



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 17-05-2024

Αριθμός απόφασης: 1342

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία **18/01/2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου **ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:.....**, κατά:

1) της με αριθμό/19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017,

- 2) του υπ' αριθμ...../28-11-2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και
- 3) της με αριθμό/475286/28-11-2023 προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18-01-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα επιπλέον ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.680,00€ και πρόστιμο άρθρου 58/58Α Ν 4987/2022 ύψους 840,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 2.520,00€, διότι ζήτησε, έλαβε, αποδέχθηκε και καταχώρησε στα βιβλία της, δεκατέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, εκδόσεως της επιχείρησης Ε.Π.Ε με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9, και 15 παρ.2 του Ν.4308/2014, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παράγραφος 5 του Ν.4987/2022.
- Με το με αριθμό /28-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και την με αριθμό/475628/28-11-2023 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017, κλήθηκε ο προσφεύγων προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του, βάσει του άρθρου 28 του Ν 4987/2022.

Η ανωτέρω με αριθμό/19-12-2023 προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 19-12-2023 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ (Ν 2859/2000) της ΔΟΥ Βόλου κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ...../21-03-2019 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν:

Α) το με αριθμό πρωτ...../18-03-2019 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής με επισυναπτόμενο το Πληροφοριακό Δελτίο με ID/15-03-2019. Το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής παρείχε συνδρομή σε

ελέγχους που πραγματοποίησε η Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Καταπολέμησης της Απάτης (OLAF) σε επιχειρήσεις της περιφέρειας Θεσσαλίας που έλαβαν επιχορηγήσεις για επενδύσεις στα πλαίσια των Προγραμμάτων «Α΄ Δράση ΕΣΠΑ», «Εμπόριο-Υπηρεσίες», «Μεταποίηση στις Νέες Συνθήκες» και «Ελεύθεροι Επαγγελματίες» και

Β) η από 06-04-2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν 4093/2012 και του Ν 4308/2014 της επιχείρησης «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ:..... από τη ΔΟΥ Λάρισας, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ:..... εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά τα φορολογικά έτη 2014-2017 και μεταξύ των ληπτών των εν λόγω φορολογικών στοιχείων είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος:

1) Η επιβαλλόμενη παράβαση είναι νομικά πλημμελής, χωρίς αντικειμενικότητα και αποδείξεις για την τεκμηρίωση της υποτιθέμενης παράβασης. Είναι αόριστη, νόμω και ουσία αβάσιμη και αντίθετη προς κάθε έννοια πραγματικότητας. Τα δεκατέσσερα (14) φορολογικά παραστατικά εκδόθηκαν για πραγματική συναλλαγή στο σύνολό της. Το βάρος της απόδειξης το φέρει η φορολογική αρχή και πρέπει να στηρίζεται σε διαπιστώσεις για τον λήπτη και όχι για τον εκδότη. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται τις αποφάσεις ΣτΕ 811/2019, 1338/2019, 88/2018, 249/2018, 985 και 985/2018, 438/2019, 1628/2019 και 380/2019 Β΄ Τμήμα, 3363/2020 και 651/2020 4^ο Τριμελές Διοικ.Εφ.Αθηνών, 687/2020 6^ο Μονομελές Διοικ.Εφ.Αθηνών, 1566/2021 απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης, Α196/2023 Μονομελές Διοικ. Εφ.Θεσσαλονίκης.

2) Πέρα από τα έγγραφα της ΔΟΥ Βόλου, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν έλαβε «κλήση σε διοικητική απολογία» για τις κατηγορίες που του προσάπτουν. Από πουθενά δεν προκύπτει πως γνώριζε την εικονική έκδοση των τιμολογίων αυτών. Η φορολογική αρχή απέφυγε να πάρει θέση με σαφήνεια στο υποβληθέν από τον προσφεύγοντα υπόμνημα. Η συναλλαγή του με τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων έγινε στα πλαίσια της καλής πίστης. Η φορολογική αρχή δε διενήργησε έλεγχο στο βιβλίο και στοιχεία της επιχείρησής του προκειμένου να διαπιστώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών στην έδρα της λήπτριας επιχείρησης, ήτοι στο Στεφανοβίκειο Μαγνησίας. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την απόφαση ΣτΕ 277/2009.

3) Οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν από έλλειψη αιτιολογίας και απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών.

