



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 10/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1349

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
E-mail : ded.ath@aaade.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 (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' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατά των υπ' αριθμ.:

- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2017,
- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2018.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 76.592,02 € πλέον προστίμου άρθ. 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας ύψους 38.296,01 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 14.879,27 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **129.767,30 €**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 22.022,79 € πλέον προστίμου άρθ. 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας ύψους 11.011,40 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 3.968,41 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **37.002,60 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμόν εντολής ελέγχου. Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση, αιτία για τον έλεγχο ήταν η λήψη του υπ' αριθμόν εγγράφου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (αρ. πρωτ. εισερχ.), στο οποίο επισυνάπτονταν:

- Ο φάκελος της υπ' αριθμόν υπόθεσης από την ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, όπου περιλαμβάνονταν, μεταξύ άλλων, οι από Πληροφοριακές Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. για έλεγχο που διενεργήθηκε στον ίδιο τον προσφεύγοντα και
- Ο φάκελος της υπ' αριθμόν υπόθεσης από τη Γ' Υποδιεύθυνση της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, όπου περιλαμβάνονταν, μεταξύ άλλων:
 - α) Η από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4987/2022 για την οντότητα
 - β) Η από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4987/2022 για την οντότητα και
 - γ) Η από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4987/2022 για την οντότητα

Σύμφωνα με τις ανωτέρω Εκθέσεις Ελέγχου των ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκε πως ο προσφεύγων ήταν **λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων** που εξέδωσαν οι οντότητες:

-
-
-
-

δεδομένου ότι αυτές αν και φορολογικά υπαρκτές, ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες.

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων έλαβε εντός των κρινομένων φορολογικών ετών από τις ανωτέρω οντότητες τα εξής φορολογικά στοιχεία:

2017

Προμηθευτής	Πλήθος τιμολογίων	Συνολική Καθαρή Αξία (€)	Συνολική Αξία Φ.Π.Α. (€)
.....	1	6.663,00	1.599,12
.....	8	3.192,40	766,17
.....	7	2.797,90	671,51
.....	10	3.996,00	959,04
Σύνολο		16.649,30	3.995,84

2018

Προμηθευτής	Πλήθος τιμολογίων	Συνολική Καθαρή Αξία (€)	Συνολική Αξία Φ.Π.Α. (€)
.....	4	25.263,00	6.063,12
Σύνολο		25.263,00	6.063,12

Ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δεν αναγνώρισε την έκπτωση των σχετικών αγορών του προσφεύγοντος επί τη βάσει του ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 (περ. β') του Ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ 1113/2015.

Παράλληλα, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση αγορών του προσφεύγοντος, των οποίων η καθαρή αξία υπερέβαινε τα 500 €, αλλά δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, ήτοι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 23 (περ. β') του Ν. 4172/2013.

Οι συνολικές λογιστικές διαφορές που καταλόγισε ο έλεγχος σε έκαστο φορολογικό έτος απεικονίζονται στους κάτωθι πίνακες:

Είδος λογιστικών διαφορών	2017	2018
Λήψη εικονικών τιμολογίων	16.649,30	25.263,00
Αγορές άνω των 500 € χωρίς τραπεζικό μέσο εξόφλησης	154.824,90	24.888,00
Σύνολο	171.474,20	50.151,00

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:
1ος λόγος: Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου-παραβίαση του άρθρου 17 Κ.Δ.Δ.-έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας.

2ος λόγος: Αντικείμενο φόρου μπορεί να αποτελέσει μόνο το πραγματικό-καθαρό και όχι το πλασματικό εισόδημα-Παραβίαση της αρχής της Φορολογικής Ισότητας.

3ος λόγος: Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.

4ος λόγος: Το βάρος απόδειξης της φερόμενης ως παράβασης φέρει η Διοίκηση.

5ος λόγος: Μη στοιχειοθέτηση της φερόμενης παράβασης-ανυπαρξία δόλου-παραβίαση τεκμηρίου αθωότητας.

