



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 02/01/2024

Αριθμός απόφασης: 31

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

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

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 01/09/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ., Τ.Κ., κατά της με αριθμό/23-06-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και της με αριθμό/23-06-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 01/09/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/23-06-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, μειώθηκε η ζημία του οικείου φορολογικού έτους στο ποσό 34.518,89 € έναντι του αρχικού ποσού ύψους 42.163,81 € και δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή έναντι του αρχικού ποσού δήλωσης ύψους 5.967,66 €.

2. Με την με αριθμό/23-06-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της οικείας φορολογικής περιόδου στο ποσό 15.454,51 € έναντι του αρχικού ποσού ύψους 27.291,31 €

Δυνάμει της με αριθμό .../24-10-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2017 στην προσφεύγουσα επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «Ξενοδοχεία και παρόμοια καταλύματα», έπειτα από το με αρ .πρωτ./06-10-2022 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης – Δ' Υποδιεύθυνση Κομοτηνής με συνημμένο το με αριθμό/2021 φάκελο υπόθεσης, στον οποίο περιλαμβάνεται η από 06/10/2022 Έκθεση Ελέγχου (ν.4308/2014 & ν. 4174/2013) και οι από 06/10/2022 Πληροφοριακές Εκθέσεις Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις οποίες από το διενεργούμενο φορολογικό έλεγχο στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ διαπιστώθηκε ότι είναι εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Μεταξύ των ληπτών είναι και ο προσφεύγων, ο οποίος, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, στο φορολογικό έτος 2017, έλαβε

τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 34.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 8.232,00 € (αρ. τιμολογίων πώλησης .../0-05-2017, .../16-05-2017 & .../21-07-2017). Με βάση τα πορίσματα του ανωτέρω ελέγχου, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αρ./27-06-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προ ακρόαση του άρθρου 28 και 62 του Κ.Φ.Δ., επί του οποίου ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, αξιοποιώντας τις ελεγκτικές διαπιστώσεις των εκθέσεων ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης αποδέχτηκε το πόρισμα αυτών, ότι δηλαδή τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων από την νομική οντότητα «.....» με ΑΦΜ είναι εικονικά και προέβη στον επαναπροσδιορισμό των αποτελεσμάτων του οικείου έτους. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος, επαναπροσδιόρισε τα οικονομικά αποτελέσματα της ελεγχόμενης χρήσης, αφαιρώντας από τις αποσβέσεις ποσό 635,83 € που αφορά σε πάγια που αναφέρονται στο επίμαχο Τιμολόγιο Πώλησης αρ. .../21-07-2017 και ποσό 67,42 € των αναγραφόμενων παγίων στοιχείων στα τιμολόγια πώλησης εκδόσεως της ίδιας εταιρίας στο φορολογικό έτος 2016 και τα οποία κρίθηκαν εικονικά σε προγενέστερο έλεγχο, μειώνοντας παράλληλα τη ζημία του οικείου έτους κατά τα ποσά αυτά, καθώς και κατά το ποσό μείωσης ζημίας ύψους 6.941,67 € του προηγούμενου έτους που προέκυψε από τον προγενέστερο έλεγχο και δεν είχε δηλωθεί από τον προσφεύγοντα, ως όφειλε, με τροποποιητική δήλωση. Επίσης, ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α., αφαίρεσε την αξία των επίμαχων τριών εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις φορολογητέες εισροές και το φόρο εισροών, διότι αφορούν σε δαπάνες με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν.2859/2000, καθώς και το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης χρήσης ύψους 3.604,80 € που προέκυψε από τον προγενέστερο έλεγχο.

Ακολούθως, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αρ. .../27-4-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς ακρόαση του άρθρου 28 και 62 του Κ.Φ.Δ. με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου, επί του οποίου ο προσφεύγων κατέθεσε το με αρ. πρωτ./01-06-2023 υπόμνημά του με τις απόψεις του επί του διενεργηθέντος ελέγχου, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου.