4) Ο ελεγχόμενος ισχυρίζεται πως εν τέλει εξαπατήθηκε από την εν λόγω ΕΠΕ επειδή η ΕΠΕ εξαπάτησε και παραπλάνησε χιλιάδες φορολογούμενους και χρειάστηκε η συνδρομή των ειδικών ελεγκτών επίλεκτων ελεγκτικών Αρχών, οι οποίοι ακόμα και σήμερα προσπαθούν να αποκωδικοποιήσουν -εξακριβώσουν τον τρόπο λειτουργίας της απάτης.

Ως προς τη δεύτερη και τρίτη προσβαλλόμενη πράξη

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν 4987/2022 «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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 εμπειρισττωμένα 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 τη ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 31-12-2023 «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 8 του άρθρου 63 του Ν 4987/2022 «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη

Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.....

8. Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύει ανάλογα η παρ. 3. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παραγράφων 1 και 8 του άρθρου 63 Ν.4987/2022 συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, και κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφέρονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιείται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της κατ' έλεγχο οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή βάσει της δήλωσης, ώστε ο φορολογούμενος να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

Επειδή, στο άρθρο 45 του ν 4987/2022 ορίζεται ότι «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι:..... δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ...».

Επειδή, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣΤΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: «α... β...γ... στ) προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της...» (Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010: «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τ. 2ος, σελ. 109).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση το με αριθ. πρωτ./28-11-2023 σημείωμα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου και ο συνημμένος σε αυτό με αριθμό/4756286/28-11-2023 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, που εκδόθηκαν βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4987/2022 δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις, αλλά έχουν ενημερωτικό χαρακτήρα, κατά συνέπεια δεν προσβάλλονται με ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, κατά το μέρος που αυτή στρέφεται κατά του με αριθμό/28-11-2023 σημειώματος διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου και του συνημμένου προσωρινού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017, απορρίπτεται ως απαράδεκτη.

Ως προς την τρίτη προσβαλλόμενη πράξη

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4987/2022 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του

πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. ».

Επειδή στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : “Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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. [...]”

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

Επειδή 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 εκχώρησε 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, 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. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του 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, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία *«δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»* ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 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 28 παρ. 2 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην

παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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 34 του Ν4987/2022 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, με το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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. 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, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε

αντιφατικά στοιχεία (ΣΤΕ 941/1989, ΟΛ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να **μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου** (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου ΙΙ, σελ. 144). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα. ([https:// www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων](https://www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων)).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

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, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου

εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τρόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα ως προς το σύνολο της συναλλαγής των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται στην από 19.12.2023 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ (ν. 2859/2000) της Δ.Ο.Υ. Βόλου, ερειδόμενη στο από 15.03.2019 πληροφοριακό δελτίο εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (αριθ. υπόθεσης) του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα στο φορολογικό έτος 2017 ήταν λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης της επιχείρησης «..... ΕΠΕ.», ΑΦΜ και ειδικότερα των κάτωθι:

Α/Α	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ ΤΥΠ	ΟΝ/ΜΟ / εκδότη	ΟΝ/ΝΥΜΟ πελάτη	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ €
1	05/06/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Ν. 130	 Μ.ΕΠΕ	.....	ΙΣΟΠΕΔΩΣΗ ΠΑΡΚΟΥ ΚΑΙ ΚΟΠΗ ΧΟΡΤΩΝ	500,00	120,00	620,00
2	08/06/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Ν. 131	 Μ.ΕΠΕ	.....	ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΠΕΡΙΦΡΑΞΗΣ	500,00	120,00	620,00

