



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/10/2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αριθμός Απόφασης: 1567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 09/06/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ κάτοικο ΧΑΝΙΩΝ, επί της οδού Τ.Κ., κατά: α) της υπ' αριθ. /10-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, β) της υπ' αριθ. /10-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, γ) της υπ' αριθ. /10-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 και δ) της υπ' αριθ. /10-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής

προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 09/06/2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

(α) Με την υπ' αριθ. /10-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 11.068,33€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας, ποσού 5.534,17€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.952,40€, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό 18.554,90€, λόγω λήψης και καταχώρησης στα βιβλία του οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 29.450,00€, εκδόσεως των επιχειρήσεων ΕΕ, ΑΦΜ και, ΑΦΜ

(β) Με την υπ' αριθ. /10-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 550,00€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας, ποσού 137,50€, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό 687,50€, λόγω λήψης και καταχώρησης στα βιβλία του ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, συνολικής καθαρής αξίας 2.500,00€, εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ

(γ) Με την υπ' αριθ. /10-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 5.280,00€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 2.640,00€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 7.920,00€, λόγω λήψης και καταχώρησης στα βιβλία του οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 29.450,00€, εκδόσεως των επιχειρήσεων & ΕΕ, ΑΦΜ και, ΑΦΜ

(δ) Με την υπ' αριθ. /10-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 600,00€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας, ποσού 300,00€, ήτοι σύνολο φόρου για

καταβολή ποσού 900€, λόγω λήψης και καταχώρησης στα βιβλία του ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, συνολικής καθαρής αξίας 2.500,00€, εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμό/03-04-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με αντικείμενο εργασιών «.....», για τα φορολογικά έτη 2019-2020. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. /22-12-2022 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ/ Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΛΑΜΙΑΣ) (εισερχόμενο έγγραφο Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ αρ. πρωτ. /31-01-2023), με συνημμένες τις από 24/12/2021, 19/08/2022 και 11/04/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ΚΦΔ, σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε έλεγχος - έρευνα στις επιχειρήσεις α) Ε.Ε., ΑΦΜ, β), ΑΦΜ και γ) , ΑΦΜ αντίστοιχα, οι οποίες κρίθηκαν ως εκδότες εικονικών τιμολογίων συνολικά για τις χρήσεις 2017-2020. Μεταξύ των ληπτών είναι και ο προσφεύγων.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε στο φορολογικό έτος 2019, οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 29.450,00€ πλέον ΦΠΑ 7.168,00€ και ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο στη χρήση 2020, καθαρής αξίας 2.500,00€ πλέον ΦΠΑ 600,00€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε το υπ' αριθ. /2023 ΣΔΕ-Κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2019 και 2020. Τα εν λόγω υπηρεσιακά έγγραφα επιδόθηκαν στον ελεγχόμενο δια μέσου της εξουσιοδοτημένης λογίστριας.

Μετά την παρέλευση της προθεσμίας των 20 ημερών χωρίς ο προσφεύγων να υποβάλει τις απόψεις του, συντάχθηκαν οι από 10/05/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Όλα τα εμπορεύματα αγοράστηκαν από τον, ΑΦΜ, παραλήφθηκαν και πωλήθηκαν νόμιμα στους πελάτες του προσφεύγοντος, ενώ η αξία τους εξοφλήθηκε μέσω κατάθεσης σε τραπεζικό λογαριασμό. Ο έλεγχος αμφισβήτησε τις αγορές και όχι τις πωλήσεις. Επιπλέον, ο εν λόγω προμηθευτής διατηρούσε επιχείρηση στην Αθήνα, είχε θεωρήσει βιβλία και είχε την δυνατότητα να συναλλάσσεται.
- Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ χαρακτήρισε τα ληφθέντα τιμολόγια εικονικά επειδή ο, ΑΦΜ είχε προμηθευθεί εμπορεύματα από την εταιρεία «..... Ε.Ε.», ΑΦΜ και η εταιρεία αυτή, κατόπιν ελέγχου, βρέθηκε να έχει εκδώσει 1.494 εικονικά τιμολόγια καθαρής αξίας 2.703.173,02€. Η αιτιολογία αυτή όμως είναι

εσφαλμένη και ανεπαρκής ως προς τα τιμολόγια που εκδόθηκαν στον του ΑΦΜ διότι: α) δεν υπάρχει αναφορά στο συνολικό αριθμό των τιμολογίων που είχε εκδώσει η εταιρεία & Ε.Ε, ΑΦΜ, καθώς και ποια εξ' αυτών ήταν πραγματικά και ποια εικονικά, β) δεν αναφέρεται από τον έλεγχο εάν, εντός του αριθμού των 1.494 εικονικών τιμολογίων της περιλαμβάνονται και τα 7 δικά του.

- Στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι ο του ΑΦΜ, κατά την χρήση 2019 προέβη στην έκδοση 611 εικονικών τιμολογίων ενώ κατατέθηκε στους τραπεζικούς του λογαριασμούς του συνολικά το ποσό των ευρώ 3.617.118,00€. Με την ανεπαρκή δε αυτή αιτιολογία ο έλεγχος θεώρησε όλα τα εκδοθέντα τιμολόγια του, μεταξύ των οποίων και τα δικά του, συλλήβδην εικονικά. Δεν αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου ποια ήταν η συνολική αξία των 611 τιμολογίων και αν οι ως άνω καταθέσεις κάλυπταν την αξία των 611 τιμολογίων ή όχι.
- Δεν αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου εάν η εταιρεία κατέβαλαν ή όχι τον ΦΠΑ για τα τιμολόγια που εξέδωσαν, μεταξύ των οποίων και τα τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων.
- Εσφαλμένα θεωρήθηκε από τον έλεγχο εικονικό το υπ' αριθ./01-06-2020 τιμολόγιο αξίας 2.500,00€ πλέον ΦΠΑ 600,00€, του, ΑΦΜ, καθώς αφορά πραγματική συναλλαγή. Τα εμπορεύματα που αναγράφονται στο εν λόγω φορολογικό στοιχείο παρελήφθησαν από τον προσφεύγοντα και πωλήθηκαν σε πελάτες του, ενώ η αξία του τιμολογίου εξοφλήθηκε με κατάθεση σε λογαριασμό της τράπεζας
- Εσφαλμένα θεωρήθηκε από τον έλεγχο εικονικό το υπ' αριθ. Α/20-3-2019 τιμολόγιο αξίας 4.000,00€ πλέον ΦΠΑ 960,00, της εταιρείας & Ε.Ε, ΑΦΜ, με μοναδική αιτιολογία ότι από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ προέκυψε ότι η ως άνω εταιρεία εξέδιδε εικονικά τιμολόγια. Επιπλέον η εξόφληση του εν λόγω τιμολογίου έγινε με συναλλαγματική αποδοχής του προσφεύγοντος.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης ο προσφεύγων, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προσκόμισε παραστατικά της Τράπεζας, προς επίρρωση των ισχυρισμών του ότι τα τιμολόγια του προμηθευτή, ΑΦΜ, τα οποία σύμφωνα με τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ/ Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΛΑΜΙΑΣ), είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, έχουν εξοφληθεί μέσω καταθέσεων σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή.

