



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου Αθήνα

Ταχ. Κώδικας : 10440

Τηλέφωνο : 2131312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 08/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1324

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (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 υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [Α.Α.Δ.Ε.] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

δ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ 1440/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα, ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά της με αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία υποβλήθηκε 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 τη με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα, που ασκεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «άλλες εργασίες ολοκλήρωσης (αποπεράτωσης) κτιρίων και τελειώματος Π.Δ.Κ.Α», φόρος εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, ποσού 46.564,20 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 23.282,10 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 9.241,18 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 79.087,48 ευρώ. Ο έλεγχος πρόσθεσε στα φορολογικά του αποτελέσματα ως λογιστική διαφορά την καθαρή αξία ποσού 103.476,00 ευρώ, διακοσίων τριάντα εννέα (239) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, σε εκτέλεση της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε ο έλεγχος της ίδιας ΔΟΥ στην ατομική επιχείρηση του (εισόδημα, ΦΠΑ και ν.4987/2022), ή οποία κρίθηκε εικονική στο σύνολό της για την χρήση 2017 και εξέδωσε στον προσφεύγοντα διακόσια τριάντα εννιά (239) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 103.476,00 ευρώ για το έτος 2017.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της με αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1) Απαράδεκτο του τύπου της με αριθ. προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης.

Δύο στοιχεία της ημερομηνίας της ως άνω πράξης και συγκεκριμένα η ημέρα και ο μήνας έκδοσης, έχουν υποστεί εκ των υστέρων αλλοίωση από τρίτο πρόσωπο, όπως προκύπτει από μια οπτική εξέταση της εν λόγω πράξης.

2) Η Φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι η ατομική επιχείρηση του δεν λειτουργούσε πραγματικά κατά το έτος 2017.

Όπως αναφέρεται στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 και 2018, της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, στον χώρο των εγκαταστάσεων της ως άνω ατομικής επιχείρησης υπήρχε μια ταμπέλα στην οποία αναγράφονταν διάφορες πληροφορίες για αυτήν. Επομένως, κάθε καλόπιστος τρίτος θα σχημάτιζε την πεποίθηση ότι συναλλάσσεται με νομίμως υφιστάμενη και λειτουργούσα επιχείρηση. Επιπροσθέτως, από την ως άνω έκθεση προκύπτει, ότι οι περισσότεροι που είχαν συναλλαγές με την εν λόγω ατομική επιχείρηση, είχαν προφανώς την πεποίθηση ότι λειτουργεί νομίμως (βλ. σελ. 29, 32 και 38).

Η ατομική επιχείρηση του, είναι φορολογικά υπαρκτή. Το γεγονός αυτό είχε ως αποτέλεσμα να τελεί σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής (ΣτΕ 1773/2010, 466/2008, 1644/2007 και 3518/2006), καθώς δεν είχε λόγο να αμφιβάλλει ως προς την ύπαρξη ή μη της εν λόγω επιχείρησης.

Το συμπέρασμα της εν λόγω έκθεσης, που αναφέρει ότι το 95% των συναλλαγών της επιχείρησης του ήταν εικονικές (σελ. 38), είναι αυθαίρετο, αφού δεν παρατίθεται κανένα στοιχείο από το οποίο να μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι μέρος των φορολογικών στοιχείων που εξέδιδε η επιχείρηση ήταν εικονικό.

3) Ανάπτυξη της επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησής του κατά το φορολογικό έτος 2017.

Η ατομική του επιχείρηση κατά το έτος 2017 είχε αναπτύξει επαγγελματικές συναλλαγές με διάφορες επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών στον χώρο του τουρισμού. Για τον σκοπό αυτό, προμηθευόταν μεγάλο μέρος των πρώτων υλών που χρειαζόταν για τα οικοδομικά έργα που είχε αναλάβει, από την επιχείρηση εμπορίας οικοδομικών υλικών του Το σύνολο των έργων υλοποιήθηκαν κανονικά και για όλες μάλιστα τις εργασίες που εκτέλεσε, είχε εκδώσει το σύνολο των φορολογικών στοιχείων.