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

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας διότι ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, απέρριψε τους ισχυρισμούς του επί του υπομνήματός του υιοθετώντας άκριτα τα πορίσματα της αναρμόδιας για τον ίδιο Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, χωρίς να προβεί σε κανένα έλεγχο ή επαλήθευση.
2. Έλλειψη απαιτούμενης αιτιολογίας διότι :
 - α) Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν αυθαίρετα εικονικά στο σύνολό τους, σύμφωνα με την από 06/10/2022 Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, ένεκα ανύπαρκτων συναλλαγών,

σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της «.....», βάσει της εικόνας της εκδότριας επιχείρησης, χωρίς να προβεί σε καμία ουσιαστική επαλήθευση, όπως ταυτοποίηση των εμπορευμάτων μέσω αυτοψίας.

β) Οι αγορές που πραγματοποίησε ο ίδιος από την «.....» είναι πραγματικές και αφορούν πάγια στοιχεία ξενοδοχείου. Η εκδότρια είναι υπαρκτή φορολογικά και συναλλακτικά. Ο ίδιος υπέβαλε καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών και προμηθευτών (ΜΥΦ 2017) συμπεριλαμβάνοντας και τα επίμαχα τιμολόγια.

γ) Ο ίδιος τελούσε καλή τη πίστει, διότι δε θα μπορούσε να γνωρίζει την ολική ή μερική εικονικότητα των παραστατικών στοιχείων της εκδότριας με δεδομένο ότι υφίστατο έδρα της εκδότριας και φαινόταν ενεργή στο διαδίκτυο, αλλά δε μπορούσε να γνωρίζει ούτε περαιτέρω στοιχεία για την εκδότρια.

δ) Το βάρος της απόδειξης τόσο της ανυπαρξίας της συναλλαγής και της εξ' αυτής εικονικότητας του φορολογικού στοιχείου, όσο και της συναλλαγής με πρόσωπο διάφορο του εκδότη του στοιχείου, καθώς και της κακής πίστης του λήπτη ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου του, φέρει η Φορολογική Αρχή (βλ. ΣΤΕ 494/2009, 466/2008, 3411/2004 κ.α.)

ε) Ο ίδιος δεν είχε κανένα συμφέρον να δεχτεί και να καταχωρίσει στα βιβλία του τα επίμαχα τιμολόγια.

στ) Ακόμη και αν υποτεθούν βάσιμοι οι ισχυρισμοί της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., αυτοί άγουν σε πόρισμα περί της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ότι ο ίδιος τελούσε σε καλή πίστη.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Επειδή στην με αρ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ. Α 1035192 ΕΞ2018/02-03-2018 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε η αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 (Β' 968 και 1238) απόφασή, με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», ορίζεται:

«Άρθρο 14

Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)

ΕΝΟΤΗΤΑ Α' Γενικές Διατάξεις που αφορούν στην ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και στις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

1.- α) Ανακαθορίζουμε την δομή και τις αρμοδιότητες της Διεύθυνσης Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και των Υπηρεσιών Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) και αντικαθιστούμε το άρθρο 14 αυτής, ως εξής:

... δ) Οι αρμοδιότητες των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ασκούνται από τις οργανικές τους μονάδες παράλληλα και ανεξάρτητα από τις άλλες Υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. ...

2.- ... β) Στα πλαίσια άσκησης των αρμοδιοτήτων τους οι Προϊστάμενοι της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έχουν και όλα τα δικαιώματα που ορίζονται από τις σχετικές διατάξεις για τους Προϊσταμένους των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) και των Ελεγκτικών Κέντρων. γ) Οι υπάλληλοι της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έχουν πρόσβαση και λαμβάνουν οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή σχετίζεται με την άσκηση του έργου και της αποστολής τους, ύστερα από σχετική υπηρεσιακή εντολή, μη υποκείμενοι σε περιορισμούς διατάξεων περί απορρήτου, υποχρεούμενοι, όμως, στην τήρηση των διατάξεων περί εχεμύθειας, όπως εκάστοτε ισχύουν στον Υπαλληλικό Κώδικα.

