



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 21-5-2025

Αριθμός απόφασης: 1697

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κωδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312401

2131312347

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατά των κατωτέρω πράξεων της ΔΟΥ Μυτιλήνης:

α) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009 (χρήση 2008) και

β) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της ΔΟΥ Μυτιλήνης.
6. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τη με αριθμό απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία απορρίφθηκε ως απαράδεκτη η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή, ως εκπροθέσμως υποβληθείσα.
8. Τη με αριθμό απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Μυτιλήνης, επί της από δικαστικής προσφυγής του προσφεύγοντα, με την οποία δέχεται την εν λόγω δικαστική προσφυγή, ακυρώνει τη με αριθ. απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και αναπέμπει την υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να εξεταστεί ως εμπρόθεσμη, δεδομένο ότι ο προσφεύγων κατέθεσε ικανά στοιχεία προς απόδειξη αυτού.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, οικονομικού έτους 2009, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 42.607,20 ευρώ, πλέον 45.319,45 ευρώ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, οικονομικού έτους 2008, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 55.022,09 ευρώ, πλέον 48.397,73 ευρώ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά φόρου καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα καθόσον από την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992 του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης Αττικής-Αιγαίου, προέκυψε ότι ο προσφεύγων είναι λήπτης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων

συνολικής καθαρής αξίας 144.000,00 ευρώ στην χρήση 2007 και 106.518,00 ευρώ στη χρήση 2008.

Κατά των ως άνω οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή. Η Υπηρεσία μας, με τη με αριθμό απόφαση απόρριψε την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή ως απαράδεκτη, λόγω εκπροθέσμως υποβληθείσας.

Κατά της ανωτέρω αναφερόμενης απορριπτικής απόφασης της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων άσκησε την από δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Μυτιλήνης, το οποίο με τη με αριθμό απόφασή του, δέχτηκε τη δικαστική προσφυγή, ακύρωσε την προαναφερόμενη απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και ανέπεμψε την υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να εξεταστεί κατ' ουσίαν.

Σημειώνεται, ότι ο προσφεύγων, με την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Μη νόμιμη η έκδοση των επίδικων πράξεων αφού δεν συντάχθηκε έκθεση ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος.
- 2) Μη νόμιμες οι πράξεις που εκδόθηκαν γιατί δεν κατασχέθηκαν οι φωτοτυπίες του βιβλίου εσόδων – εξόδων για την επεξεργασία αυτών.
- 3) Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας.
- 4) Καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
- 5) Παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο λόγο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: *«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις*

καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 9 ν. 2753/1999, ορίζεται ότι:

«2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου...

9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της άρθρου 33 Π.Δ. 186/1992, ορίζεται ότι:

« 4. Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι το πενταπλάσιο της συνολικής αξίας κάθε στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, κατά περίπτωση, του ισόποσου αυτής, εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών ή του ανωτάτου ορίου προστίμου, που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 32, στην αντίθετη περίπτωση...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της άρθρου 34 Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), ορίζεται ότι:

«1. Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου...
2. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊστάμενου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή. Με την ίδια απόφαση μπορεί να επιβληθούν πρόστιμα διακεκριμένως για περισσότερες της μιας παραβάσεις του Κώδικα αυτού, που ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της άρθρου 5 ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«10. β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερη φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των 880 ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9 . Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Η ίδια μείωση ισχύει και για τον λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της άρθρου 14 ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«Κάθε φορά που η φορολογική αρχή διαπιστώνει φορολογικές παραβάσεις, από τις οποίες βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, προκύπτει ότι δεν έχει αποδοθεί συνολικά στο Δημόσιο ποσό πάνω από εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ από Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές, απαγορεύεται στις αρμόδιες δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες να παραλαμβάνουν δηλώσεις ή να χορηγούν βεβαιώσεις ή πιστοποιητικά που απαιτούνται κατά τις κείμενες διατάξεις και ζητούνται από τον παραβάτη, για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων....