3	12/06/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Ν. 132	 Μ.ΕΠΕ	.....	ΙΣΟΠΕΔΩΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΩΡΟΥ	500,00	120,00	620,00
4	20/06/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Ν. 133	 Μ.ΕΠΕ	.....	ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΩΡΟΥ ΚΑΙ ΙΣΟΠΕΔΩΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΠΕΡΙΦΡΑΞΗΣ	500,00	120,00	620,00
5	15/09/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Ν. 168	 Μ.ΕΠΕ	.....	ΙΣΟΠΕΔΩΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΩΡΟΥ	500,00	120,00	620,00
6	26/09/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Ν. 170	 Μ.ΕΠΕ	.....	ΙΣΟΠΕΔΩΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΩΡΟΥ	500,00	120,00	620,00
7	26/09/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Ν. 176	 Μ.ΕΠΕ	.....	ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΠΕΡΙΦΡΑΞΗΣ	500,00	120,00	620,00
8	26/09/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Ν. 177	 Μ.ΕΠΕ	.....	ΙΣΟΠΕΔΩΣΗ ΠΑΡΚΟΥ ΚΑΙ ΚΟΠΗ ΧΟΡΤΩΝ	500,00	120,00	620,00
9	27/09/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Ν. 180	 Μ.ΕΠΕ	.....	ΙΣΟΠΕΔΩΣΗ ΠΑΡΚΟΥ ΚΑΙ ΚΟΠΗ ΧΟΡΤΩΝ	500,00	120,00	620,00
10	27/09/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Ν. 182	 Μ.ΕΠΕ	.....	ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΠΕΡΙΦΡΑΞΗΣ	500,00	120,00	620,00
11	28/09/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Ν. 183	 Μ.ΕΠΕ	.....	ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΩΡΟΥ	500,00	120,00	620,00
12	28/09/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Ν. 184	 Μ.ΕΠΕ	.....	ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΠΕΡΙΦΡΑΞΗΣ	500,00	120,00	620,00
13	30/09/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Ν. 185	 Μ.ΕΠΕ	.....	ΙΣΟΠΕΔΩΣΗ ΠΑΡΚΟΥ ΚΑΙ ΚΟΠΗ ΧΟΡΤΩΝ	500,00	120,00	620,00
14	30/09/2017	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Ν. 186	 Μ.ΕΠΕ	.....	ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΠΕΡΙΦΡΑΞΗΣ	500,00	120,00	620,00
ΣΥΝΟΛΟ						7.000,00	1.680,00	8.680,00

Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «..... ΕΠΕ.» με αντικείμενο εργασιών τις οδικές μεταφορές εμπορευμάτων και ΑΦΜ:..... τα εξής:

- Εξαφανίστηκε από τη δηλωθείσα έδρα της επί της οδού 23^{ης} στη Λάρισα, όπως βεβαιώνεται σε υπεύθυνη δήλωση (αρ. πρωτ./18.04.2018 Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ) της συζύγου του αποβιώσαντος εκμισθωτή,
- Σε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών τρίτων, φορολογικού έτους 2016, δηλώθηκε ως προμηθευτής, ήτοι για πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 904.475,80€ και ως πελάτης, ήτοι για αγορές αγαθών ή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 10.355,18€, ενώ η ίδια δεν υπέβαλε τέτοιες καταστάσεις.

- Σε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών τρίτων, φορολογικού έτους 2017, δηλώθηκε ως προμηθευτής, ήτοι για πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 1.865.935,33€ και ως πελάτης, ήτοι για αγορές αγαθών ή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 86.525,20€ (οι 54.042,82€ αφορούν αντικείμενο εργασιών πετρελαιοειδή), ενώ η ίδια δεν υπέβαλε τέτοιες καταστάσεις.
- Σε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών τρίτων, φορολογικού έτους 2018, δηλώθηκε ως προμηθευτής, ήτοι για πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 17.632,00€, ενώ η ίδια δεν υπέβαλε τέτοιες καταστάσεις.
- Στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα 968.180,80 € και ζημίες χρήσης 32.218,45€. Για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 δεν εμφανίζονται ηλεκτρονικά υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.
- Υποβλήθηκαν μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. αρχικά και εν συνεχεία, το Νοέμβριο του έτους 2017 υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2016 που είχαν πιστωτικό υπόλοιπο,
- Υποβλήθηκαν μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. αρχικά και εν συνεχεία, την 18-01-2018 υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2017 που είχαν πιστωτικό υπόλοιπο,
- Υποβλήθηκαν μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για το έτος 2018 (μέχρι το Νοέμβριο μήνα).
- Η δραστηριότητα της, σύμφωνα με τα στοιχεία του μητρώου, ήταν α) από ενάρξεως (13-10-2008) έως και 11-06-2012, η εξόρυξη λιθόκοκκων, ψιλού χαλικιού και λιθόσκονης, κροκάλων, αμμοχάλικου κλπ και από 12-06-2012 η κύρια δραστηριότητα μεταβλήθηκε σε οδικές μεταφορές εμπορευμάτων.