5. - Οι πράξεις καταλογισμού φόρων και προσδιορισμού προστίμων, που προκύπτουν από τα πληροφοριακά δελτία και τις εκθέσεις των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εκδίδονται από τις Δ.Ο.Υ., που παραλαμβάνουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογουμένου, στον οποίο αφορούν και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, από την Δ.Ο.Υ. στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, όπως ορίζεται στην αριθ. Δ.ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31-7-2017 (Β' 2743) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όπως εκάστοτε ισχύει, ή από τα κατά τόπον αρμόδια Τελωνεία».

Επειδή η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης – Δ' Υποδιεύθυνση Κομοτηνής στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων της, όπως αναφέρονται αναλυτικά στην με αρ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ. Α 1035192 ΕΞ 2018/02-03-2018 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., προέβη σε έλεγχο της εκδότριας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης «.....» με ΑΦΜ όπου διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και στην επιχείρηση του προσφεύγοντα. Ακολουθώντας, προέβη σε έλεγχο της προσφεύγουσας επιχείρησης όπου διαπίστωσε, κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων, ότι ο προσφεύγων έλαβε από την ανωτέρω εταιρεία τρία εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία. Στη συνέχεια, και εφόσον ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμό/27-06-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προ ακρόαση του άρθρου 28 και 62 του Κ.Φ.Δ., συνέταξε τις από 06/10/2022 Εκθέσεις Ελέγχου Ε.Λ.Π., Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α., τις οποίες απέστειλε στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός περί αναρμοδιότητας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. για τη διενέργεια ελέγχου τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, στον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν.2717/1999 (ΦΕΚ Α'97) ορίζεται, στο άρθρο 171, 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 εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 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. 5. (...)».

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 βάση 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 στο άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο 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 εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει 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 στη με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/2-5-2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζονται τα εξής :

«**Άρθρο 28** Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο

ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού, καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων, καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου. Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛΑ 1198404 ΕΞ 2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.

Επισυνάπτεται υπόδειγμα κατάστασης για την καταχώρηση των Σημειωμάτων διαπίστωσης και των προσωρινών προσδιορισμών του φόρου.».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις στη φορολογία εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, προκειμένου να διαπιστώσει αν η προσφεύγουσα οντότητα προέβη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους της από επιχειρηματική δραστηριότητα, σε έκπτωση των δαπανών (αποσβέσεων) που προκύπτουν από τα τρία (3), **ήδη** κριθέντα, από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εικονικά επίμαχα φορολογικά στοιχεία. Επίσης προέβη σε έλεγχο Φ.Π.Α. της οικείας φορολογικής περιόδου προκειμένου να διαπιστώσει αν η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε στις φορολογητέες εισροές και το φόρο αυτών τα ως άνω **ήδη** κριθέντα από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. εικονικά φορολογικά στοιχεία. Στην συνέχεια κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθμό ../27-4-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς ακρόαση του άρθρου 28 και 62 του Κ.Φ.Δ. με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου, επί του οποίου ο προσφεύγων κατέθεσε το με αρ. πρωτ./01-06-2023 υπόμνημά του με τις απόψεις περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές διότι, όπως αναφέρεται αυτολεξεί στις από 23/06/2023 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης «.....η κοινοποιηθείσα Έκθεση Ελέγχου (ν.4308/2014 & 4174/2013) που συνέταξε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης παίρνει θέση επί των αιτιάσεων που προβάλλει ο ελεγχόμενος αναφορικά με το πραγματικό ή μη των συναλλαγών

στοιχειοθετώντας την εικονικότητα αυτών. Η Έκθεση Ελέγχου (ν.4308/2014 & 4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της παρούσας.....».