Περαιτέρω, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/23-06-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα, ο προσφεύγων προσκόμισε εκ νέου δύο (2), εκ των ήδη προσκομισθέντων με την προσφυγή, παραστατικά κατάθεσης μετρητών στην τράπεζα

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

δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων [...]. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.[...]. 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: [...] Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο

αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «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 εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, στο άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999), ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή στο άρθρο 171 του ν. 2717/1999 (Κ.Διοικ.Δικ.) ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη...».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

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

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

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

Επειδή, στο υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/22-12-202 πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και τις συνημμένες εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ΚΦΔ, οι διατυπώσεις και τα πορίσματα των οποίων έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, αναφέρονται τα κάτωθι:

- Η εταιρεία Ε.Ε., ΑΦΜ κρίθηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων και κατά το έτος 2019 εξέδωσε 1.494 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 647.359,11€ για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.
 - Η επιχείρηση, ΑΦΜ κρίθηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων και κατά το έτος 2019 εξέδωσε 611 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.617.118,00€ για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.
 - Η επιχείρηση, ΑΦΜ κρίθηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων και κατά το έτος 2019 εξέδωσε 22 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 27.251.14€ για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές,
- κατά παράβαση των αρ. 1, 3, 5, 8, 9 και 15 παρ. 2 του ν20.4308/14 και του άρθρου 66 του ΚΦΔ.

Επειδή, από τα στοιχεία του υπό εξέταση φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων παρέλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του οκτώ (8) πρωτότυπα τιμολόγια εκδόσεως των ως άνω επιχειρήσεων, στα έτη 2019 και 2020, ως κάτωθι:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡ.ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΞΙΑ Φ.Π.Α. 24%
20/03/2019	ΤΔΑ/Α		4.000,00	960,00
16/09/2019	ΤΔΑ/Α		7.450,00	1.788,00
12/11/2019	ΤΔΑ/Β		1.600,00	384,00
13/11/2019	ΤΔΑ/Β		2.300,00	552,00
14/11/2019	ΤΔΑ/Β		2.100,00	604,00
10/12/2019	ΤΔΑ/Β		4.300,00	1.032,00
11/12/2019	ΤΔΑ/Β		4.500,00	1.080,00
12/12/2019	ΤΔΑ/Β		3.200,00	768,00
ΣΥΝΟΛΟ ΈΤΟΥΣ 2019			29.450,00	7.168,00
01/06/2020	ΤΑ...		2.500,00	600,00
ΣΥΝΟΛΟ ΈΤΟΥΣ 2020			2.500,00	600,00
ΤΕΛΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ			31.950,00	7.768,00

Επειδή, τα φορολογικά στοιχεία αξίας 31.950,00€ έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντος, και έχουν ληφθεί υπόψη στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2019 και 2020, μειώνοντας τα φορολογητέα κέρδη κατά ποσό 29.450,00€ και 2.500,00€ αντίστοιχα. Περαιτέρω, η αξία των ως άνω τιμολογίων έχει συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2019 και 2020 με συνέπεια την έκπτωση ΦΠΑ εισροών ποσού 7.168,00€ και 600,00€ αντίστοιχα.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι ως άνω συναλλαγές είναι πραγματικές καθώς τα αγορασθέντα είδη από τους εν λόγω προμηθευτές παραλήφθησαν από εκείνους νόμιμα και πωλήθηκαν σε πελάτες του.

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. /22-12-2022 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ/ Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΛΑΜΙΑΣ) και τις συνημμένες από 24/12/2021, 19/08/2022 και 11/04/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ΚΦΔ, οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, οι επιχειρήσεις α) Ε.Ε., ΑΦΜ, β) του

ΑΦΜ και γ), ΑΦΜ, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσουν τις επίμαχες συναλλαγές με τον προσφεύγοντα.

Ειδικότερα:

Ι. Διαπιστώσεις για την εταιρεία ΕΕ, ΑΦΜ

Σύμφωνα την από 24/12/2021 έκθεση ελέγχου, του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ/Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΛΑΜΙΑΣ), η εταιρεία ΕΕ με ΑΦΜ, κρίθηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά το έτος 2019 προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και η ελεγχόμενη επιχείρηση. Αναλυτικά αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...] 6.2. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ Η ΜΗ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΤΩΝ ΦΕΡΟΜΕΝΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ ΚΑΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΑ)

[...]

- Επειδή, εν προκειμένω, ο παρόν έλεγχος διενεργήθηκε λαμβάνοντας υπόψη, ως προελέχθη, τα δεδομένα που εν ευρεία έννοια στην ενότητα 3.3. της παρούσας εκθέσεως εκτίθενται και λεπτομερώς στις μετέπειτα ενότητες της παρούσας εκθέσεως περιγράφονται, προκειμένου να τα συνεκτιμήσει και να τα αξιολογήσει και ως εκ τούτου να καταλήξει αντικειμενικά και με ασφάλεια στις κάτωθι λεπτομερώς περιγραφόμενες διαπιστώσεις.
- Επειδή η ελεγχόμενη οντότητα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης των τηρούμενων από πλευράς της βιβλίων και στοιχείων - παρότι μάλιστα τούτο της ζητήθηκε επανειλημμένως, κατόπιν νόμιμης κοινοποίησης σ' αυτήν σχετικών Προσκλήσεων τόσο από πλευράς της Υπηρεσίας μας, όσο και από πλευράς έτερης Υπηρεσίας της Φορολογικής Αρχής (βλ. ανωτέρω πεδίο «Συμπληρωματικά στοιχεία») και παρότι καταλογίστηκε σε βάρος της η αντίστοιχη παράβαση -, και άρα ο προσδιορισμός του πλήθους και της αξίας (καθαρής και ΦΠΑ) των διενεργηθεισών από πλευράς της κατά τα ελεγχόμενά έτη συναλλαγών (προμηθειών και χονδρικών πωλήσεων) έλαβε χώρα με βάση τα εμφανιζόμενα στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ (τόσο της ίδιας, όσο και των αντισυμβαλλομένων αυτής, υπολογιζομένων των σχετικών αποκλίσεων) στοιχεία, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση μας στα πλαίσια διενέργειας δειγματοληπτικών διασταυρωτικών ελέγχων (ήτοι διαπιστώθηκε η ύπαρξη πλήθους φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εδώ ελεγχόμενης οντότητας κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, τα οποία όμως δεν εμπεριέχονταν στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ τόσο της εδώ ελεγχόμενης οντότητας, όσο και των αντισυμβαλλομένων αυτής).
- Επειδή από την παρούσα έρευνα προέκυψε ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα, που εδρεύει σύμφωνα με τα πληροφοριακά στοιχεία της Α.Α.Δ.Ε. στην Αθήνα (στην οδό αρ., Τ.Κ.), διατηρεί στην εν λόγω δ/νση μία ανεπαρκή έως ανύπαρκτη επαγγελματική εγκατάσταση, δίχως αυτή να ανταποκρίνεται στη συνήθη εικόνα κι εν γένει λειτουργία ομοειδών επιχειρήσεων, ήτοι δηλαδή πρόκειται για μία επιχείρηση στερούμενη στοιχειώδους επιμέλειας/συντήρησης, λειτουργούσα σε απροσδιόριστες ημέρες και ώρες, σε κάθε περίπτωση μη λειτουργούσα κατά το νόμιμο ωράριο του οικείου εμπορικού συλλόγου, γεγονός το οποίο μάλιστα έχει διαπιστωθεί σε επανειλημμένες προσπάθειες διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου από πλευράς της Φορολογικής Διοίκησης -, στερούμενη της απαραίτητης υλικοτεχνικής υποδομής, μη διατηρούσα τυχόν αποθήκη/υποκατάστημα, μη κατέχουσα μεταφορικών μέσων κλπ.,