Οι κυρώσεις της παραγράφου αυτής επιβάλλονται και στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, εφόσον η αξία των συναλλαγών που αναγράφονται σε αυτά, αθροιστικά λαμβανομένη κατά το χρόνο διαπίστωσης των παραβάσεων, υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση οι ανωτέρω κυρώσεις δεν επιβάλλονται στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της άρθρου 18 ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«1.Αδίκημα μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών διαπράττει ο φορολογούμενος ο οποίος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή αυτών δεν απέδωσε ή απέδωσε ανακριβώς τους άνω φόρους, τέλη ή εισφορές ή συμψήφισε ή εξαπατώντας τη φορολογική αρχή έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α., τιμωρούμενος : α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον το προς απόδοση ποσό του κυρίου φόρου, τέλους ή εισφοράς ή του ποσού του Φ. Π. Α που συμψηφίστηκε ή επιστράφηκε ή δεν αποδόθηκε, υπερβαίνει σε ετήσια βάση το ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών και β) με κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα είκοσι πέντε εκατομμύρια (25.000.000) δραχμές και από 1-1-2002 τα 3.000 ευρώ και 75.000 ευρώ αντίστοιχα....

Σε περίπτωση συρροής περισσότερων τέτοιων φόρων, τελών ή εισφορών τα ως άνω ποσά υπολογίζονται ξεχωριστά για κάθε μικρότερο φόρο, τέλος ή εισφορά...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της άρθρου 19 ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«1. 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. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και β) με κάθειρξη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ.

Όταν η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την πλαστότητα ή εικονικότητα των οποίων καταδικάζεται ο δράστης, υπερβαίνει το ποσό των ογδόντα εκατομμυρίων (80.000.000) δραχμών, επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού μέχρι ένα (1) μήνα. Η εκτέλεση της παρεπόμενης αυτής ποινής ουδεμία ασκεί επίδραση στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία με τους μισθωτούς που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας.

2. Το αδίκημα του άρθρου αυτού είναι αυτοτελές και ανεξάρτητο από τα αδικήματα, που προβλέπονται και τιμωρούνται με τις λοιπές ποινικές διατάξεις του παρόντος νόμου.

3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας

φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

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

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο

λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

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

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων: «Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την

αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις περιέχουν όλα τα κατά νόμο προβλεπόμενα στοιχεία, καθώς και την αιτιολογία για τους οποίους η αρμόδια ΔΟΥ Μυτιλήνης, προέβη στον προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. επεξεργασία κατασχεμένων Π.Δ.186/1992, διαχειριστικών περιόδων 2007-2008, του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφεριακής Δ/νση Αττικής-Αιγαίου, αναφέρονται τα εξής:

« ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Όπως διαπιστώθηκε από τα ανωτέρω η επιχείρηση έδρα αρμοδιότητος Δ.Ο.Υ ΚΟΡΩΠΙΟΥ ήταν μια εταιρεία κατ' ουσίαν ανύπαρκτη με ελάχιστες αγορές (κυρίως μουσικών υλικών και εξυπηρέτησης θεαμάτων) η οποία δεν είχε τη δυνατότητα από τις εν λόγω αγορές να πραγματοποιήσει αυτές τις συναλλαγές.

Είναι κατ' ουσία εταιρεία εκδόσεως εικονικών και πλαστών παραστατικών.

Τα εκδοθέντα στοιχεία της επιχείρησης είναι πλαστά διότι ενώ είναι διάτρητα δεν υπάρχει πράξη θεώρησης με αυτή την αρίθμηση.

-Δεν μας προσκομίσθηκαν αποδεικτικά στοιχεία μεταφοράς των εμπορευμάτων (στα εκδοθέντα ΤΠ-ΔΑ δεν αναγραφόταν μεταφορικό μέσο, φορτωτικές , ούτε αποδεικτικά συναλλαγής)

-Παρατηρήθηκε ότι τα ΤΠ-ΔΑ εκδίδονταν σε μικρά χρονικά διαστήματα με χρέωση κάτω των 15.000,00 επί πιστώσει (να μην χρειάζεται επιταγή για την εξόφλησή τους) με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατός ο έλεγχος εξόφλησης αυτών. Αυτή υποτίθεται γινόταν με μετρητά όπως φαίνεται από τις αντίστοιχες αποδείξεις είσπραξης.