Επειδή επομένως οι απόψεις του προσφεύγοντα ελήφθησαν υπόψιν του ελέγχου, ωστόσο δεν έγιναν δεκτές εμμένοντας στις αρχικές διαπιστώσεις του, καθώς κρίθηκε ότι ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. στοιχειοθετεί πλήρως την εικονικότητα των επίμαχων στοιχείων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ανατιολόγητες διότι δεν τηρήθηκε ορθά η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος και παρελκυστικός προβαλλόμενος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί έλλειψης απαιτούμενης αιτιολογίας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι :

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.[2690/1999](#)) ορίζεται ότι: «1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

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

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 03/12/2021 Εκθέσεις Ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά

περιστατικά εμπειριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης της σχετικής παράβασης.

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*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 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 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 στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «*Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]*

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

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό

τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣτΕ 1404/2015.

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

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013 : « 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013:

« 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 συνήθεις 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, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» ορίζεται :

«Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου»,

στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,»

στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...

στο άρθρο 32 ότι : «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην έκθεση μερικού ελέγχου Ν. 4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως από τη Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, καθώς:

- Η εκδότρια εταιρεία δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία για τα φορολογικά έτη 2015 - 2017 δυνάμει των με αριθμό 713/2020 και 732/2020 έγγραφων Προσκλήσεων για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), αποστερώντας εσκεμμένα από τον έλεγχο τη δυνατότητα να προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση των βιβλίων και στοιχείων της.
- Η εκδότρια στερούνταν επί της ουσίας έδρας προκειμένου να εξυπηρετήσει τον σκοπό της σύστασής της.
- Η εκδότρια δε διέθετε λοιπές εγκαταστάσεις και αποθηκευτικούς χώρους για την αποθήκευση των εμπορευμάτων της.
- Η εκδότρια δε διέθετε μεταφορικά μέσα ή δεν αποδεικνύεται η συνεργασία της με μεταφορικές εταιρείες για την αποστολή των φερόμενων ως πωληθέντων εμπορευμάτων. Άλλωστε και μετά από διερεύνηση των συναλλαγών της εκδότριας με τις λήπτριες οντότητες, αυτές δεν προσκόμισαν κατάλληλα παραστατικά για την τεκμηρίωση του τρόπου μεταφοράς των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα σχετικά τιμολόγια, όπως ορίζει ο Ν.4308/2014-ΕΛΠ, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να μην μπορεί να προβεί στις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.
- Η εκδότρια δεν είχε πραγματοποιήσει τις αντίστοιχες αγορές εμπορευμάτων εντός της επικράτειας, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή/και εισαγωγές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες, ούτε διέθετε τα ανάλογα αποθέματα.
- Η εκδότρια δεν έχει υποβάλει τις προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία δηλώσεις εισοδήματος, ΦΠΑ και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών (ΜΥΦ) για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 έως 31/12/2017,
- Η εκδότρια δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, αν και κλήθηκε γι' αυτό με τις με αριθμό .../2020 & .../2020 έγγραφες προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων. Ειδικότερα, από τις κατασχέσεις των φορολογικών στοιχείων που διενεργήθηκαν στις λήπτριες επιχειρήσεις και τα οποία

είχαν εκδοθεί από την εκδότρια, διαπιστώθηκε ότι όσα ήταν καθαρής αξίας άνω των 500,00€ δεν προσκομίστηκε, ούτε από τις λήπτριες επιχειρήσεις, κάποιο παραστατικό εξόφλησης που να αποδεικνύει την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, όπως ορίζει η κείμενη νομοθεσία.