- Επειδή προέκυψε ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα απασχολεί ανεπαρκές - σε σχέση με τις φερόμενες διενεργηθείσες από πλευράς της συναλλαγές (προμήθειες και πωλήσεις αντίστοιχα) - προσωπικό, στη δε χρήση 2017 δεν απασχολεί και καθόλου (ανύπαρκτο προσωπικό),
- Επειδή η εδώ ελεγχόμενη οντότητα παρουσιάζει ελλιπή έως ανύπαρκτη οικονομική/λογιστική οργάνωση προκειμένου να παρακολουθεί τον τεράστιο αυτό όγκο των συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί και δεν συμμορφώνεται προς τις φορολογικές της υποχρεώσεις (ήτοι προβαίνει σε επιλεκτική υποβολή των προβλεπόμενων φορολογικών δηλώσεων, με αντιφατικό/αποκλήθέν περιεχόμενο, ταυτόχρονα δεν προβαίνει στην εξόφληση ή έστω ρύθμιση βεβαιωμένων οφειλών της), πρακτική η οποία δεν ανταποκρίνεται σε φορολογικά ειλικρινή οντότητα.
- Επειδή, ως αναλυτικά προεκτέθηκε, αποκλειστικοί προμηθευτές της εδώ ελεγχόμενης οντότητας κατά τη χρήση 2017 και 2018 (σύμφωνα με τις σχετικώς υποβληθείσες από πλευράς της συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών) τυγχάνουν οι ατομικές επιχειρήσεις «.....» με ΑΦΜ., «.....» με ΑΦΜ., και «.....» με ΑΦΜ., ενώ κατά τη χρήση 2019 δεν εμφανίζεται η εδώ ελεγχόμενη οντότητα να προβαίνει σε προμήθεια αγαθών/εμπορευμάτων (καθότι δεν υποβάλλει σχετική συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών, ούτε και εντοπίστηκε από τον παρόντα έλεγχο αντίστοιχη συγκεντρωτική κατάσταση υποβληθείσα από τους τυχόν αντισυμβαλλομένους της).
- Επειδή η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν εμφανίζεται να διενεργεί χρεώσεις μέσω του τραπεζικού συστήματος προς εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων που έλαβε από τις ανωτέρω τρεις κατασκευάστριες ατομικές επιχειρήσεις (μη σύννομος τρόπος εξόφλησης των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων), γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη συναλλακτική πρακτική των επιχειρήσεων και ειδικά υπό το πρίσμα των οριζόμενων στο άρθρο 23 Ν. 4172/2013, σύμφωνα με το οποίο δεν εκπίπτει φορολογικά κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε μέσω του τραπεζικού συστήματος.
- Επειδή κατόπιν ιδιαιτέρων ελέγχων που διενήργησε η Υπηρεσία μας σε βάρος εκάστης των ανωτέρω ατομικών επιχειρήσεων, που φέρονται να προμηθεύουν την εδώ ελεγχόμενη κατά τις χρήσεις 2017 και 2018, διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που οι τελευταίες εξέδωσαν κατά τις εν λόγω χρήσεις επ' ονόματί της εδώ ελεγχόμενης οντότητας στα πλαίσια των φερόμενων μεταξύ τους συναλλαγών τυγχάνουν στο σύνολο τους ΕΙΚΟΝΙΚΑ, ήτοι ότι δεν αντιστοιχούσαν σε πραγματικά γεγονότα και συγκεκριμένα σε ειλικρινείς συναλλαγές μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων.
- Επειδή συγκεκριμένα υφίσταται πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας των ανωτέρω συναλλαγών (προμηθειών) μεταξύ των προαναφερθέντων τριών ατομικών επιχειρήσεων και της εδώ ελεγχόμενης οντότητας [...].
- Επειδή κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων κατ' επέκταση συνάγεται το συμπέρασμα ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα κατά τις χρήσεις 2017 και 2018 ουδέποτε προμηθεύτηκε εμπορεύματα από τις ανωτέρω τρεις ατομικές επιχειρήσεις και ούτε προέκυψε από τον παρόντα έλεγχο να προμηθεύεται από έτερους πλην τους ανωτέρω προμηθευτές τα εμπορεύματα (πρώτες ύλες ή έτοιμα ενδύματα) που μετέπειτα φέρεται να πωλεί χονδρικώς μεταξύ άλλων και στην εδώ ελεγχόμενη οντότητα. Ομοίως κατά τη χρήση 2019 και δεδομένου ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν υπέβαλε σχετική κατάσταση ΜΥΦ, ούτε κι εντοπίστηκε από

τον έλεγχο σχετικώς υποβληθείσα από πλευράς των αντισυμβαλλομένων της κατάσταση, προκύπτει ότι δεν υπήρξε καμία προμήθεια εμπορευμάτων.