Επειδή, περαιτέρω από τον έλεγχο της ΔΟΥ Βόλου για τον προσφεύγοντα, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Ο προσφεύγων με το κατατεθέν υπόμνημά του ισχυρίστηκε πως με την εταιρεία ΕΠΕ είχε συνάψει συμφωνία έργου με ιδιωτικό συμφωνητικό. Ωστόσο, κανένα ιδιωτικό συμφωνητικό δεν προσκομίστηκε είτε με το υπόμνημα είτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή. Επιπλέον, η ΔΟΥ Βόλου πραγματοποίησε έλεγχο στο υποσύστημα TAXIS και συγκεκριμένα στην καρτέλα «Κατάσταση Συμφωνητικών» της παραγράφου 16 άρθρου 8 ν.1882/90 και διαπίστωσε πως κατά το φορολογικό έτος 2017 υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα μια και μοναδική δήλωση με α/α 184/15-02-2017 με ένα (1) συμφωνητικό ανάμεσα σε αυτόν και τον για συντήρηση του φωτοβολταϊκού πάρκου από 04/02/2017-03/02/2018 με ποσό συμφωνητικού 250,00€. Κανένα άλλο συμφωνητικό δεν έχει καταχωρηθεί.
- Από το προαναφερθέν συμφωνητικό που υποβλήθηκε στη φορολογική αρχή προκύπτει ότι

- ο φωτοβολταϊκός σταθμός είχε ήδη εγκατασταθεί την 04-02-2017, καθώς από την εν λόγω ημερομηνία έως την 03-02-2018 ο αντισυμβαλλόμενος,, παρείχε υπηρεσίες συντήρησης του φωτοβολταϊκού σταθμού. Συνεπώς, δεδομένου ότι τον 02/2017 είχαν ήδη τοποθετηθεί τα φωτοβολταϊκά, τον 06/2017 έως και τον 09/2017 ηΕΠΕ δε θα μπορούσε να παρέχει υπηρεσίες ισοπέδωσης του πάρκου, αφού αυτές θα έπρεπε να είχαν ολοκληρωθεί πριν την εγκατάσταση του φωτοβολταϊκού σταθμού
- Ο προσφεύγων ισχυρίστηκε πως με μια απλή αυτοψία θα μπορούσε κάλλιστα η ελεγκτική Αρχή να διαπιστώσει την ύπαρξη των συναλλαγών καθώς και την πραγματοποίησή τους. Ωστόσο, οι υποτιθέμενες παρεχόμενες υπηρεσίες από την Ε.Π.Ε με ΑΦΜ:..... που περιγράφονται στα δεκατέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία αφορούν σε ΙΣΟΠΕΔΩΣΗ ΠΑΡΚΟΥ ΚΑΙ ΚΟΠΗ ΧΟΡΤΩΝ, ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΠΕΡΙΦΡΑΞΗΣ, ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΩΡΟΥ και συνεπώς λόγω της φύσης των υπηρεσιών είναι αδύνατο να προσδιορισθεί και να αποδειχθεί ο χρόνος ολοκλήρωσής τους ή και η πραγματοποίησή τους από τον εκδότη των εικονικών ή από κάποιον άλλο. Για παράδειγμα το κόψιμο των χόρτων το έτος 2017, δεν μπορεί να αποδειχθεί ότι πραγματοποιήθηκε και από ποιον πραγματοποιήθηκε με μία αυτοψία το φορολογικό έτος 2019 (έτος έκδοσης εντολής).
 - Ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι κατέβαλε το συμφωνηθέν τίμημα με μετρητά κατά το πέρας των εργασιών και την έκδοση των φορολογικών παραστατικών. Ωστόσο, ο έλεγχος διαπίστωσε πως όλα τα παραστατικά (14 τον αριθμό) φέρουν καθαρή αξία 500,00€ και έχουν εξοφληθεί με μετρητά και όχι μέσω τραπεζικού συστήματος, σύμφωνα με την σημείωση ΕΞΟΦΛΗΘΗ στο κέντρο των παραστατικών. Σημειώνεται πως την ίδια ημέρα (26-09-2017) έχουν εκδοθεί τρία (3) παραστατικά και η αρίθμησή τους δεν είναι συνεχόμενη (170, 176, 177) με παροχές υπηρεσίας ΙΣΟΠΕΔΩΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΩΡΟΥ, ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΠΕΡΙΦΡΑΞΗΣ, ΙΣΟΠΕΔΩΣΗ ΠΑΡΚΟΥ ΚΑΙ ΚΟΠΗ ΧΟΡΤΩΝ. Στις 27/09/2017 έχουν εκδοθεί δύο (2) παραστατικά που δεν έχουν συνεχόμενη αρίθμηση. Εφόσον ο προσφεύγων πρώτα εξοφλούσε με μετρητά και στη συνέχεια εκδιδόταν τα χειρόγραφα τιμολόγια, στις 26-09-2017 τα τρία τιμολόγια και στις 27-09-2017 τα δύο τιμολόγια που εκδόθηκαν θα έπρεπε να έχουν συνεχόμενη αρίθμηση. Επίσης, θα έπρεπε την ίδια μέρα να εκδοθεί ένα παραστατικό αντί για 3 ή 2 και η εξόφληση να γίνει μέσω τραπεζικού συστήματος. Η συνεχόμενη έκδοση τιμολογίων με συνολική αξία 500,00€ είναι μια πάγια τακτική στις περιπτώσεις των εικονικών τιμολογίων καθώς δεν μπορεί να διερευνηθεί και να αποδειχθεί αν πραγματοποιήθηκε η εξόφληση. Επιπλέον, η ΙΣΟΠΕΔΩΣΗ του πάρκου πραγματοποιήθηκε στις 5-6-2017, 12-06-2017, 20-06-2017, 15-09-2017, 26-09-2017 σε 2 παραστατικά, 27-09-2017 και 30-09-2017. Σημειώνεται πως όπως αναφέρθηκε ανωτέρω το φωτοβολταϊκό πάρκο είχε ήδη εγκατασταθεί τον 2^ο μήνα 2017 και συνεπώς έπρεπε η ισοπέδωση του πάρκου να έχει προηγηθεί. Η ως άνω πρακτική δεν συνάδει με την κοινή πρακτική και λογική και είναι ακόμα μια ισχυρή απόδειξη