- Η εκδότρια έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία με είδη προς πώληση, τα οποία σε καμία περίπτωση η ανωτέρω δεν θα μπορούσε να έχει στην κατοχή της με σκοπό την πώλησή τους, καθώς η δραστηριότητα αυτή δεν είναι συναφής με κάποια από τις δηλωθείσες δραστηριότητές της. Άλλωστε δεν προκύπτει από τον έλεγχο των ΜΥΦ τρίτων να έχει δηλωθεί ως πελάτης και άρα να έχει προμηθευτεί αυτά τα είδη, ώστε να είναι σε θέση να τα πωλήσει στη συνέχεια.
- Το είδος των ειδών που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία της, καθώς και ο αριθμός αυτών είναι τέτοια, ώστε η μεταφορά τους να μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο με ένα μεγάλο όχημα-φορτηγό το οποίο σίγουρα δεν κατείχε η εκδότρια την περίοδο αυτή, ούτε εκμίσθωσε τέτοιο όχημα από κάποιον τρίτον-μεταφορική εταιρία.
- Η εκδότρια δεν έχει υποβάλλει προς δημοσίευση, μετά από αναζήτηση στο πληροφοριακό σύστημα του Γ.Ε.ΜΗ. και στο διαδικτυακό τόπο του εθνικού τυπογραφείου, τις οικονομικές καταστάσεις της, όπως υποχρεούται, γεγονός που αποτελεί ισχυρή ένδειξη μη οικονομικής διαφάνειας, μη τήρησης βιβλίων, μη εκπλήρωσης των φορολογικών της υποχρεώσεων, και ως εκ τούτου μη άσκησης της εμπορικής της δραστηριότητας.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. κατέληξε ότι η εκδότρια «.....» με ΑΦΜ ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις πωλήσεις εμπορευμάτων, χιλιάδων ευρώ που φέρεται ότι πραγματοποίησε, καθώς δεν διέθετε τις ανάλογες αγορές, προσωπικό, αποθέματα και την κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή και το κυριότερο ήταν πρόσωπο φορολογικά υπαρκτό μεν, αλλά ουσιαστικά στερούμενο επιχειρηματικής και οικονομικής υπόστασης και συναλλακτικώς ανύπαρκτο.

Στη συνέχεια κατάσχεσε τα τρία φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων από την ανωτέρω εταιρεία και προέβη σε έλεγχο της ατομικής του επιχείρησης όπου διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Όλα τα τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων από την ανωτέρω εκδότρια εταιρεία στο φορολογικό έτος 2017 εμφανίζουν στην αιτιολογία πώλησης έπιπλα, ηλεκτρονικά είδη και υλικά (χρώματα και συναφή υλικά). Τα είδη του Τιμολογίου ...-16/05/2017 σύμφωνα με προφορική δήλωση του προσφεύγοντα ενσωματώθηκαν στα πάγια της οντότητας (κτίσματα), ενώ για τα είδη των τιμολογίων ...-05/05/2017 και ...-21/07/2017 ο ίδιος επέδειξε κάποια συναφή αντικείμενα, τα οποία όμως έφεραν επωνυμία διαφορετικής εταιρείας, ενώ σε κάποιες περιπτώσεις τα χαρακτηριστικά τους δεν ταίριαζαν με τα χαρακτηριστικά των αγορασθέντων ειδών. Συγκεκριμένα η ελεγχόμενη επέδειξε α)εκτυπωτή-πολυμηχάνημα PANASONIC KX-MB2025, ενώ το τιμολόγιο ...-21/07/2017 ανέγραφε εκτυπωτή HPDESKJET 3920, β) βιβλιοθήκη με συρτάρια και ντουλάπια αντί τετράφυλλης βιβλιοθήκης με φύλλα γ) απλό έπιπλο γραφείου αντί για έπιπλο γραφείου γωνία δ)λευκό τραπέζι αντί για τραπέζι συνεδριάσεων. Επίσης για τα λοιπά είδη των τιμολογίων δήλωσε ότι αφορούσαν είδη, τα οποία είχαν