Επειδή όπως ορίζει το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999):

«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. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή όπως ορίζει το άρθρο 64 του Ν.4987/2022 «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 όπως ορίζει το άρθρο 28, παρ. 2 του Ν.4987/2022 «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε 8 περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναίτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Η έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, έχει αποδειχθεί πλήρως και έχει στοιχειοθετηθεί επαρκώς ότι οι φερόμενοι ως προμηθευτές του προσφεύγοντος, αν και επιχειρήσεις φορολογικά υπαρκτές, ήταν **συναλλακτικά ανύπαρκτες**, δηλαδή δεν ήταν δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις παροχές που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν προς τον προσφεύγοντα. Συγκεκριμένα:

- για την οντότητα αναφέρονται τα εξής (βλ. σελ. 39 οικείας Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π):

- ✓ Ουδέποτε εγκαταστάθηκε στη διεύθυνση που είχε δηλώσει ως έδρα, στο 3^ο χλμ. παράπλευρης οδού ούτε είχε ενημερώσει για οποιαδήποτε αλλαγή την αρμόδια φορολογική αρχή.
 - ✓ Δε δηλώθηκε ούτε εντοπίστηκε από τον έλεγχο άλλη επαγγελματική εγκατάσταση.
 - ✓ Δεν πραγματοποιήθηκαν αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας. Από την ανάκτηση των καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών προέκυψε ότι η επιχείρηση δεν δήλωσε κανέναν προμηθευτή, ούτε δηλώθηκε ως πελάτης από αντισυμβαλλόμενες οντότητες.
 - ✓ Δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών.
 - ✓ Δεν πραγματοποίησε εισαγωγές αγαθών από τρίτες χώρες.
 - ✓ Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό ούτε έχει απογραφεί στον ΕΦΚΑ.
 - ✓ Κατά τα έτη 2017 και 2018 οι πωλήσεις που φέρονται να πραγματοποιήθηκαν από την επιχείρηση εμφανίζονται ανεξόφλητες. Από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων του, δεν προέκυψαν εξοφλήσεις των παραπάνω συναλλαγών.
 - ✓ Δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αρ. Πρόσκληση για διάθεση στοιχείων και δεν προσκόμισε κανένα από τα ζητηθέντα βιβλία, στοιχεία κλπ., στερώντας από τον έλεγχο τη δυνατότητα οιασδήποτε ελεγκτικής επαλήθευσης.
- για την οντότητα αναφέρονται τα εξής (βλ. σελ. 72-73 οικείας Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π):
 - ✓ Ουδέποτε ανταποκρίθηκε στο αίτημα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της.
 - ✓ Άμεσα από ενάρξεως εμφανίζει πολύ μεγάλο ύψος διενεργούμενων χονδρικών πωλήσεων.
 - ✓ Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2017, 2018, 2019 και 2020.
 - ✓ Υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων ΜΥΦ μόνο για το έτος 2017, ενώ δεν υπέβαλε για το έτος 2018 (αν και δηλώνεται για το έτος αυτό ως εκδότης φορολογικών στοιχείων από αντισυμβαλλόμενες ως λήπτριες οντότητες).
 - ✓ Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις αγορών/εξόδων για όλα τα ελεγχόμενα έτη, επί της ουσίας πραγματοποιεί υπέρογκες σε αξία πωλήσεις δίχως να εμφανίζεται να πραγματοποιεί αντίστοιχες αγορές εμπορευμάτων. Επί της ουσίας ως προς τις αγορές της ελεγχόμενης, βάσει του συστήματος διασταύρωσης συγκεντρωτικών καταστάσεων, δεν προκύπτουν από την ίδια δηλώσεις συγκεντρωτικών καταστάσεων ΜΥΦ, ούτε βέβαια προέκυψε να έχουν πραγματοποιηθεί αγορές από δηλώσεις τρίτων (αντισυμβαλλομένων της-ΜΥΦ) προκειμένου να δικαιολογηθούν οι φερόμενες πωλήσεις εμπορευμάτων.
 - ✓ Δεν πραγματοποίησε εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
 - ✓ Δε διέθετε τραπεζικούς λογαριασμούς σε κανένα πιστωτικό ίδρυμα, γεγονός που δε συνάδει στη συνήθη συναλλακτική πρακτική, πόσο δε μάλλον για επιχειρήσεις με φερόμενες πωλήσεις αντίστοιχες με της εδώ ελεγχόμενης.
 - ✓ Δεν προέβη στην εξόφληση (εν όλω ή εν μέρει) των επιβληθέντων προστίμων και των βεβαιωμένων φόρων.