- Επειδή η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν πραγματοποίησε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
- **Επειδή από την παρούσα έρευνα προέκυψε ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν διενεργεί κατά τις κρινόμενες χρήσεις λειτουργικές δαπάνες, τόσο μέσω του τραπεζικού συστήματος, όσο κι εκτός αυτού, ως τούτο προκύπτει από τις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις δαπανών που υπέβαλε ενώπιον της Φορολογικής Αρχής. Ήτοι συγκεκριμένα ουδεμία άλλη συνήθη λειτουργική δαπάνη δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο να διενεργείται πλην της καταβολής του μηνιαίου μισθώματος του μισθίου ακινήτου, όπου εδρεύει και δη ουχί για το σύνολο των μισθωτικών μηνών των ελεγχόμενων ετών.**
- **Επειδή προέκυψε η κατά κόρον από πλευράς της εδώ ελεγχόμενης οντότητας έκδοση πλήθους φορολογικών παραστατικών με αναγραφόμενη αξία κατώτερη των 500,00€, ακόμη κι όταν εκδίδονταν την αυτή ημεροχρονολογία περισσότερα του ενός φορολογικά στοιχεία επ'ονόματι του ιδίου πελάτη, πρακτική μη εύλογη και μη ανταποκρινόμενη στην επιχειρηματική συνήθεια, η οποία τεκμαίρεται ότι ακολουθήθηκε προκειμένου να αποφευχθεί η είσπραξη της αξίας τούτων μέσω του τραπεζικού συστήματος.**
- **Επειδή διαπιστώθηκε ο μη σύννομος τρόπος είσπραξης των εκδοθέντων από πλευράς της εδώ ελεγχόμενης οντότητας κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις φορολογικών στοιχείων και δη κατά πλειοψηφία διαπιστώθηκε η είσπραξη εκτός τραπεζικού συστήματος. [...]**
- **Επειδή περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι ακόμη κι όταν η σχετική είσπραξη των εκδοθέντων από πλευράς της εδώ ελεγχόμενης οντότητας παραστατικών λάμβανε χώρα μέσω του τραπεζικού συστήματος (ήτοι από 09^η.11.2018 μέχρι 31.12.2019), αυτή είχε κυρίως τη μορφή της τραπεζικής κατάθεσης μετρητών που διενεργούνταν εν τοις πράγμασι από την ίδια την εδώ ελεγχόμενη οντότητα μέσω εντεταλμένων αυτής προσώπων.**
- **Επειδή από το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις η εδώ ελεγχόμενη οντότητα και που κατάφερε ο έλεγχος, στα πλαίσια διενέργειας πλήθους δειγματοληπτικών διασταυρωτικών ελέγχων, να εντοπίσει και να κατασχέσει αντίστοιχα διαπιστώθηκε ότι στην πλειοψηφία τους αυτά δεν συνοδεύονται από τα απαιτούμενα παραστατικά διακίνησης των σχετικών εμπορευμάτων, ενώ μάλιστα στην πλειοψηφία τους οι λήπτριες επιχειρήσεις εδρεύουν σε περιοχές εκτός Αθηνών,**
- **Επειδή έπειτα από τη διενέργεια σχετικού διασταυρωτικού ελέγχου σε βάρος της λήπτριας ατομικής επιχείρησης, με ΑΦΜ., τελευταία προέβη στην υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων εισοδήματος και ΦΠΑ, αφαιρώντας από το σύνολο των διενεργούμενων εξόδων της την αξία των επίμαχων τιμολογίων, που εξέδωσε επ' ονόματί της η εδώ ελεγχόμενη οντότητα, γεγονός το οποίο στην ουσία αποτελεί σχετική ομολογία/παραδοχή της εικονικότητάς τους (φορολογική συμμόρφωση λήπτριας επιχείρησης).**
- **Επειδή κατά την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων της εδώ ελεγχόμενης οντότητας διαπιστώθηκε ότι παγίως εντός αμέσου χρόνου εκ της εκάστοτε διενεργούμενης πίστωσης λάμβανε χώρα σχεδόν ισόποση χρέωση (άμεση και ισόποση της τραπεζικής πίστωσης τραπεζική χρέωση), τακτική που είχε σαν αποτέλεσμα το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού να μην μεταβάλλεται και να παραμένει μικρό έως μηδενικό, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική κατά την οποία οι υποχρεώσεις μιας**

επιχείρησης δεν είναι απόλυτα συγχρονισμένες και ισόποσες με τις τραπεζικές της καταθέσεις.

- **Επειδή** από την παρούσα έρευνα προέκυψε η **εμπλοκή/ανάμειξη** στις τραπεζικές κινήσεις της εδώ ελεγχόμενης οντότητας και άρα στη διακίνηση του χρήματος **τρίτων προσώπων** - και ουχί των συναλλασσόμενων με την εδώ ελεγχόμενη οντότητα ληπτριών επιχειρήσεων - τα οποία (πρόσωπα) είτε συνδέονταν μαζί της (εταιρικά/εργασιακά/δικαιοπρακτικά) είτε όχι, μεταξύ των οποίων ο έλεγχος εντόπισε τα ενισχυτικά της «**συνεργασίας**» τους στοιχεία (ήτοι την εμπλοκή στις τραπεζικές κινήσεις του ενός στο άλλο, τον όμοιο γραφικό χαρακτήρα των εκδοθέντων από πλευράς τους παραστατικών, τη μη ανταπόκριση απάντων στα αιτήματα της φορολογικής αρχής περί προσκόμισης βιβλίων - στοιχείων - αρχείων, τη λήψη λογιστικών υπηρεσιών από τον αυτό λογιστή, την ίδια δ/νση κατοικίας/έδρας κλπ.)
- **Επειδή** έπειτα από την έναρξη του παρόντος ελέγχου, καθώς και των διασταυρωτικών ελέγχων της Υπηρεσίας μας σε βάρος των ανωτέρω «εμπλεκόμενων προσώπων» παρατηρήθηκε εσπευσμένη μεταβολή στον τρόπο λειτουργίας **ορισμένων εξ αυτών, ως αναλυτικά** προεκτέθηκε,
- **Επειδή** μετά την έναρξη της παρούσας έρευνας και πριν την ολοκλήρωσή της περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου **συμπληρωματικά στοιχεία** αναφορικά με την τέλεση του αδικήματος της λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων από πλευράς της εδώ ελεγχόμενης οντότητας (βλ. αρ.πρωτ.εισερχ. ΕΜΠ/27.11.2020 πληροφοριακή έκθεση Σ.Δ.Ο.Ε.),

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ

κατ' αντικειμενική κρίση/εκτίμηση του συνόλου των ανωτέρω ευρημάτων - αποδεικτικών στοιχείων που υφίστανται στον φάκελο της κρινόμενης υπόθεσης και σύμφωνα με τα διδάγματα της πείρας και της κοινής λογικής στα πλαίσια του επιχειρείν και των συναλλακτικών ηθών και εθίμων ο έλεγχος **ΔΙΑΠΙΣΤΩΝΕΙ** την ανυπαρξία των συναλλαγών που φέρεται να διενήργησε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις η εδώ ελεγχόμενη οντότητα στο σύνολο τους

7. ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ως εκ τούτου ο έλεγχος έπειτα από τη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων των υφιστάμενων στοιχείων/ευρημάτων και ουχί κατόπιν εκτίμησης ενός ή μεμονομένων στοιχείων χωριστά, οδηγήθηκε στις ασφαλείς και βέβαιες ως άνω διαπιστώσεις και άρα συμπεραίνει ότι η ελεγχόμενη οντότητα προέβη, κατά παράβαση των οριζόμενων κατ' άρθρα 1,3,5,8,9 και 15 παρ. 2 Ν. 4308/2014 :

[...]

III) κατά τη χρήση 2019 στην έκδοση συνολικά χιλίων τετρακοσίων ενενήντα τεσσάρων (1494) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων και δη Τιμολογίων Πώλησης [όπως τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία και έκαστος λήπτης τούτων λεπτομερώς περιγράφονται στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ που υπέβαλε τόσο η εδώ ελεγχόμενη οντότητα ενώπιον της Φορολογικής Αρχής, όσο και οι αντισυμβαλλόμενοι αυτής αντίστοιχα, υπολογιζόμενων των σχετικών αποκλίσεων, όπως επίσης υπολογιζόμενων και των σχετικών αποκλίσεων που προέκυψαν εξαιτίας των φορολογικών στοιχείων εκείνων, που παρότι δεν περιγράφονται στις ανωτέρω υποβληθείσες ΜΥΦ, περιήλθαν σε γνώση του παρόντος ελέγχου στα πλαίσια διασταυρωτικών ελέγχων που διενεργήθηκαν σε βάρος πλήθους ληπτών που εμφανίζονται στις σχετικές ΜΥΦ, και τα οποία (φορολογικά στοιχεία) κατασχέθηκαν από πλευράς του ελέγχου], συνολικής

καθαρής αξίας 2.703.173,02€ και συνολικής αξίας Φ.Π.Α 647.359,11€, δεδομένου ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές. [...]».

