



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 3/1/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 13

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr,

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία που εδρεύει κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Έτος/Περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1			Εισόδημα	2017	37.627,73€
2			Εισόδημα	2018	22.212,80€

3	.....	.....	Φ.Π.Α.	1/1 – 31/12/2017	12.136,60€
4	.....	.....	Φ.Π.Α.	1/1 – 31/12/2018	2.658,66€
5	.....	.....	ΚΦΔ	2017	100,00€
6	.....	.....	ΚΦΔ	2018	100,00€
7	.....	.....	ΚΦΔ	2023	200,00€

του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις, στην ανωτέρω παράγραφο 4, οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ΚΦΔ, φορολογικών περιόδων 1/1 – 31/12/2017 και 1/1 – 31/12/2018, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις ελέγχου, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 25.085,15€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 12.542,58€.

2) Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 14.808,53€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 7.404,27€.

3) Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 8.091,06€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 4.045,54€.

4) Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 1.359,74€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 1.298,92€.

5) Με την με αριθ.οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 § 1 περ. α' και § 2 περ. α' του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο, ποσού 100,00€, λόγω υποβολής ελλιπούς

κατάστασης φορολογικών στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§3 του ΚΦΔ.

6) Με την με αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 § 1 περ. α' και § 2 περ. α' του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο, ποσού 100,00€, λόγω υποβολής ελλιπούς κατάστασης φορολογικών στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§3 του ΚΦΔ.

7) Με την με αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 § 1 περ. α' και § 2 περ. α' του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο, ποσού 200,00€, λόγω μη δήλωσης παύσης των με αριθ. μητρώουΦΤΜ, καθότι η προσφεύγουσα εταιρεία έχει αποχωρήσει από την δηλωθείσα έδρα της και έχει τεθεί σε αδράνεια.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

Το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας εταιρείας, η οποία συστάθηκε νόμιμα με το με αριθ. καταχώρισηςιδιωτικό συμφωνητικό σύστασης, βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του taxis είναι το, τηρώντας υποχρεωτικά Β' κατηγορίας - απλογραφικά βιβλία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπάγεται σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ.έγγραφο του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, το οποίο έλαβε από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ αριθ. πρωτ. γνωστοποιήθηκε στον έλεγχο ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του

Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο που διενήργησε το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ στην έδρα της επιχείρησης του, επί της οδού, με αντικείμενο κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας, σε συνδυασμό με το πόρισμα της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014, που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στον ίδιο εκδότη και διαβιβάστηκε με το αριθ. πρωτ. έγγραφο προς το 3ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για μία συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία

- κατά το φορολογικό έτος 2017, εξέδωσε δύο χιλιάδες πεντακόσια δεκατέσσερα (2514) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 14.430.692,83€ και
- κατά το φορολογικό έτος 2018 τέσσερις χιλιάδες διακόσια σαράντα εννέα (4249) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 13.664.773,63€.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση του ήταν και η προσφεύγουσα εταιρείας, η οποία:

- κατά το φορολογικό έτος 2017, έλαβε σαράντα δύο (42) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 11.855,25€ πλέον ΦΠΑ 1.648,01€, ήτοι συνολικής αξίας 13.503,26€ ενώ

•κατά το φορολογικό έτος 2018, τριάντα επτά (37) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 9.843,63€ πλέον ΦΠΑ 1.279,67€, ήτοι συνολικής αξίας 11.123,33€

για ανύπαρκτες συναλλαγές, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,9 και 15 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και των άρθρων 55^Α και 66 § 5 του ΚΦΔ και του άρθρου 7§ 3,4 και 5 του Ν.4337/2015, όπως ισχύουν σήμερα.

Συνεπεία των διαπιστώσεων του ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκε η με αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία μαζί με την με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού και την με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά την, ημέρα Τρίτη και ώρα 11:24 με αριθ. καταχώρησης: και αναγνώστηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία την και ώρα 22:44, σύμφωνα με τη σχετική απόδειξη ηλεκτρονικής κοινοποίησης.

Στην συνέχεια ο έλεγχος, απέστειλε το αίτημα παροχής βιβλίων και στοιχείων της κρινόμενης φορολογικής περιόδου, με την με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ, συστημένη επιστολή (RE GR) στην δηλωθείσα στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, διεύθυνση κατοικίας της διαχειρίστριας και νόμιμης εκπροσώπου της ελεγχόμενης εταιρείας κας, που βρίσκεται επί της οδού Η ανωτέρω επιστολή επέστρεψε ως αζήτητη. Επίσης ο έλεγχος επικοινωνήσε τηλεφωνικά με την λογίστρια της διαχειρίστριας κας, η οποία απέστειλε τα λογιστικά βιβλία (απλογραφικά) της προσφεύγουσας εταιρείας με μορφή αρχείου pdf. Στις ο έλεγχος επισκέφτηκε το γραφείο της εξουσιοδοτημένης (βάσει της από σχετικής εξουσιοδότησης της διαχειρίστριας της ελεγχόμενης εταιρείας κας) λογίστριας κας, στη διεύθυνση στην οποία έγινε και επίδοση του αιτήματος και της ως άνω γνωστοποίησης. Επίσης από τον έλεγχο παραλήφθηκε από τη κα, που είχε οριστεί ως λογίστρια υπεύθυνη δήλωση αρθ.8 του Ν.1599/1986 (κωδικός) της διαχειρίστριας, ότι τα ανωτέρω βιβλία που εστάλησαν στον έλεγχο με μορφή αρχείου pdf, αποτελούν ακριβή αντίγραφα των πρωτοτύπων. Με την ίδια υπεύθυνη δήλωση η Κα εξουσιοδοτεί την κα(λογίστρια) ως το πρόσωπο που θα παραλάβει και θα υπογράψει κάθε έγγραφο σχετικό με τον παρόν έλεγχο. Τέλος, στο λογιστικό γραφείο, πραγματοποιήθηκε και έλεγχος των εκεί ευρισκόμενων πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων εσόδων και εξόδων, καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία έχει αποχωρήσει από την δηλωθείσα έδρα της.