-Η εταιρεία από τα ως άνω συμφραζόμενα δεν ήταν δυνατό να παρέχει υπηρεσίες ως τα προαναφερθέντα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών αναφέρουν, διότι δεν είχε προσωπικό, μεταφορικά μέσα, μηχανήματα έργων ούτε από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις για τα έτη αυτά προκύπτει αντίστοιχη επιχείρηση ως προμηθευτής της.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ-ΕΡΕΥΝΑΣ:

Ύστερα από όσα λεπτομερώς αναφέρθηκαν ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη και το πληροφοριακό δελτίο με αριθμ.Πρωτ..... της Περιφ/κής Δ/νσης Αττικής κρίνεται ότι η εταιρεία εξέδωσε εικονικά και πλαστά στο σύνολό τους τα ως άνω φορολογικά στοιχεία για πωλήσεις εμπορευμάτων οι οποίες ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν, από την ουσιαστικά ΑΝΥΠΑΡΚΤΗ επιχείρηση.

Εκδόθηκαν δε με σκοπό η λήπτρια επιχείρηση, αρμοδιότητος Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ.

Α) να εμφανίσει στα τηρούμενα βιβλία της αυξημένες αγορές και δαπάνες, μειώνοντας με τον τρόπο αυτό τα κέρδη της και κατ' επέκταση τη μειωμένη φορολόγηση αυτών.

Β) να ιδιοποιηθεί σε συνεργασία με τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, μέρος η και ολόκληρο, τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που εξέπεσε και δεν αποδόθηκε από την ελεγχόμενη (εκδότρια) στο Δημόσιο.

Με τα συγκεκριμένα εικονικά, Φορολογικά στοιχεία, προφανέστατα καλύφθηκαν άλλες ανάγκες της λήπτριας επιχείρησης.

Η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, Φ.Π.Α κλπ).

Δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι τα παραπάνω αναλυτικά αναφερόμενα φορολογικά παραστατικά που ζήτησε και έλαβε η ελεγχόμενη με την παρούσα έκθεση επιχείρηση είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή.».

Επειδή, αποδεικνύετε ότι τα υπό κρίση τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης 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 την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. επεξεργασία κατασχεμένων Π.Δ.186/1992, διαχειριστικών περιόδων 2007-2008, του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφεριακής Δ/νση Αττικής-Αιγαίου. Από τη συνολική θεώρηση των στοιχείων που παρατίθενται στην ως άνω έκθεση, προκύπτει με βεβαιότητα ότι ο εκδότης των επίδικων φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο και εφόσον ο παραπάνω εκδότης ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτος, δεν υφίσταται θέμα καλής πίστης από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως προς τον τρίτο και τέταρτο λόγο της

υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον πρώτο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2690/1999, ορίζεται ότι:

- «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.
2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.
3. Αν η άμεση λήψη του δυσμενούς μέτρου είναι αναγκαία για την αποτροπή κινδύνου ή λόγω επιτακτικού δημόσιου συμφέροντος, είναι, κατ' εξαίρεση, δυνατή η, χωρίς προηγούμενη κλήση του ενδιαφερομένου, ρύθμιση. Αν η κατάσταση που ρυθμίστηκε είναι δυνατόν να μεταβληθεί, η διοικητική αρχή, μέσα σε χρονικό διάστημα δεκαπέντε (15) ημερών, καλεί τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του σύμφωνα με τις προηγούμενες παραγράφους, οπότε και προβαίνει σε τυχόν νέα ρύθμιση. Αν η πιο πάνω προθεσμία παρέλθει άπρακτη, το μέτρο παύει αυτοδικαίως, και χωρίς άλλη ενέργεια, να ισχύει.
4. Οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 εφαρμόζονται και όταν οι σχετικές με τη δυσμενή διοικητική πράξη διατάξεις προβλέπουν δυνατότητα άσκησης διοικητικής προσφυγής.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.4321/2015, ορίζεται ότι:

«Οι εκθέσεις της Ειδικής Γραμματείας του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε.) οι οποίες έχουν συνταχθεί τηρουμένης της διαδικασίας των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2690/1999, θεωρούνται για τη Φορολογική Διοίκηση εκθέσεις ελέγχου, κατά την έννοια του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Α' 170) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», παράγοντας άμεσα την προβλεπόμενη από το ίδιο εδάφιο οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ή την πράξη επιβολής προστίμου της παραγράφου 2 του άρθρου 62 του ιδίου ως άνω νόμου. Οι υπάλληλοι της Ειδικής Γραμματείας του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε.) στο

πλαίσιο άσκησης των αρμοδιοτήτων τους δύνανται να εφαρμόζουν τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.»

Επειδή, εν προκειμένω, προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εκδόθηκαν στο χρονικό διάστημα που ίσχυε το προαναφερόμενο άρθρο 25 του ν.4321/2015. Συνεπώς, η οικεία έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. θεωρείται από την φορολογική διοίκηση έκθεση ελέγχου, κατά την έννοια του δεύτερου εδαφίου της παρ. του άρθρου 28 ν.4174/2013 και παράγει άμεσα τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή (σελ.4), ο προσφεύγων αναφέρει τα κάτωθι:

«Την υπάλληλοι του Σ.Δ.Ο.Ε. ήρθαν στην έδρα μου και συνέταξαν την από έκθεση ελέγχου του Κ.Β.Σ. την οποία απέστειλαν στη Δ.Ο.Υ. και την ίδια ημερομηνία συνέταξαν ένα Δελτίο Πληροφοριών για το εισόδημα το οποίο απέστειλαν στη Δ.Ο.Υ...». Συνεπώς, ο προσφεύγων είχε λάβει γνώση των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

Επειδή, στο με αριθμό πρωτ. έγγραφο αναφέρεται ότι: *«Η ανωτέρω επιχείρηση (η επιχείρηση του προσφεύγοντα) ενώ αποδέχτηκε τα αποτελέσματα του ελέγχου που αφορούν τον Κ.Β.Σ. και τον Φ.Π.Α. δεν αποδέχτηκε τον καταλογισμό των φόρων που αφορούν την φορολογία εισοδήματος...».*

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ως προς τον πρώτο λόγο της υπό κρίσης ενδικοφανούς προσφυγής, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο λόγο

Επειδή, στις ο έλεγχος πήγε στην έδρα του προσφεύγοντος κατάσχεσε με τη με αριθμό έκθεση κατάσχεσης τα υπό κρίση παραστατικά του εκδότη και έπειτα διενέργησε αξιολόγηση αυτών.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ως προς τον δεύτερο λόγο της υπό κρίσης ενδικοφανούς προσφυγής, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον πέμπτο λόγο

Επειδή, ουδόλως είναι δυνατό να παραβιάζεται η αρχή της χρηστής διοίκησης, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, σε έκδοση καταλογιστικών πράξεων κατ' εφαρμογή του νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις απόψεις της αρμόδιας ΔΟΥ Μυτιλήνης, ο προσφεύγων ενώ αποδέχτηκε τα αποτελέσματα του ελέγχου που αφορούν τον Κ.Β.Σ. και τον Φ.Π.Α. δεν αποδέχτηκε τον καταλογισμό των φόρων που αφορούν τον φόρο εισοδήματος.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

Οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007)

Α) Η με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

	Βάση ελέγχου	Βάση απόφασης ΔΕΔ
Φόρος εισοδήματος	55.022,09 ευρώ	55.022,09 ευρώ
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	48.397,73 ευρώ	48.397,73 ευρώ
Σύνολο για καταβολή	103.419,82 ευρώ	103.419,82 ευρώ

Οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008)

Β) Η με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

	Βάση ελέγχου	Βάση απόφασης ΔΕΔ
Φόρος εισοδήματος	42.607,20 ευρώ	42.607,20 ευρώ
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	45.319,45 ευρώ	45.319,45 ευρώ

Σύνολο για καταβολή	87.926,65 ευρώ	87.926,65 ευρώ
----------------------------	-----------------------	-----------------------

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Α/Α**

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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