II. Διαπιστώσεις για την επιχείρηση ΑΦΜ.....

Σύμφωνα με την από 19/08/2022 έκθεση μερικού ελέγχου, του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ/Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΛΑΜΙΑΣ), η ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ κρίθηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τα έτη 2018, 2019, 2020 προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων. Αναλυτικά αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...] 5. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

[...]

- **Επειδή**, εν προκειμένω, ο παρόν έλεγχος διενεργήθηκε λαμβάνοντας υπόψη, ως προελέχθη, τα δεδομένα που εν ευρεία έννοια στην ενότητα 4 της παρούσας εκθέσεως εκτίθενται και λεπτομερώς στις προηγούμενες αυτής ενότητες περιγράφονται, προκειμένου να τα συνεκτιμήσει και να τα αξιολογήσει και ως εκ τούτου να καταλήξει αντικειμενικά και με ασφάλεια στις κάτωθι λεπτομερώς περιγραφόμενες διαπιστώσεις.
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα αν και φέρεται, σύμφωνα με τα καταχωρημένα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. στοιχεία, να εδρεύει αρχικά στην οδό αρ. στο και στην συνέχεια στην οδό αρ. στην, εν τοις πράγμασι απεδείχθη ότι λειτούργησε μόνο στην αρχικά δηλωθείσα διεύθυνση και αποκλειστικά και μόνο ως κατάστημα λιανικής πώλησης γυναικείων ενδυμάτων. Από τους μερικούς επιτόπιους ελέγχους (αυτοψίες) που διενήργησε η Υπηρεσία μας, διαπιστώθηκε ότι μεν η ελεγχόμενη οντότητα διέθετε σε λειτουργία ένα εμπορικό κατάστημα λιανικής πώλησης στο Αττικής στο οποίο όμως δεν βρέθηκε κανένα στοιχείο που να βεβαιώνει ότι στον ίδιο χώρο πραγματοποιούνταν ταυτόχρονα και συναλλαγές χονδρικών πωλήσεων δε στην δεύτερη δηλωθείσα διεύθυνση της ελεγχόμενης οντότητας η έδρα βρέθηκε κλειστή και από πληροφορίες περιοίκων πληροφορηθήκαμε ότι το εν λόγω κατάστημα δεν είχε λειτουργήσει,
- **Επειδή** ουδεμία άλλη επαγγελματική εγκατάσταση (π.χ. αποθήκη ή υποκατάστημα) της εδώ ελεγχόμενης έχει εντοπιστεί, παρότι ο έλεγχος κατέβαλε της δέουσα επιμέλεια και προσοχή προκειμένου να ανευρεθεί ο εδώ ελεγχόμενος,
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα ουδέποτε επέδειξε/προσκόμισε στη Φορολογική Αρχή τα τηρούμενα από πλευράς της βιβλία και στοιχεία, παρότι αυτό της ζητήθηκε επανειλημμένα, κατόπιν νόμιμης κοινοποίησης σ' αυτήν σχετικών Προσκλήσεων (βλ. ανωτέρω «Ενέργειες Ελέγχου») και παρότι καταλογίστηκαν σε βάρος της οι αντίστοιχες παραβάσεις,
- **Επειδή** μέχρι και σήμερα η εδώ ελεγχόμενη οντότητα εμφανίζει σύμφωνα με τα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. πλήθος βεβαιωμένων οφειλών σε βάρος της, τις οποίες (οφειλές) δεν έχει εξοφλήσει (εν όλω ή εν μέρει) αλλά ούτε και έχει επιχειρήσει να ρυθμίσει την εξόφλησή τους με σχετική προς τούτο αίτηση, υποβληθείσα είτε αυτοπροσώπως στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω και Α' Αθηνών είτε ηλεκτρονικώς μέσω του αντίστοιχου ιστότοπου,
- **Επειδή** απεδείχθη ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν δύναται να διενεργεί τις επίμαχες χονδρικές πωλήσεις αγαθών - καθότι δεν διαθέτει (κατά κυριότητα ή κατά κατοχή) τον απαιτούμενο μηχανολογικό/τεχνολογικό εξοπλισμό (μηχανήματα), αλλά ούτε εμφανίζεται να διαθέτει στην κυριότητά ή κατοχή της μεταφορικά μέσα (οχήματα κλπ.) επαγγελματικής ή έστω ιδιωτικής

χρήσης, ούτως ώστε να δικαιολογείται η άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας και η στα πλαίσια αυτής διενέργεια σχετικών συναλλαγών, ήτοι της πώλησης/μεταφοράς των αντίστοιχων εμπορευμάτων,

- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα δεν εμφανίζεται να διενεργεί αγορές/προμήθειες υλικών (εμπορευμάτων) δεδομένου ότι δεν υποβάλλει σχετικές συγκεντρωτικές καταστάσεις ενώπιον της Φορολογικής Αρχής αλλά ούτε έχει δηλωθεί και ως πελάτης σε συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων και άρα αποδεικνύεται ότι δεν έχει τη δυνατότητα τα μεταπωλεί,
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα από τον χρόνο έναρξής της, ήτοι την 13^η.11.2018, μέχρι και σήμερα, ήτοι τον χρόνο σύνταξης της παρούσας εκθέσεως ελέγχου έχει υποβάλλει δύο (2) δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 οι οποίες η μεν πρώτη εμφανίζει ζημιές ενώ η δεύτερη είναι μηδενική . Οι ανωτέρω δηλώσεις δεν ταυτίζονται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα όπως εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών (Μ.Υ.Φ.) αλλά ούτε με τις συνολικές εκροές της επιχείρησης όπως εμφανίζονται στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ,
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα από τον χρόνο έναρξής της, ήτοι την 13^η.11.2018, μέχρι και σήμερα, ήτοι τον χρόνο σύνταξης της παρούσας εκθέσεως ελέγχου υποβάλλει ενώπιον της Φορολογικής Αρχής δηλώσεις ΦΠΑ, μηδενικές ή χρεωστικές, που όμως δεν ταυτίζονται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα όπως αυτά εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών (ΜΥ.Φ.),
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα από ενάρξεώς της μέχρι και σήμερα έχει υποβάλλει τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών μόνο για τις χρήσεις 2019 και 2020 και ουχί για τη χρήση 2018 και αποκλειστικά μόνο σε σχέση με τις πωλήσεις χονδρικής που διενήργησε επί τη βάσει εκδοθέντων από πλευράς της Τιμολογίων και όχι σε σχέση με τις διενεργούμενες από πλευράς της δαπάνες/αγορές/προμήθειες/έξοδα,
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα από ενάρξεώς της μέχρι και σήμερα δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις λιανικών συναλλαγών παρότι από αυτοψία που πραγματοποιήθηκε στην έδρα της ελεγχόμενης βρέθηκε να χρησιμοποιεί ταμειακή φορολογική μηχανή με αριθμό μητρώου , για την οποία η ελεγχόμενη οντότητα δεν προέβη στην δήλωση έναρξής της,
- **Επειδή** από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης διαπιστώθηκε να μην πραγματοποιούνται πληρωμές για αγορά εμπορευμάτων αλλά ούτε πληρωμές εν γένει δαπανών.
- **Επειδή** μέρος των εξοφλήσεων των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, πραγματοποιήθηκε από τους , τον και την , άτομα τα οποία ουδεμία σχέση (επαγγελματική) φέρεται να έχουν τόσο με την ελεγχόμενη οντότητα όσο και με τους λήπτες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων .
- **Επειδή** σε πολλές περιπτώσεις οι καταθέσεις των μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης πραγματοποιούνται σε καταστήματα τραπεζών στο κέντρο της Αθήνας και ουχί σε καταστήματα τραπεζών στις περιοχές που εδρεύουν οι πελάτες της ελεγχόμενης
- **Επειδή** στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης μεταφέρονται χρηματικά ποσά από τις επιχειρήσεις) , ΕΕ , και με τις οποίες η ελεγχόμενη οντότητα δεν πραγματοποιεί εμπορικές συναλλαγές, αλλά διαπιστώθηκε ότι συμμετέχουν σε ένα ευρύ και καλά οργανωμένο κύκλωμα - καθότι σύμφωνα με αντίστοιχους ελέγχους που η Φορολογική Αρχή διενεργεί στις εντοπίζει συστηματικά και κατ'