- ✓ Δε φέρεται να απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό στις ελεγχόμενες χρήσεις, εφόσον δεν υπέβαλε δηλώσεις Φ.Μ.Υ..
 - ✓ Δε διέθετε μεταφορικά μέσα.
 - ✓ Μέχρι και σήμερα, η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει υποβάλει ενώπιον της Φορολογικής Αρχής ουδεμία δήλωση περί μεταβολής/αλλαγής της ανωτέρω έδρας της.
 - ✓ Παρουσιάζει ελλιπή έως ανύπαρκτη οικονομική/λογιστική οργάνωση προκειμένου να παρακολουθεί τον τεράστιο αυτό όγκο των συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί, δεδομένου ότι έχει υποβάλει ανεπαρκώς ή και καθόλου τις προβλεπόμενες δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α., ενώ όπως έχει ήδη αναφερθεί σε κανένα στάδιο του ελέγχου η οντότητα δεν προσκόμισε τα τηρούμενα από πλευράς της λογιστικά βιβλία και αρχεία.
- για την οντότητα αναφέρονται τα εξής (βλ. σελ. 108-109 οικείας Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.):
 - ✓ Ουδέποτε ανταποκρίθηκε στο αίτημα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της.
 - ✓ Άμεσα από ενάρξεως εμφανίζει πολύ μεγάλο ύψος διενεργούμενων χονδρικών πωλήσεων.
 - ✓ Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2017, 2018, 2019 και 2020.
 - ✓ Υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων ΜΥΦ μόνο για το έτος 2017, ενώ δεν υπέβαλε για τα έτη 2018 και 2019 (αν και δηλώνεται για τα έτη αυτά ως εκδότης φορολογικών στοιχείων από αντισυμβαλλόμενες ως λήπτριες οντότητες).
 - ✓ Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις αγορών/εξόδων για όλα τα ελεγχόμενα έτη, επί της ουσίας πραγματοποιεί υπέρογκες σε αξία πωλήσεις δίχως να εμφανίζεται να πραγματοποιεί αντίστοιχες αγορές εμπορευμάτων. Επί της ουσίας ως προς τις αγορές της ελεγχόμενης, βάσει του συστήματος διασταύρωσης συγκεντρωτικών καταστάσεων, δεν προκύπτουν από την ίδια δηλώσεις συγκεντρωτικών καταστάσεων ΜΥΦ, ούτε βέβαια προέκυψε να έχουν πραγματοποιηθεί αγορές από δηλώσεις τρίτων (αντισυμβαλλομένων της-ΜΥΦ) προκειμένου να δικαιολογηθούν οι φερόμενες πωλήσεις εμπορευμάτων.
 - ✓ Δεν πραγματοποίησε εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
 - ✓ Δε διέθετε τραπεζικούς λογαριασμούς σε κανένα πιστωτικό ίδρυμα, γεγονός που δε συνάδει στη συνήθη συναλλακτική πρακτική, πόσο δε μάλλον για επιχειρήσεις με φερόμενες πωλήσεις αντίστοιχες με της εδώ ελεγχόμενης.
 - ✓ Δεν προέβη στην εξόφληση (εν όλω ή εν μέρει) των επιβληθέντων προστίμων και των βεβαιωμένων φόρων.
 - ✓ Δε φέρεται να απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό στις ελεγχόμενες χρήσεις, εφόσον δεν υπέβαλε δηλώσεις Φ.Μ.Υ..
 - ✓ Δε διέθετε μεταφορικά μέσα.
 - ✓ Μέχρι και σήμερα, η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει υποβάλει ενώπιον της Φορολογικής Αρχής ουδεμία δήλωση περί μεταβολής/αλλαγής της ανωτέρω έδρας της.
 - ✓ Παρουσιάζει ελλιπή έως ανύπαρκτη οικονομική/λογιστική οργάνωση προκειμένου να παρακολουθεί τον τεράστιο αυτό όγκο των συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί,

δεδομένου ότι έχει υποβάλει ανεπαρκώς ή και καθόλου τις προβλεπόμενες δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α., ενώ όπως έχει ήδη αναφερθεί σε κανένα στάδιο του ελέγχου η οντότητα δεν προσκόμισε τα τηρούμενα από πλευράς της λογιστικά βιβλία και αρχεία.