Το σύνολο των παραστατικών πώλησης οικοδομικών υλικών που έλαβε από την επιχείρηση του ήταν πραγματικό και αντιστοιχούσε σε αγορές που είχε πραγματοποιήσει από τον εν λόγω επιτηδευματία, καθώς είχε αναλάβει διάφορα έργα και είχε εισπράξει λόγω της εκτέλεσης και ολοκλήρωσης των έργων αυτών το ποσό των 213.198,00 ευρώ περίπου. Συνεπώς, δεν καταλείπεται καμία αμφιβολία περί της αγοράς οικοδομικών υλικών από τον ως άνω επιτηδευματία συνολικής αξίας 128.310,24 ευρώ, καθώς, εάν δεν είχε προμηθευτεί αυτά τα υλικά, δεν θα μπορούσε να φέρει εις πέρας τις εργασίες που είχε αναλάβει.

4) Επί της εξόφλησης του με αριθμό τιμολογίου που έλαβε από το
Η εξόφληση του ως άνω τιμολογίου έγινε με την έκδοση τραπεζικής επιταγής ποσού 4.000 ευρώ την οποία προσκομίζει και η οποία εκδόθηκε στις από την τράπεζασε διαταγή του, προς το Με την ίδια τραπεζική επιταγή, προέβει στην εξόφληση και άλλων χρηματικών υποχρεώσεων του προς τον ως άνω επιτηδευματία και συγκεκριμένα των με αριθ. τιμολογίων.

5) Ανάκληση εκ μέρους του της δήλωσής του περί εικονικότητας των τιμολογίων του, φορολογικού έτους 2017, όσον αφορά την επιχείρησή του.
Η από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 και 2018, της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, επικαλείται ως αποδεικτικό στοιχείο της εικονικότητας των υπό κρίση τιμολογίων που έλαβε η επιχείρησή του από το, Υπεύθυνη Δήλωση του τελευταίου, σχετικά με την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων. Ωστόσο, ο προέβη σε υποβολή νεότερης Υπεύθυνης Δήλωσης με την οποία δηλώνει ότι τα υπό κρίση τιμολόγια δεν ήταν εικονικά, αλλά αφορούσαν συναλλαγές που όντως πραγματοποιήθηκαν, στο πλαίσιο προμήθειας οικοδομικών υλικών.

6) Αναφορικά με τη μεταφορά των υλικών από την εγκατάσταση της επιχείρησης του προς τις εγκαταστάσεις της επιχείρησής του.
Τα οικοδομικά υλικά που προμηθευόταν από την επιχείρηση του, αποστέλλονταν στις εγκαταστάσεις της επιχείρησής του με οχήματα ιδιοκτησίας του ως άνω επιτηδευματία. Ο είχε εκδώσει το με αριθ. Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής το οποίο προσκομίζει, από το οποίο προκύπτει ότι ο εν λόγω επαγγελματίας οδηγός είχε αναλάβει την μεταφορά υλικών προς την επιχείρησή του έναντι αμοιβής 661,22 ευρώ.

Η μεταφορά οικοδομικών υλικών, για την αγορά των οποίων είχαν εκδοθεί τιμολόγια φορολογικού έτους 2017, δεν έγινε μόνο με το όχημα με αριθμό κυκλοφορίας

.....ιδιοκτησίας του, αλλά και με άλλα οχήματα και μεταφορείς, καθώς και με μεταφορές του προς αυτόν.

7) Λοιπά έξοδα της επιχείρησής του από τα οποία προκύπτει η πραγματική άσκηση οικονομικής δραστηριότητας.

