των υπ' αριθ. πρωτ. δελτίων πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, εκδόθηκε η υπ' αριθ. (σε αντικατάσταση της) εντολής ελέγχου, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, για τη διενέργεια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2017. Η εν λόγω εντολή, η οποία αποτελεί στοιχείο του φακέλου της υπό κρίση προσφυγής, έχει εκδοθεί νομίμως και περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που προβλέπονται από τα οριζόμενα στις διατάξεις των **άρθρων 23 και 25 του ν.4987/2022**, ενώ η έκθεση ελέγχου έχει συνταχθεί σύμφωνα με τον τύπο που ορίζεται στην υπ' αριθ. **ΔΕΛ Α 1198414 ΕΞ 30.12.2013** απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε..

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η προσβαλλόμενη πράξη, δεδομένου ότι στηρίζεται σε έγκυρη εντολή ελέγχου, είναι καθόλα νόμιμη, αφού τηρήθηκε πλήρως η διαδικασία του ΚΦΔ, ενώ και έκθεση ελέγχου έχει εκδοθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΔ, ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας αυτών λόγω έλλειψης νομιμότητας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

➤ **Σχετικά με τη λήψη εικονικών τιμολογίων**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 23 «Εξουσίες φορολογικής διοίκησης» του ν.4987/2022**, ορίζεται ότι: **«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων [...]. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.[...]. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» 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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου 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 τις διατάξεις του άρθρου 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: [...] 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, στο άρθρο 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 το άρθρο 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 στο άρθρο 171 του ν. 2717/1999 (Κ.Διοικ.Δικ.) 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 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).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα υπ' αριθ. πρωτ. και δελτία πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκε η λήψη εικονικών τιμολογίων από την προσφεύγουσα, εκδόσεως των επιχειρήσεων Ειδικότερα διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε τα κάτωθι παραστατικά:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘ. ΚΑΙ ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΚΔΟΤΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	ΔΑΤ	.....	.....	.....	2.950,00	708,00
2	ΔΑΤ	.....	.....	.....	3.600,00	864,00
3	ΔΑΤ	.....	.....	.....	3.610,00	866,40
4	ΔΑΤ	.....	.....	.....	5.080,00	1.219,20
5	ΔΑΤ	.....	.....	.....	7.000,00	1.680,00
6	ΔΑΤ	.....	.....	.....	7.900,00	1.896,00
ΣΥΝΟΛΑ					30.140,00	7.233,60

Επειδή, τα φορολογικά στοιχεία αξίας 30.140,00€ έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας, και έχουν ληφθεί υπόψη στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, μειώνοντας ισόποσα τα φορολογητέα κέρδη.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι ως άνω συναλλαγές είναι πραγματικές καθώς όλα τα παραστατικά που αποδέχτηκε από τις εν λόγω εταιρείες αφορούν σε ανταλλακτικά επισκευής αμαξώματος αυτοκινήτων, ήτοι εντός του αντικειμένου εργασιών της επιχείρησής της και εξοφλήθηκαν μέσω κατάθεσης σε τραπεζικό λογαριασμό.

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω δελτία πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ και τις συνημμένες εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ν.4987/2022, οι διατυπώσεις και τα πορίσματα των οποίων έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, αναφέρεται ότι οι εταιρείες κρίθηκαν ως εκδότες εικονικών τιμολογίων συνολικά για τη χρήση 2017, καθώς δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσουν τις επίμαχες συναλλαγές με την προσφεύγουσα.

Ειδικότερα:

Ι. Διαπιστώσεις για την εταιρεία

Στην από έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ για την ελεγχόμενη εταιρείαγια τα έτη 2015 έως 2018, αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...] ΠΟΡΙΣΜΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

► Εκτός από την τακτική των πολλών δηλωθεισών διευθύνσεων ως επαγγελματική έδρα προκύπτει ξεκάθαρα η πρόθεση της ελεγχόμενης να μην εντοπισθεί ποτέ από την φορολογική αρχή ώστε να μην θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία για την ορθή διαπίστωση των συναλλαγών της, η ελεγχόμενη όρισε ως Διαχειριστή τον όπου σύμφωνα με τη Διεύθυνση Ασφάλειας Αττικής εμφανίζεται στα αρχεία τους ως άστεγος και με απολεσθέντα Α.Δ.Τ. χωρίς όμως να δηλωθεί.

► Σε ότι αφορά τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, από ενάρξεώς της υπέβαλλε ανακριβή δήλωση το 2016 (χρήση 2015) , το 2017(χρήση 2016) ενώ ΔΕΝ ΥΠΕΒΑΛΛΕ για τα φορολογικά έτη 2017 – 2018, σε ότι δε αφορά τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., υπέβαλλε πιστωτικές στις χρήσεις 2015-2016-2017 και 2018 μηδενικές.