πως οι συναλλαγές είναι εικονικές στο σύνολό τους.

- Ο προσφεύγων ισχυρίζεται πως εν τέλει εξαπατήθηκε από την εν λόγω ΕΠΕ επειδή η ΕΠΕ εξαπάτησε και παραπλάνησε χιλιάδες φορολογούμενους και χρειάστηκε η συνδρομή των ειδικών ελεγκτών επίλεκτων ελεγκτικών Αρχών οι οποίοι ακόμα και σήμερα προσπαθούν να αποκωδικοποιήσουν - εξακριβώσουν τον τρόπο λειτουργίας της απάτης. Συνεπώς παραδέχεται ευθέως την εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών παραστατικών.
- Η επιχείρηση του προσφεύγοντα χρησιμοποίησε τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία για να αυξήσει τα έξοδά της και κατά συνέπεια να μειώσει τα κέρδη της, που προκύπτουν από την δραστηριότητά της. Η καταχώρηση της αξίας των συγκεκριμένων εικονικών τιμολογίων αποτέλεσε στην ουσία οικονομικό όφελος της επιχείρησης του προσφεύγοντα από τη λήψη αυτών. Αποτέλεσμα των ανωτέρω ήταν η αύξηση των εισροών της με συνέπεια τη μείωση του προς απόδοση ποσού ΦΠΑ και η μείωση των φορολογητέων κερδών της.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95).

Επειδή, σύμφωνα με την από 19-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, ο προσφεύγων, δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, όπως ιδιωτικά συμφωνητικά, τον τρόπο εξόφλησης των υπό κρίση τιμολογίων κλπ.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999)

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από 19/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της ΔΟΥ Βόλου, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Περαιτέρω, η εξέταση του ισχυρισμού περί καλοπιστίας προϋποθέτει την απόδειξη του υπαρκτού των συναλλαγών, έστω και από άλλο συναλλασσόμενο, που δεν κατονομάζεται. Κάτι τέτοιο όμως δεν προέκυψε από την επανεξέταση της υπόθεσης. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ως άνω έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/18-01-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... και την επικύρωση της με αριθμό/19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης

Υπ'αριθμ...../19-12-2023 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Ποσό προς καταβολή	2.520,00	2.520,00

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν 4987/2022.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.