αντικατασταθεί λόγω φθοράς και παλαιότητας. Ο έλεγχος εξετάζοντας την κατάσταση με τις αποσβέσεις του προσφεύγοντα, την οποία παρέλαβε με την έκθεση κατάσχεσης με αριθμό .../2022, διαπίστωσε ότι είχε αγορασθεί πολυμηχάνημα PANASONIC την 22/04/2014 από την εταιρεία Γ.....& ΣΙΑ ΟΕ (ΤΔΑ....), το οποίο προφανώς αντιστοιχεί σε αυτό που η ελεγχόμενη επέδειξε στους ελεγκτές. Επίσης στην παραπάνω κατάσταση είχαν καταχωρηθεί μόνο τα προϊόντα του τιμολογίου ...-21/07/2017 ενώ δεν είχαν καταχωρηθεί τα προϊόντα των τιμολογίων-05/05/2017 και ...-16/05/2017 παρότι στο τιμολόγιο ...-05/05/2017 υπήρχαν παρεμφερή ή ομοειδή προϊόντα με τα αναγραφόμενα στο τιμολόγιο-21/07/2017 και παρότι στο βιβλίο εξόδων της ελεγχόμενης τα σχετικά ποσά των παραπάνω τιμολογίων καταχωρήθηκαν στην στήλη «ΕΠΙΠΛΑ & ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ», ενώ ο αντίστοιχος ΦΠΑ στην στήλη «ΦΠΑ ΑΓΟΡΩΝ ΠΑΓΙΩΝ».

- Όπως προκύπτει από την κατάσταση παγίων, τα περισσότερα αγαθά (πάγια) και ιδιαίτερα τα παρόμοια με αυτά των επίμαχων τιμολογίων αγοράστηκαν από τοπικούς προμηθευτές, ενώ τα λοιπά πάγια αγοράστηκαν από επώνυμους προμηθευτές με πανελλήνιο δίκτυο πωλήσεων (Κωτσόβολος, Praktiker, e-shop κλπ) με συνέπεια να δημιουργείται η απορία σχετικά με την επιλογή του συγκεκριμένου προμηθευτή, ο οποίος δεν διαθέτει κανένα από τα παραπάνω χαρακτηριστικά.
- Στην περιγραφή είδους επί των τιμολογίων αναγράφονται διάφορες ποσότητες εμπορευμάτων όπως καρέκλες, τραπέζι συνεδρίου, τηλεοράσεις, βιβλιοθήκη, ντουλάπια κλπ., οι οποίες σε συνδυασμό με το είδος αυτών, καθιστούν την μεταφορά τους εφικτή μόνο με ένα μεγάλο όχημα-φορηγό, το οποίο σίγουρα δεν κατείχε η αντισυμβαλλόμενη οντότητα στην περίοδο αυτή, ούτε εκμίσθωσε τέτοιο όχημα από κάποιον τρίτον-μεταφορική εταιρία. Τα συγκεκριμένα εμπορεύματα όπως καρέκλες, τραπέζια, τηλεοράσεις σε καμία περίπτωση η αντισυμβαλλόμενη οντότητα δεν θα μπορούσε να έχει στην κατοχή της με σκοπό την πώλησή τους, καθώς η δραστηριότητα αυτή δεν είναι συναφής με κάποια από τις δηλωθείσες δραστηριότητές της. Επιπλέον από τον έλεγχο των ΜΥΦ τρίτων οντοτήτων δεν προκύπτει να έχει δηλωθεί ως πελάτης και άρα να έχει προμηθευτεί αυτά τα είδη, ώστε να είναι σε θέση να τα πουλήσει στη συνέχεια.
- Δεν προσκομίστηκαν κατάλληλα παραστατικά για την τεκμηρίωση του τρόπου μεταφοράς των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα σχετικά τιμολόγια, όπως ορίζει ο Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ενώ από τον έλεγχο των βιβλίων προέκυψε ότι δεν καταχωρήθηκε αντίστοιχο φορολογικό παραστατικό μεταφορικής εταιρείας στις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους. Παράλληλα η αντισυμβαλλόμενη δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία με αποτέλεσμα ο έλεγχος σε αυτήν να μην μπορεί να προβεί στις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Σε όλα τα ληφθέντα (ελεγχόμενα) τιμολόγια στο φορολογικό έτος 2017 δεν αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου, η δε πωλήτρια εταιρεία δεν διέθετε μέσα μεταφοράς και δεν προσκόμισε παραστατικά από τα οποία να προκύπτει ο τρόπος μεταφοράς με μεταφορικά μέσα τρίτων. Επιπλέον δεν αναγράφεται άλλη ημερομηνία παράδοσης των αγαθών γεγονός το οποίο συνεπάγεται ότι η υποτιθέμενη ημερομηνία παράδοσης συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου (περ. ζ' παρ.1 άρθρου 9 Ν.4308/2014).