Η επιχείρησή του αποτελεί μια πλήρως λειτουργούσα οικονομική οντότητα και επομένως δεν μπορεί βασίμως να υποστηριχθεί ότι σκοπός της ήταν η έκδοση ή η λήψη εικονικών τιμολογίων. Αναλαμβάνει έργα με αντισυμβαλλόμενους σοβαρές επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων Ανώνυμες Εταιρείες που δραστηριοποιούνται χρόνια στον κλάδο τους και έχουν ισχυρή φήμη στις συναλλαγές, όπως ο

Προσκόμισε στην αρμόδια ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης αποδεικτικά προμήθειας καυσίμων (πετρελαίου κίνησης) για το έτος 2017, καθώς και λοιπά παραστατικά παροχής υπηρεσιών προς την επιχείρησή του, από τα οποία προκύπτουν επαγγελματικές δαπάνες κατά το φορολογικό έτος 2017.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 «Περιεχόμενο και τύπος» του ν.2690/1999 (ΚΔΔ) ορίζεται ότι :

«Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής ή ενδικοφανούς προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης.».

Επειδή, σύμφωνα με τη ΣτΕ 2282/2014 ορίζεται ότι:

«Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ερμηνευόμενων ενόψει της αρχής της νομιμότητας της διοικητικής δράσης, ναι μεν η διοικητική πράξη, όπως το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου, πρέπει να φέρει την ημερομηνία έκδοσής της, διότι με βάση την χρονολογία αυτή κρίνεται το νομικό και πραγματικό καθεστώς που είναι ληπτέο υπόψη για την εγκυρότητά της, αλλά, η έλλειψη του ως άνω στοιχείου, το οποίο είναι ουσιώδες και καταρχήν αναγκαίο για τη νομιμότητα της πράξης, δεν επάγεται ακυρότητα αυτής σε

περίπτωση, κατά την οποία από το όλο περιεχόμενο της πράξης ή/και τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης συνάγεται ότι αυτή εκδόθηκε μεταξύ δύο συγκεκριμένων ημερομηνιών, ο δε καθορισμός της ακριβούς χρονολογίας έκδοσής της δεν ασκεί επιρροή στην ανεύρεση του κρίσιμου για την επίλυση της διαφοράς νομικού και πραγματικού καθεστώτος, το οποίο δεν μεταβλήθηκε ανάμεσα στις δύο αυτές ημερομηνίες

Επειδή, εν προκειμένω η ημερομηνία που αναγράφεται στην προσβαλλόμενη πράξη είναι η, όπως και η ημερομηνία της οικείας έκθεσης ελέγχου. Σε καμία περίπτωση δεν καταλείπεται αμφιβολία επί της ημερομηνίας αυτής, παρά το ότι υπάρχει μια δυσχέρεια στην ανάγνωσή της λόγω της αποστολής της με ηλεκτρονική κοινοποίηση και ενδεχομένως κακή ανάλυση που μπορεί να έχει, λόγω ακριβώς της μεσολάβησης αυτής (της ηλεκτρονικής ανάρτησης). Λανθασμένα ο προσφεύγων και με βάση τις παραπάνω διατάξεις, προτείνει την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς, σε καμία περίπτωση δεν καταλείπεται αμφιβολία επί της ημερομηνίας που αναγράφει.

Ως προς τον 2ο, 3ο, 6ο και 7ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις 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 ν.4987/2022, 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 του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

« Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α)... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις 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 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, 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 17 «Αιτιολογία» του ν.2690/1999 (ΚΔΔ), 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 του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» 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 μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, 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, στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 και 2018, της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα αναφέρεται ότι για τη διενέργεια του ελέγχου, λήφθηκε υπόψη η από έκθεση φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017, της ίδιας ΔΟΥ, που αφορούσε την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ:, η οποία κρίθηκε εικονική στο σύνολό της για το φορολογικό έτος 2017 και κατά συνέπεια όλα τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων από τον με ΑΦΜ: είναι εικονικά.

Επειδή, ειδικότερα, στην από έκθεση φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017, της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, που αφορούσε έλεγχο στον με ΑΦΜ:, αναφέρονται τα εξής:

«Συμπέρασμα:

Σύμφωνα με τα στοιχεία που παρουσιάστηκαν οι φερόμενες ως επαγγελματικές εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου (.....) είχαν κατά πολύ μικρότερη παραγωγικότητα από αυτή που παρουσιάζει μέσα από τα τιμολόγια των πωλήσεων του.