- για την οντότητα αναφέρονται τα εξής (βλ. σελ. 213 οικείας Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π):

«Η εδώ ελεγχόμενη εκδότρια επιχείρηση εν τοις πράγμασι τυγχάνει επαγγελματικά εξαφανισμένη και ουσιαστικά ανύπαρκτη οντότητα ασχέτως εάν είχε κάνει έναρξη εργασιών, η οποία μόνο τύποις και νομιμοφανώς υφίσταται, χωρίς να έχει δραστηριότητα και πραγματική φορολογική προσωπικότητα, που δεν εκπληρώνει τις φορολογικές της υποχρεώσεις και λειτουργεί με αποκλειστικό σκοπό την εμπορία εικονικών φορολογικών παραστατικών για την κάρπωση των αναλογούντων φόρων και ιδιαίτερα του Φ.Π.Α. από κοινού με τις λήπτριες οντότητες των παραστατικών αυτών.

Πέρα πάντως από όλα τα ανωτέρω, εκείνο που πρέπει να τονισθεί ιδιαίτερα είναι το είδος και τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης οντότητας, τα οποία όπως προαναφέρθηκαν, έχουν κοινά γνωρίσματα με τέτοιου είδους εικονικές επιχειρήσεις και τα οποία δεν μπορούν να θεωρηθούν απλές συμπτώσεις: μη λειτουργία των επιχειρήσεων αυτών στην έδρα τους, μη τήρηση των φορολογικών τους υποχρεώσεων (μη υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, μη υποβολή περιοδικών δηλώσεων ή υποβολή με μηδενικά ποσά κλπ.), με υπέρογκες αξίες πραγματοποιούμενων πωλήσεων αλλά με μηδενικές αξίες αγορών, με λειτουργία χωρίς προσωπικό και χωρίς μεταφορικά μέσα κλπ.. Τα φυσιογνωμικά χαρακτηριστικά και της ελεγχόμενης επιχείρησης (η οποία εξέδιδε εικονικά τιμολόγια) δε δημιουργούν απλώς υπόνοιες αλλά οδηγούν στο συμπέρασμα ότι λειτουργούσε εικονικά. Η υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών, στην αρμόδια οικονομική υπηρεσία δεν καθιστά μία επιχείρηση αυτομάτως ενεργή και δραστήρια στον επιχειρηματικό κόσμο».

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, να 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 να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

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, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, 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 1184/2010, ΣτΕ 1126/2010, ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013 και ΣτΕ 533/2013).

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 με βάση τα ανωτέρω από τη στιγμή που οι ως άνω προμηθευτές του προσφεύγοντος ήταν αποδεδειγμένα συναλλακτικά ανύπαρκτοι, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης για τον ίδιο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο:

«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 την ΠΟΛ 1113/2015 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 δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του».

Επειδή συνεπώς, οι σχετικές αγορές που αφορούν στα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία δεν δύνανται να αναγνωριστούν προς έκπτωση, δεδομένου ότι δεν πληρείται η απαραίτητη προϋπόθεση της διάταξης του άρθ. 22, περ. (β') του Ν. 4172/2013 καθώς και με βάση την εγκύκλιο ΠΟΛ 1071/2015, ήτοι ο προσφεύγων, σε κάθε περίπτωση, δεν τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή όσον αφορά στις αγορές άνω των 500 €, για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υφίστανται και έχουν προσκομιστεί τα σχετικά τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης, ο εν λόγω ισχυρισμός δε δύναται επ' ουδενί να γίνει αποδεκτός, δεδομένου ότι αυτά έχουν ήδη ελεγχθεί από την ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και έχουν κριθεί ως μη γνήσια (βλ. σελ. 20-30 οικείας Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π).

Επειδή συνεπώς, δεν πληρείται η προϋπόθεση της περ. (β') του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των υπ' αριθμ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

A) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Ανάλυση	Ποσά (€)
Διαφορά φόρου	76.592,02
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας	38.296,01
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	14.879,27
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	129.767,30

B) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

Ανάλυση	Ποσά (€)
Διαφορά φόρου	22.022,79
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας	11.011,40
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.968,41
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	37.002,60

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.