- Η διεύθυνση εγκατάστασης της αντισυμβαλλόμενης οντότητας (Θεσσαλονίκη) γεννά εξαρχής ερωτήματα για την χρησιμότητα και την σκοπιμότητα των παραπάνω συναλλαγών, καθώς η μετακίνηση απαιτεί (λόγω μεγάλης απόστασης) επιπλέον κόστος σε χρόνο και χρήμα. Επίσης η μη ύπαρξη αντίστοιχων αγορών, μεταφορικών μέσων, σχετικών υποδομών (γραφεία, αποθήκη, παραγωγικές εγκαταστάσεις) και προσωπικού της αντισυμβαλλόμενης οδηγεί στο συμπέρασμα ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές δεν ήταν εφικτό να πραγματοποιηθούν.
- Σε όλα τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία (εκτός του Τιμ. ...-21/07/2017) υπάρχει σημειωμένη η ένδειξη μετρητοίς, πρακτική που συνηθίζεται σε εικονικές συναλλαγές. Σε υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/1986 την οποία προσκόμισε στον έλεγχο ο προσφεύγων δήλωσε ότι τα τιμολόγια τα εξόφλησε με μετρητά, κατά παράβαση του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013. Για τις παραπάνω πληρωμές δεν επέδειξε κανένα παραστατικό πληρωμής των τιμολογίων.
- Στην περιγραφή των πωληθέντων προϊόντων αναγράφεται μόνο γενική περιγραφή των ειδών (πχ. Τηλεόραση Philips, τηλεόραση sony bravia, καρέκλες απλές κλπ) χωρίς επιπλέον διακριτικά γνωρίσματα, γεγονός το οποίο αντίκειται στην συνήθη εμπορική πρακτική και ήταν εις βάρος του προσφεύγοντα. Η μη αναγραφή λεπτομερούς περιγραφής δεν προστάτευε τα συμφέροντά του σε περίπτωση ελλιπών ή κακής ποιότητας προϊόντων ή οποιασδήποτε άλλης εμπορικής διαφοράς.
- Στην υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/1986 με ημερομηνία 24/02/2021 που προσκόμισε στον έλεγχο ο προσφεύγων δήλωσε ότι γνώρισε την εκδότρια μέσω διαδικτύου, ότι οι αγορές που έκανε προοριζόταν για την επιχείρησή του, ότι οι πληρωμές γινόταν τις περισσότερες φορές μετρητά και ότι οι μεταφορές γινόταν με δικά του μέσα. Το παραπάνω γεγονός έρχεται σε αντίθεση με την κοινή λογική και τις συνήθειες εμπορικές πρακτικές καθώς δεν συνηθίζεται η ανάθεση παραγγελιών και η λήψη εμπορευμάτων από άγνωστους προμηθευτές, καθώς με αυτό τον τρόπο δεν διασφαλίζονται τα συμφέροντα του λήπτη σε περίπτωση παραλαβής ελαττωματικών, προβληματικών ή προϊόντων με σοβαρές ελλείψεις.
- Ο προσφεύγων δεν έδωσε πειστικές εξηγήσεις για την επιλογή του συγκεκριμένου προμηθευτή. Δεν δικαιολογήθηκε η επιλογή της εκδότριας ως προμηθευτή και η σκοπιμότητα των συναλλαγών, καθώς στην αγορά των συγκεκριμένων προϊόντων (έπιπλα, ηλεκτρονικά είδη και χρώματα) δραστηριοποιείται πληθώρα μεγάλων και μικρών εταιρειών με επώνυμα προϊόντα στην περιοχή του, τα οποία στην περίπτωση των χρωμάτων και χημικών αναγράφουν στην συσκευασία τους σχετικές πιστοποιήσεις από κρατικούς ή ιδιωτικούς φορείς και έχουν αποδείξει την αξιοπιστία τους, την διάρκεια τους και την καταλληλότητα τους σε βάθος χρόνου, στην περίπτωση των τηλεοράσεων και των πολυμηχανημάτων προσφέρουν άμεσο σέρβις και αντικατάσταση σε κοντινά στην επιχείρηση σημεία, ενώ για τα έπιπλα οι τοπικοί προμηθευτές μπορούν να προσφέρουν άμεση επισκευή.