► Τα φορολογικά έτη 2015 έως 2018 , οι αγορές και οι πωλήσεις της οντότηταςέχουν όπως αναλυτικά περιγράφονται στον πίνακα που ακολουθεί όπως προκύπτουν από δηλώσεις τρίτων – αντισυμβαλλομένων

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΑΓΟΡΕΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
2015	173.838,87 €	162.471,00 €
2016	10.000,00 €	465.383,30 €
2017	124.481,28 €	3.068.575,58 €
2018	0,00 €	39.820,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	308.320,15€	3.736.249,88 €

► Από τις αγορές, το γεγονός ότι δεν απασχολεί προσωπικό 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.

► Το πλήθος των αγορών βάσει των στοιχείων που άντλησε ο έλεγχος από το σύστημα *elenxis* και *taxis* αφορούν προσωπικές του ανάγκες (είδη υγιεινής διατροφής-είδη γυμναστηρίου) μη σχετικές με την δραστηριότητα του.

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

► Από τα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας και τον ΕΦΚΑ προκύπτει η ελεγχόμενη δεν απασχολούσε προσωπικό.

► Η έκδοση επιταγών από τρίτα πρόσωπα μη συναλλασσόμενα με την ελεγχόμενη, με τελικό αποδέκτη την και εισπράξαντα τον ΑΣΤΕΓΟ διαχειριστή κο καθώς και οι χρεοπιστώσεις την ίδια ημερομηνία στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα, υποδηλώνουν την πρόθεση να καλύψει εξοφλήσεις μέσω τραπεζικού συστήματος από διάφορους τρίτους, γεγονός μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας και γεγονός που χαρακτηρίζει εικονικές συναλλαγές.

► 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.

► 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.

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

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

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

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

► 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.

► Σε ότι αφορά τη δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΔΕΝ ΥΠΠΕΒΑΛΛΕ, στις χρήσεις 2017-2018. Στις χρήσεις 2019 και 2020 δεν εμφανίζει συναλλαγές αλλά δεν υπέβαλλε μηδενικές ΔΦΕ ούτε προέβη σε διακοπή δραστηριότητας.

► Από τον παρόντα έλεγχο κρίθηκαν εικονικές οι συναλλαγές της οντότητας που απεδείχθησαν από την έρευνα και τα έγγραφα στοιχεία. [...]».

II. Διαπιστώσεις για την εταιρεία

Στην από έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ για την ελεγχόμενη εταιρεία, για τα έτη 2017 έως 2019, αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...] ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

► Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη οντότηταείναι εικονικά για τους κάτωθι κυρίως λόγους:

► Όπως προκύπτει από το σύστημα elenxis και taxis η ελεγχόμενη οντότηταυπέβαλλε δήλωση έναρξης εργασιών στις με ποικίλες δραστηριότητες όπως,

► Το αντικείμενο δραστηριότητας της οντότητας σκοπίμως περιλαμβάνει εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών και ειδών, έτσι ώστε να μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτών – επιχειρήσεων, διαφόρων δραστηριοτήτων.

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

► Η οντότητα αναζητήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της, η οποία όπως προέκυψε από την τηλεφωνική επικοινωνία με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου η μίσθωση πλέον δεν είναι σε ισχύ, ο έλεγχος θυροκόλλησε, λόγω απουσίας, στην κατοικία του διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας πρόσκληση, δίχως όμως να ανταποκριθεί στην πρόσκληση του ελέγχου.

► Οι αγορές και οι πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας όπως αυτές προέκυψαν από τις υποβληθείσες ΜΥΦ έχουν ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ – ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	ΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΑΓΟΡΕΣ
2017	12.018.157,51€	11.237.532,49€
2018	12.098.883,10€	12.488.712,16€
2019	2.284.942,68€	19.762,06€
ΣΥΝΟΛΟ	26.401.983,29€	23.746.006,71€

► Η ελεγχόμενη από το μηχανογραφικό σύστημα της Υπηρεσίας και ειδικότερα από τα υποσυστήματα NEO TAXIS και ELENXIS προκύπτει ότι βασικά δεν απασχολεί προσωπικό παρά

μόνο μια υπάλληλο γραφείου από 14/11/2016 έως 12/09/2018, οι ανωτέρω φερόμενες αγορές προέρχονται από ένα κυρίως προμηθευτή, του οποίου τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, για τα ελεγχόμενα έτη, έχουν κριθεί εικονικά από άλλο έλεγχο της υπηρεσίας μας, φέρεται δε να διενεργεί πωλήσεις και παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας. Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, δηλώνει χρηματικά ποσά τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων. Συγκεκριμένα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ
2017	1.788.974,63€	1.750.336,93€
2018	4.610.356,90€	4.574.995,19€
2019	2.249.398,58€	19.762,06€
ΣΥΝΟΛΟ	8.648.730,11€	6.345.094,18€

Οι εισροές και εκροές αποκλίνουν σημαντικά και από τις υποβληθείσες ΜΥΦ και από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

► Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός της υποβλήθηκαν με άλλα ποσά και συγκεκριμένα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ
2017	6.634.606,84€	235.801,14€
2018	12.345.023,16€	199.144,70€
2019	94.186,44€	170,28€

► Από την λήπτρια οντότητα, η οποία είναι και ο βασικός προμηθευτής, ουδέν αποδεικτικό στοιχείο εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων προσκομίσθηκε στον έλεγχο.