εξακολούθηση τους αυτούς συμμετέχοντες - που είχε ως αποκλειστικό και μόνο σκοπό την έκδοση και εν γένει εμπορία φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας.

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ ο έλεγχος κατ' αντικειμενική κρίση/εκτίμηση του συνόλου των ανωτέρω ευρημάτων και σύμφωνα με τα διδάγματα της πείρας και της κοινής λογικής στα πλαίσια του επιχειρείν και των συναλλακτικών ηθών και εθίμων ΔΙΑΠΙΣΤΩΝΕΙ ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα εν τοις πράγμασι και ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων (όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση και αξιολόγηση των ανωτέρω εκτιθέμενων), δεν ήταν σε θέση τόσο τύποις, όσο και ουσίας, να ασκεί τη δηλωθείσα από πλευράς της ενώπιον της Φορολογικής Αρχής επαγγελματική δραστηριότητα, ήτοι δηλαδή αυτή του χονδρικού εμπορίου ενδυμάτων και υποδημάτων και άρα δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει αντίστοιχα τις χονδρικές πωλήσεις εμπορευμάτων που εμφανίζονται στις σχετικές υποβληθείσες ενώπιον της Φορολογικής Αρχής συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων.

[...]

6. ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος κατόπιν συνολικής αξιολόγησης και συνεκτίμησης όλων των υφιστάμενων στοιχείων/ευρημάτων οδηγήθηκε στις ασφαλείς και βέβαιες ως άνω διαπιστώσεις και άρα συμπεραίνει ότι η ελεγχόμενη οντότητα προέβη, κατά παράβαση των οριζόμενων κατ' άρθρα 1,3,5,8,9 και 15 παρ. 2 Ν. 4308/2014 και του άρθρου 66 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

Κατά τη χρήση 2019:

Στην έκδοση συνολικά εξακοσίων έντεκα (611) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων (όπως αυτά προκύπτουν από τις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥ.Φ. που υπέβαλε η εδώ ελεγχόμενη οντότητα ενώπιον της Φορολογικής Αρχής, καθώς και από τις χρηματικές καταθέσεις στους οικείους τραπεζικούς λογαριασμούς του εδώ ελεγχόμενου), **συνολικής καθαρής αξίας 3.617.118,00€ και συνολικής αξίας Φ.Π.Α 862.078,12€, δεδομένου ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές (ως προελέχθη), κατά παράβαση των οριζόμενων κατ' άρθρα 1, 3, 5, 8, 9 και 15 παρ. 2 Ν. 4308/2014 (Ε.Α.Π.) και του άρθρου 66 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).** Ακολουθεί σχετικός πίνακας:

A/A	Επωνυμία	Υποβάλλων	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Φ.Σ	Πηγή διασταυρωτικού ελέγχου
...	...	...	...	...	...	...
4			25.450,00	6.108,00	7	ΜΥΦ
...	...	...	...	...	...	...
ΣΥΝΟΛΟ			3.617.118,00	862.078,12	611	

[...].

III. Διαπιστώσεις για την επιχείρηση, ΑΦΜ.....

Σύμφωνα με την από 11/04/2022 έκθεση μερικού ελέγχου, του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ/Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΛΑΜΙΑΣ), η ατομική επιχείρηση «..... του» με ΑΦΜ.....» κρίθηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά το έτος 2019 προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων. Αναλυτικά αναφέρονται τα κάτωθι:

«[.] 5. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

- **Επειδή**, εν προκειμένω, ο παρόν έλεγχος διενεργήθηκε λαμβάνοντας υπόψη, ως προελέχθη, τα δεδομένα που εν ευρεία έννοια στην ενότητα 5 της παρούσας εκθέσεως εκτίθενται και λεπτομερώς στις προηγούμενες αυτής ενότητες περιγράφονται, προκειμένου να τα συνεκτιμήσει και να τα αξιολογήσει και ως εκ τούτου να καταλήξει αντικειμενικά και με ασφάλεια στις κάτωθι λεπτομερώς περιγραφόμενες διαπιστώσεις.
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα αν και φέρεται, σύμφωνα με τα καταχωρημένα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. στοιχεία, να εδρεύει επί της οδού, αρ. - ΤΚ., στην Αττικής, σε κατάστημα 45 τ.μ., στην πραγματικότητα αποδείχθηκε ότι δεν λειτουργεί στην ως άνω διεύθυνση . Πιο συγκεκριμένα από τον μερικό επιτόπιο έλεγχο (αυτοψία) που διενήργησε η Υπηρεσία μας, η έδρα βρέθηκε κλειστή έχοντας εικόνα εγκατάλειψης και αχρησίας και από πληροφορίες της ιδιοκτήτριας του ακινήτου, διαπιστώθηκε ότι μέχρι τη λύση της μίσθωσης ήτοι την 11".11.2020 το ακίνητο ήταν κενό και ουδέποτε λειτούργησε ως κατάστημα εμπορίας ενδυμάτων.
- **Επειδή** μέχρι και σήμερα η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει υποβάλει ενώπιον της Φορολογικής Αρχής ουδεμία δήλωση περί μεταβολής/αλλαγής της ανωτέρω έδρας της, παρότι μάλιστα έχει αναζητηθεί πολλάκις στην ανωτέρω διεύθυνση στα πλαίσια προγενέστερων ελέγχων.
- **Επειδή** ουδεμία άλλη επαγγελματική εγκατάσταση (π.χ. αποθήκη ή υποκατάστημα) του εδώ ελεγχόμενου έχει εντοπιστεί, παρότι ο έλεγχος κατέβαλε προσπάθειες με δέουσα επιμέλεια και προσοχή προκειμένου να ανευρεθεί η εδώ ελεγχόμενη.
- **Επειδή** περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι ο εδώ ελεγχόμενος (φυσικό πρόσωπο) δεν κατοικεί ούτε στη σχετικώς δηλωθείσα από πλευράς της ενώπιον της Φορολογικής Αρχής διεύθυνση κατοικίας, δίχως ομοίως να έχει προβεί σε σχετική υποβολή δήλωσης μεταβολής στοιχείων φυσικού προσώπου.
- **Επειδή** πέραν των ανωτέρω, η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει δηλώσει ενώπιον της Φορολογικής Αρχής τυχόν φορολογικό εκπρόσωπο ή αντίκλητο και άρα κατ' επέκταση τυγχάνει αγνώστου κατοικίας/διαμονής πρόσωπο.
- **Επειδή** μέχρι και σήμερα ο εδώ ελεγχόμενος εμφανίζει σύμφωνα με τα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. πλήθος βεβαιωμένων οφειλών σε βάρος του, τις οποίες (οφειλές) δεν έχει εξοφλήσει (εν όλω ή εν μέρει), αλλά ούτε και έχει επιχειρήσει να ρυθμίσει την εξόφλησή τους με σχετική προς τούτο αίτηση, υποβληθείσα είτε αυτοπροσώπως στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών είτε ηλεκτρονικώς μέσω του αντίστοιχου ιστοτόπου.
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης των τηρούμενων από πλευράς της βιβλίων και στοιχείων, κατόπιν νόμιμης κοινοποίησης σ' αυτήν σχετικής πρόσκλησης και παρότι καταλογίστηκε σε βάρος της η αντίστοιχη παράβαση.
- **Επειδή** απεδείχθη ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν δύναται να διενεργεί τις επίμαχες πωλήσεις αγαθών - καθότι δεν διαθέτει (κατά κυριότητα ή κατά κατοχή) τον απαιτούμενο μηχανολογικό/τεχνολογικό εξοπλισμό (μηχανήματα), αλλά ούτε εμφανίζεται να διαθέτει στην κυριότητά ή κατοχή της μεταφορικά μέσα (οχήματα κλπ.) επαγγελματικής ή έστω ιδιωτικής χρήσης, ούτως ώστε να δικαιολογείται η άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας και η στα πλαίσια αυτής διενέργεια σχετικών συναλλαγών, ήτοι της πώλησης/μεταφοράς των αντίστοιχων εμπορευμάτων.
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα δεν εμφανίζεται να διενεργεί αγορές/προμήθειες υλικών (εμπορευμάτων) δεδομένου ότι δεν υποβάλλει σχετικές συγκεντρωτικές καταστάσεις ενώπιον