Δεν εμφανίζεται να διαθέτει κατάλληλο επαγγελματικό εξοπλισμό για την εξόρυξη των ποσοτήτων που παρουσιάζει μέσα από τα τιμολόγια των πωλήσεών του.

Δεν διαθέτει προσωπικό για να υποστηρίξει την παραγωγή και διάθεση αυτού του μεγέθους των πωλήσεων. Στα τιμολόγια που έχει εκδώσει ο ελεγχόμενος προς τον κ. αναγράφονται για την μεταφορά των υλικών τα παραπάνω Φ.Ι.Χ., οι ιδιοκτήτες των οποίων δεν έχουν εκδώσει ΤΠΥ για την μεταφορά τους σε κανένα από τους 2 αντισυμβαλλόμενους. Επιπροσθέτως ο κ., ιδιοκτήτης του μας δήλωσε ότι ουδέποτε εκτέλεσε μεταφορές από και προς τις εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου.

Ο ίδιος ο ελεγχόμενος δηλώνει με υπεύθυνη δήλωση του ότι όλα τα τιμολόγια που έχει εκδώσει προς τον κ. είναι εικονικά.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος κρίνει το σύνολο των τιμολογίων που έχει εκδώσει ο ελεγχόμενος προς τον κ. για την χρήση 2017 ως εικονικά.

Μετά από τα παραπάνω:

ο έλεγχος κρίνει ότι η επιχείρηση κ. κατά το φορολογικό έτος 2017 δεν πραγματοποίησε τις συναλλαγές που περιγράφονται με τους παραπάνω αντισυμβαλλόμενους, γεγονός που επιβεβαίωσε και ο ίδιος με την υπ' αριθμ. Υπεύθυνη Δήλωση του, στην οποία δήλωσε στην υπηρεσία μας ότι κατά την χρήση 2017 όλα τα παραστατικά που έχουν εκδοθεί από τον ίδιο προς 14 από τους παραπάνω 18 αντισυμβαλλόμενους είναι εικονικά και δεν πραγματοποιήθηκε καμία εργασία-μεταφορά-πώληση πέτρας προς αυτούς.».

Επειδή, συμπερασματικά, τα υπό κρίση τιμολόγια εκδόσεως του με Α.Φ.Μ.:
....., έχουν εκδοθεί από συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, η δε φορολογική αρχή, διασταύρωσε, τεκμηρίωσε και απέδειξε με τρόπο αδιαμφισβήτητο τη συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη των τιμολογίων αυτών, όπως προκύπτει από τις επιμέρους παραδοχές της έκθεσης ελέγχου που τον αφορά και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης. Από τη συνολική θεώρηση των στοιχείων που παρατίθενται στις εκθέσεις ελέγχου, προκύπτει με βεβαιότητα ότι ο εκδότης των επίδικων φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό (έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος στην αρμόδια ΔΟΥ, θεώρησε στοιχεία κλπ), αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο και εφόσον ο παραπάνω εκδότης ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτος, δεν υφίσταται θέμα καλής πίστης από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 και 2018, της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα, αναφέρονται τα εξής:

« 9. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

1. Η ελεγχόμενη επιχείρηση για την χρήση 2017 έλαβε διακόσια τριάντα εννέα (239) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο των συναλλαγών της με τον συνολικής καθαρής αξίας 103.476,00€ πλέον ΦΠΑ 24.834,24 €, με αποτέλεσμα ως λήπτης των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων, να ωφεληθεί με το ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2017 που εξέπεσε εις βάρος του Ελληνικού Δημοσίου καθώς και να ωφεληθεί και στην φορολογία εισοδήματος...».