► Από το γεγονός ότι, η οντότητα δεν απασχολεί προσωπικό παρά μόνο μια υπάλληλο γραφείου από 14/11/2016 έως 12/09/2018, και τα στοιχεία που εκτέθηκαν αναλυτικά παραπάνω προκύπτει ξεκάθαρα ότι δεν ήταν συναλλακτικά υπαρκτή και δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.

► 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.

► Τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν στα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 από την οντότητα, προς τις λήπτριες οντότητες των πινάκων 1, 2, και 3, κρίνονται από τον παρόντα έλεγχο εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τους και συγκεκριμένα:

[...]

► Η ελεγχόμενη οντότηταεξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία. Η ωφέλεια δε αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά

στοιχεία, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο δημόσιο.

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

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

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

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

► Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότηταδεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων 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 οντότητας χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότες οντότητα 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.

► Από τον παρόντα έλεγχο κρίθηκαν εικονικές οι συναλλαγές της οντότητας που απεδείχθησαν από την έρευνα και τα έγγραφα στοιχεία. [...]

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε, τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου, όσο και με την παρούσα προσφυγή, αποδεικτικά κατάθεσης σε τραπεζικούς λογαριασμούς των ελεγχόμενων από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ εταιρειών, ήτοι το υπ' αριθ. καταθετήριο στην ποσού 18.476,00€ και τα με ημερομηνία δελτία κατάθεσης στην τράπεζα ποσού 8.897,60€ και 10.000,00€ αντίστοιχα.

Επειδή, ωστόσο τα ως άνω δελτία κατάθεσης δεν κρίθηκαν από τον έλεγχο, ως ικανά και πρόσφορα στοιχεία για την απόδειξη της μη εικονικότητας των συναλλαγών καθώς, από την επισκόπηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των ελεγχόμενων εταιρειών, όπως αναφέρεται στις από εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ για τις εκδότες εταιρείες, διαπιστώθηκε ότι για κάθε ποσό κατάθεσης γίνονταν αμέσως αναλήψεις πολλές φορές ακόμη και την ίδια ημέρα, γεγονός μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας και γεγονός που χαρακτηρίζει τις εικονικές συναλλαγές.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 506/2012 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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 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 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.)

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, καταρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως 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, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 «Φορολογητέο εισόδημα» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, στο άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι: «[...] 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 εν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.[...]».

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 επιχείρησής 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 τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν.4987/2022, 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, στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του παρόντος ελέγχου υπήρξε η λήψη από την προσφεύγουσα τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση καθαρής αξίας 15.240,00€, πλέον ΦΠΑ 3.657,60€ και δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση καθαρής αξίας 14.900,00€, πλέον ΦΠΑ 3.576,00€.

Επειδή, από τις εκθέσεις μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτές, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά στο σύνολό τους. Συνεπώς δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης για τον προσφεύγοντα.

Επειδή, σύμφωνα και με τα διαλαμβανόμενα στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, η καταβολή της αξίας των υπό κρίση τιμολογίων, δεν αποτελεί κρίσιμο στοιχείο για την απόδειξη της αλήθειας των συναλλαγών, ήτοι της πραγματοποίησης τους.

Επειδή, η προσφεύγουσα, η οποία είχε το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία όπως πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης, εκτύπωση αποκλίσεων εσόδων και εξόδων, έτους 2017 από την εφαρμογή συγκεντρωτικών καταστάσεων (ΜΥΦ) της ΑΑΔΕ, δηλώσεις ΦΠΑ, έντυπο Ε1 κλπ, τα οποία δεν αποδεικνύουν την αλήθεια των υπό κρίση συναλλαγών και δεν αποτελούν επαρκή τεκμήρια ικανά να διαφοροποιήσουν το πόρισμα του ελέγχου,

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στη με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και στις εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ΚΦΔ, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της υπό κρίση προσφυγής, με ημερομηνίες θεώρησης και και ελεγχθείσες επιχειρήσεις τις: α) και β) αντίστοιχα, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα ως αντικείμενη ευθέως στην αρχή της χρηστής και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, καθώς και της αρχής της αναλογικότητας, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και η προσφεύγουσα, 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 με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη και περιγράφεται επαρκώς στην σχετική έκθεση ελέγχου με αναλογικότητα και επιείκεια, στο πλαίσιο όμως της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης.

Επειδή, περαιτέρω, 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, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2017

- Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά Χρεωστικού ποσού Φ.Ε.	8.421,93 €	8.421,93 €
Πρόστιμο φόρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	4.210,97 €	4.210,97 €
Εισφορά αλληλεγγύης	1.148,81€	1.148,81€
Σύνολο φόρου για καταβολή	13.781,71 €	13.781,71 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.