της Φορολογικής Αρχής, αλλά ούτε έχει δηλωθεί και ως πελάτης σε συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων και άρα αποδεικνύεται ότι δεν έχει τη δυνατότητα τα μεταπωλεί.

- **Επειδή** δεν πραγματοποίησε εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
- **Επειδή** αποδείχθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα σύμφωνα με έγγραφο του Ε.Φ.Κ.Α., από το χρόνο έναρξης της μέχρι και την 31/12/2019, δεν απασχόλησε προσωπικό και άρα δεν αποδεικνύεται η ικανότητα/δυνατότητά της να ασκεί την εν λόγω επαγγελματική δραστηριότητα.
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα από τον χρόνο έναρξής της, ήτοι την 12102.2019, μέχρι και την 31/12/2019, έχει υποβάλει μία (1) χρεωστική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019, η οποία δεν ταυτίζεται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα όπως εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών (Μ.Υ.Φ.) αλλά ούτε και με τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για το ίδιο χρονικό διάστημα.
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα από τον χρόνο έναρξής της, ήτοι την 12102.2019, μέχρι και την 31/12/2019, υπέβαλε ενώπιον της Φορολογικής Αρχής δηλώσεις Φ.Π.Α. αρχικές όσο και πλήθος τροποποιητικών δηλώσεων, που όμως δεν ταυτίζονται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα και έξοδα όπως αυτά εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών (Μ.Υ.Φ.).
- **Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα από έναρξέως της μέχρι και σήμερα έχει υποβάλει τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών για τις χρήσεις 2019 και 2020 και αποκλειστικά μόνο σε σχέση με τις πωλήσεις χονδρικής που διενήργησε επί τη βάση εκδοθέντων από πλευράς της Τιμολογίων και όχι σε σχέση με τις διενεργηθείσες από πλευράς της δαπάνες/αγορές/προμήθειες/έξοδα.
- **Επειδή** από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου διαπιστώθηκε ότι δεν πραγματοποιούνται πληρωμές για αγορά εμπορευμάτων, αλλά ούτε πληρωμές εν γένει δαπανών.
- **Επειδή** κατά την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων της εδώ ελεγχόμενης οντότητας διαπιστώθηκε ότι συστηματικά εντός αμέσου χρόνου εκ της εκάστοτε διενεργούμενης κατάθεσης, λάμβανε χώρα σχεδόν ισόποση ανάληψη, τακτική που είχε σαν αποτέλεσμα το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού να μην μεταβάλλεται και να παραμένει χαμηλό έως μηδενικό, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική.
- **Επειδή** τόσο από την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου, όσο και από παράλληλους ελέγχους που διενεργεί η υπηρεσία μας σε ομοειδείς επιχειρήσεις διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε ένα ευρύ και καλά οργανωμένο κύκλωμα επιχειρήσεων έκδοσης και εν γένει εμπορίας φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας, οι οποίες χρησιμοποιούν ένα πολύπλοκο και με πολλές παραλλαγές σύστημα διαχείρισης χρημάτων, που σκοπό αφενός έχει να προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές τους και αφετέρου να δυσκολέψει την ανίχνευση των παράνομων δραστηριοτήτων τους από τις αρχές.

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ κατ' αντικειμενική κρίση/εκτίμηση του συνόλου των ανωτέρω ευρημάτων - αποδεικτικών στοιχείων που υφίστανται στον φάκελο της κρινόμενης υπόθεσης και σύμφωνα με τα διδάγματα της πείρας και της κοινής λογικής στα πλαίσια του επιχειρείν και των συναλλακτικών ηθών και εθίμων, ο έλεγχος ΔΙΑΠΙΣΤΩΝΕΙ την ανυπαρξία των συναλλαγών που φέρεται να διενήργησε κατά την ελεγχόμενη χρήση η εδώ ελεγχόμενη οντότητα στο σύνολο τους, ήτοι ειδικότερα διαπιστώνει ότι κατά το έτος 2019 :

- δεν διενεργήθηκαν οι φερόμενες χονδρικές πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας προς κάθε αντισυμβαλλόμενο αυτής, όπως αυτές αναλυτικά περιγράφονται στην οικεία συγκεντρωτική κατάσταση Μ.Υ.Φ. για την ελεγχόμενη χρήση. Και αυτό διότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα τυγχάνει φορολογικώς μεν υπαρκτό πρόσωπο, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της - ήτοι δηλαδή την ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, την ελλιπή υλικοτεχνική υποδομή της, την ανυπαρξία απασχολούμενου προσωπικού, την παντελή απουσία αγορών - δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις στο σύνολο τους, και ως εκ τούτου συμπεραίνεται ότι τα σχετικώς εκδοθέντα από πλευράς της ελεγχόμενης οντότητας φορολογικά στοιχεία δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικώς στο σύνολο τους τελεσθείσες συναλλαγές, ήτοι τυγχάνουν **ΕΙΚΟΝΙΚΑ**. [...]