Επειδή, επιπλέον, στην οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, αναγράφεται κάθε στάδιο της διαδικασίας ελέγχου, με πλήρη έκθεση των πραγματικών περιστατικών και των ευρημάτων του ελέγχου, τα οποία παρουσιάζονται αναλυτικά και σε πίνακες, ενώ για κάθε διαπίστωση του ελέγχου προηγείται η παράθεση της αιτιολογίας σε σχέση και με τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος και τη συνεργασία που επιδεικνύει για την πρόοδο του ελέγχου. Επιπροσθέτως, ο προσφεύγων δεν κατάφερε να αποδείξει την ύπαρξη των συναλλαγών πίσω από τα επίδικα φορολογικά στοιχεία και συνεπώς ούτε την καλή του πίστη, άλλως την έλλειψη υπαιτιότητάς του.

Επειδή, όσον αφορά το με αριθμό φορολογικό στοιχείο το οποίο υπερβαίνει την αξία των 500,00 ευρώ, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε το προσήκον

παραστατικό εξόφλησης, ως όφειλε, παρά προσκόμισε μία επιταγή ποσού 4.000,00 ευρώ από την οποία δεν προκύπτει ότι ο είναι ο κομιστής της επιταγής.

Επειδή, τα διακόσια τριάντα επτά (237) τιμολόγια από το σύνολο των διακοσίων τριάντα εννιά (239) που έλαβε ο προσφεύγων από την εικονική επιχείρηση του έχουν εξοφληθεί μετρητοίς, αφού η καθαρή αξία είναι μικρότερη των 500,00 ευρώ. Συγκεκριμένα εκδίδεται την ίδια μέρα μεγάλος αριθμός τιμολογίων συνεχόμενης αρίθμησης με καθαρή αξία εκάστου αυτού άλλοτε 495,00 ευρώ και άλλοτε 403,00 ευρώ, ήτοι πάντα μικρότερη των 500,00 ευρώ, προκειμένω να γίνεται κατάτμηση της δαπάνης για αποφυγή χρήσης τραπεζικού μέσου πληρωμής, όπως ορίζει το άρθρο 23 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ). Επιπροσθέτως, φαίνεται να έχουν μεταφερθεί τα υλικά την ίδια μέρα, στοιχείο το οποίο είναι αδύνατο, αν ληφθεί υπόψη η χιλιομετρική απόσταση των εγκαταστάσεων της επιχείρησης του και της έδρας του προσφεύγοντος.

Ως προς τον 5ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο, παραδέχθηκε με τη με αριθ. πρωτ. υπεύθυνη δήλωσή του, ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε στη χρήση 2017 προς δέκα τέσσερις (14) από τους αντισυμβαλλόμενους του στους οποίους είναι και ο προσφεύγων, είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή, καθώς δεν πραγματοποιήθηκε καμιά εργασία ή μεταφορά ή πώληση πέτρας προς αυτές τις επιχειρήσεις.»

Επειδή, ο ως άνω επιτηδευματίας, υπέβαλε νεότερη υπεύθυνη δήλωση με ημερομηνία με την οποία δηλώνει ότι τα τιμολόγια εκδόσεώς του και με λήπτη τον προσφεύγοντα, είναι πραγματικά.

Επειδή, στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 και 2018, της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα, αναφέρονται τα εξής: «*Η με αριθμό πρωτοκόλλου αρχική υπεύθυνη δήλωση του δεν αποτελεί αποδεικτικό αλλά ενισχυτικό στοιχείο της εικονικότητας η οποία τεκμηριώνεται επαρκώς από τις λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου...*»

Ως εκ τούτου, όλοι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής του

..... και την επικύρωση της με αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης.

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

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

Φορολογικό έτος 2017

Η με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017.

	Βάση ελέγχου	Βάση απόφασης ΔΕΔ
Φόρος εισοδήματος	46.564,20 €	46.564,20 €
Πρόστιμο αρθ. 54 ν.4987/2022	23.282,10 €	23.282,10 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	9.241,18 €	9.241,18 €
Σύνολα	79.087,48 €	79.087,48 €

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**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.