Από όλα τα παραπάνω ο έλεγχος διαπίστωσε ότι αφενός η προμηθεύτρια οντότητα «.....» με ΑΦΜ δεν διέθετε την ικανότητα να προβεί σε πωλήσεις εμπορευμάτων αντίστοιχου είδους και αξίας με τα αναγραφόμενα στην περιγραφή των

εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προς τον προσφεύγοντα, αφετέρου ο προσφεύγων δεν έλαβε αντίστοιχα εμπορεύματα.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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 ο προσφεύγων δεν προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τις μεταφορές των ειδών, τις πληρωμές, κλπ. που θα έθεταν σε αμφισβήτηση τα αποτελέσματα του ελέγχου. Περαιτέρω δεν απέδειξε ούτε κατά τον επιτόπιο έλεγχο ότι έλαβε τα συγκεκριμένα είδη που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια. Αντίθετα, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. απέδειξε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την «.....» με ΑΦΜ εικονικά τιμολόγια για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, καθιστώντας τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντα αόριστους και αναπόδεικτους και ως εκ τούτου απορριπτέους.

Περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν είχε κανένα συμφέρον να δεχτεί και να καταχωρίσει στα βιβλία του τα επίμαχα τιμολόγια. Ωστόσο, ο ως άνω ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος, διότι σκοπός της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι η μείωση της καταβολής ή η μη καταβολή τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίδικων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού οι από 06/10/2022 Έκθεση Ελέγχου (ν.4308/2014 & ν. 4174/2013), Πληροφοριακή Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. (ν. 2859/00) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, τα πορίσματα των οποίων αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των από 23/06/2023 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή τέλος, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι ισχυρισμοί της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. άγουν σε πόρισμα περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη και καλή πίστη του ιδίου.

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη φορολογική περίοδο, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από

τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να μπορεί να διαθέτει τα είδη που φέρεται ότι διέθεσε στον προσφεύγοντα και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές. Επιπλέον, τα περισσότερα αγαθά (πάγια) και ιδιαίτερα τα παρόμοια με αυτά των επίμαχων τιμολογίων αγοράσθηκαν από τοπικούς προμηθευτές, ενώ τα εμπορεύματα των τιμολογίων δεν βρέθηκαν κατά την διάρκεια των επιτόπιων ελέγχων στον χώρο της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης και δεν δόθηκαν πειστικές εξηγήσεις για την μη εύρεση τους από τον προσφεύγοντα. Επομένως, αποδείχθηκε ότι οι κρινόμενες συναλλαγές είναι εικονικές ως προς το σύνολο της συναλλαγής και όχι ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Περαιτέρω, το ζήτημα της καλοπιστίας προβάλλεται αλυσιτελώς, στο βαθμό που δεν προκύπτει ότι οι κρινόμενες συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί, έστω από άλλο πρόσωπο, κατονομαζόμενο ή μη. Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 01/09/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό/23-06-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ζημία που αναγνωρίζεται	34.518,89 €	34.518,89 €

2. Η με αριθμό/23-06-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	15.454,51 €	15.454,51 €

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΟΣ

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.