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές γεγονόσ που αποδεικνύεται από την διατραπεζική πληρωμή της αξίας των τιμολογίων, συνεπώς ο έλεγχος θα έπρεπε είχε λάβει υπόψη του τις εξοφλήσεις.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα προσφυγή, προσκόμισε καταθετήρια μετρητών στην τράπεζα, στο λογ/σμό με IBAN GR με δικαιούχο τον, συνολικού ποσού 11.470,00€ για το έτος 2019 και ποσού 25.048,00€ για το έτος 2020.

Επειδή, στην από 19/08/2022 έκθεση μερικού ελέγχου, του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ/Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΛΑΜΙΑΣ), με ελεγχόμενη την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ, αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...]4.2.4α. **ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΧΡΗΣΗΣ 2019** (λογαριασμοί, χρηματοοικονομικά/ επενδυτικά, πιστωτικές κάρτες, δάνεια)

[...]

Επιπλέον εστάλη στην Τράπεζα το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ/12.01.2022 έγγραφο, προκειμένου να μας παρέχει την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού με αριθμό GR..... του ελεγχόμενου.

[...]

Κατά την επεξεργασία του συνόλου των ανωτέρω δεδομένων ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι συνολικά **1.048 καταθέσεις** που λαμβάνουν χώρα, συνολικού ποσού **7.578.698,19€** (αφού πρώτα αφαιρεθούν οι εγγραφές του αντιλογισμού) κατηγοριοποιούνται ως εξής :

A/A	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	Α.Φ.Μ.	ΠΛΗΘΟΣ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ 2019	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ 2020	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΕΣ 2019	ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΕΣ 2020
1	...	...	...	...	...	...	...	...
2	...	...	...	...	...	...	...	...
3	...	...	...	...	...	...	...	...
4			3	9.238,00	6.782,00	16.020,00	ΝΑΙ	ΌΧΙ
	...	...	...	...	...	...	...	...
	...	...	...	...	...	...	...	...

[...]

Από τον έλεγχο των χρεοπιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης οντότητας, παρατηρήθηκε το φαινόμενο της πάγιας τακτικής της κατάθεσης ενός ποσού και στη συνέχεια της ανάληψής του εντός της ίδιας ή της επόμενης ημέρας (με ανάληψη μετρητών μέσω μηχανήματος αυτόματης ανάληψης -ΑΤΜ ή τη μεταφορά του μέσω ενδιάμεσων τρίτων προσώπων), με συνέπεια το υπόλοιπο του λογαριασμού να μην μεταβάλλεται και να είναι μικρό. Το γεγονός αυτό δεν συνάδει με τη συνήθη συναλλακτική δραστηριότητα κατά την οποία οι υποχρεώσεις μιας επιχείρησης δεν είναι απόλυτα συγχρονισμένες και ισόποσες με τις καταθέσεις στους εταιρικούς της λογαριασμούς , με την ως άνω συμπεριφορά του ελεγχόμενου, να δημιουργεί «υπόνοιες» περί εικονικότητας των εξοφλήσεων των εκδοθέντων τιμολογίων της. Ως παράδειγμα αναφέρονται οι παρακάτω συναλλαγές:

[...]

Εξόφληση τιμολογίων με κατάθεση μετρητών από τους ίδιους τους αντισυμβαλλόμενους η από υπαλλήλους αυτών χωρίς όμως να υφίστανται αντίστοιχες αναλήψεις μετρητών από τους λογ/μους τους. Από διασταυρωτικό έλεγχο που διενεργήθηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων δεν βρέθηκαν να πραγματοποιούνται ανάλογες αναλήψεις χρηματικών ποσών από τους τραπεζικούς τους λογαριασμούς προκειμένου να προβούν στη συνέχεια στις επίμαχες καταθέσεις μετρητών [...].

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, τα προσκομισθέντα παραστατικά εξόφλησης, δεν κρίθηκαν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, ως ικανά και πρόσφορα στοιχεία για την απόδειξη της μη εικονικότητας των συναλλαγών.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 506/2012 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του -εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο.)

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 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, με την **ΣτΕ 1238/2018**, κρίθηκε μεταξύ άλλων: «Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 7 «Φορολογητέο εισόδημα» του ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «**1. Φορολογητέο εισόδημα** είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167)** ορίζεται ότι: «**1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα** θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις...».

Επειδή, στο **άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013**, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των

συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά...».

Επειδή, με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», προβλέπονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«[...] Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της [...]

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που εν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.[...].

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000, 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 [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: [...] β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν [...].».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχείρησής του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την

επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του παρόντος ελέγχου υπήρξε η λήψη από τον προσφεύγοντα, ενός (1) φορολογικού στοιχείου από τον εκδότη Ε.Ε., ΑΦΜ και επτά (7) φορολογικών στοιχείων από τον εκδότη, ΑΦΜ, στη χρήση 2019, συνολικής καθαρής αξίας 29.450,00€ πλέον ΦΠΑ 7.168,00€, καθώς και ενός (1) φορολογικού στοιχείου από τον εκδότη, ΑΦΜ, στη χρήση 2020, συνολικής καθαρής αξίας 2.500,00€ πλέον ΦΠΑ 600,00€.

Επειδή, από τις εκθέσεις μερικού ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι εκδότες επιχειρήσεις Ε.Ε. με ΑΦΜ, με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, ήταν κατά τα κρίσιμα έτη φορολογικά μεν υπαρκτές, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά στο σύνολό τους. Συνεπώς δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης για τον προσφεύγοντα.

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

Επειδή, ο προσφεύγων, ο οποίος είχε το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επαρκή στοιχεία που να διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης 10/05/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ καθώς και στις συνημμένες, ως αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ΚΦΔ, με ημερομηνίες θεώρησης 24/12/2021, 19/08/2022 και 11/04/2022 και ελεγχθείσες επιχειρήσεις τις: α) Ε.Ε., ΑΦΜ, β) του, ΑΦΜ και γ) του, ΑΦΜ, αντίστοιχα, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 09/06/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την επικύρωση: α) της υπ' αριθ. /10-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, β) της υπ' αριθ. /10-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, γ) της υπ' αριθ. /10-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 και δ) της υπ' αριθ. /10-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

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

Φορολογικό Έτος 2019

- Εισόδημα**

Υπ' αριθ. /10-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019.

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος βάσει ελέγχου	Διαφορά Φόρου εισοδήματος βάσει απόφασης ΔΕΔ
18.554,90	18.554,90

- ΦΠΑ**

Υπ' αριθ. /10-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019.

Διαφορά Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου	Διαφορά Φ.Π.Α βάσει απόφασης ΔΕΔ
7.920,00	7.920,00

Φορολογικό Έτος 2020

- Εισόδημα**

Υπ' αριθ. /10-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020.

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος βάσει ελέγχου	Διαφορά Φόρου εισοδήματος βάσει απόφασης ΔΕΔ
687,50	687,50

- ΦΠΑ**

Υπ' αριθ. /10-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020.

Διαφορά Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου	Διαφορά Φ.Π.Α βάσει απόφασης ΔΕΔ
900,00	900,00

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

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

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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