Ο έλεγχος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων και λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω ελεγκτικά πορίσματα του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προέβη στην έκδοση του με αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) και των πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία στις με αριθ. ηλεκτρονικής κοινοποίησης- καταχώρησης

Η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ έγγραφο Υπόμνημα.

Ο έλεγχος, κατόπιν των ανωτέρω, προέβη στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς και των από οικείων εκθέσεων ελέγχου φόρου, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Αναιτιολόγητη, αόριστη και ελλιπής η κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθότι υφίσταται ανυπαρξία των πραγματικών περιστατικών, που φέρονται να στοιχειοθετούν την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών.
2. Η προσφεύγουσα νομική οντότητα ήτο καλόπιστος λήπτης.

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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. 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 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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Απολογία» 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) 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 ελεγχομένου, 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' έλεγχου 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 Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-7-2013) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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.

...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/ 2-6-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» αναφέρεται ότι: «**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, [...].

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

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση

απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

...

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.».

Φ.Π.Α.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

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.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

§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,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.».

Κ.Φ.Δ. – Ε.Λ.Π.

Επειδή, οι διατάξεις του ΚΦΔ ορίζουν ότι:

«Άρθρο 13. Βιβλία και στοιχεία

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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.».

Άρθρο 14. Πληροφορίες από τον φορολογούμενο

[...]

3. Κάθε φυσικό πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, κάθε νομικό πρόσωπο και νομική οντότητα, καθώς και οι αγρότες που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς αγροτών του Κώδικα Φ.Π.Α. υποβάλλουν καταστάσεις παραστατικών πωλήσεων (φορολογικών στοιχείων) προμηθευτών και πελατών για τα εκδοθέντα και ληφθέντα παραστατικά πωλήσεων (φορολογικά στοιχεία) αποκλειστικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας στον διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ, ανεξάρτητα από τον τρόπο έκδοσης αυτών (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα). Οι καταστάσεις του πρώτου εδαφίου αφορούν παραστατικά πωλήσεων (φορολογικά στοιχεία), που σχετίζονται αποκλειστικά με την επαγγελματική εξυπηρέτηση, καθώς και την εκπλήρωση του σκοπού των προσώπων του πρώτου εδαφίου. Για τις λιανικές συναλλαγές υποβάλλονται συγκεντρωτικά δεδομένα.

Άρθρο 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις»

1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, [...]

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α` της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α`, β`, γ`, δ`, στ` και ιγ` της παρ. 1,

[...]

».

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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 το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), όπως ίσχυε μέχρι και 16-10-2015: «4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα

με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 3 και 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

[...]

5. [...] Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 112/2021, 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο

συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

A. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

B. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣτΕ 533/2013, ΣτΕ 116/2013, ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον:

«α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»

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 επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. ...».

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων: «Β. ... 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, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – 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, διότι 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 ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...».

Επειδή, βάσει ελέγχου που διενήργησε το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ στην έδρα της επιχείρησης του, επί της οδού, με αντικείμενο κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας, η οποία βασίστηκε στο πόρισμα της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014, που διενέργησε η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στον ίδιο εκδότη και διαβιβάστηκε με το αριθ. πρωτ. έγγραφο προς το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για μία συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία εξέδωσε στο φορολογικό έτος 2017 δύο χιλιάδες πεντακόσια δεκατέσσερα (2514) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 14.430.692,83€ και στο φορολογικό έτος 2018 τέσσερις χιλιάδες διακόσια σαράντα εννέα (4249) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 13.664.773,63€.

Επειδή, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, αναφέρεται ότι: «... η κρίση για την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών στηρίχθηκε στο γεγονός ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις αναγραφόμενες στα εκδοθέντα στοιχεία συναλλαγές, για τους κάτωθι λόγους:

Π Ο Ρ Ι Σ Μ Α Τ Ο Υ Ε Λ Ε Γ Χ Ο Υ - Υ Ε Δ Δ Ε Α Τ Τ Ι Κ Η Σ

► Όπως προκύπτει από το σύστημα *elenxis* και *taxis* ο ελεγχόμενος υπέβαλλε δήλωση έναρξης εργασιών στις Η δραστηριότητά του είναι Οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ υποβλήθηκαν ανακριβώς ενώ δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

► αναζητήθηκε επίμονα τόσο στη δηλωθείσα έδρα του που δηλώνει και την οικία του αλλά και μέσω της Ελληνικής Αστυνομίας, δίχως όμως να εντοπιστεί. Από τον έλεγχο της υπηρεσίας μας απενεργοποιήθηκε ο ΑΦΜ του για ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

► Οι αγορές και οι πωλήσεις του ελεγχόμενου όπως αυτές προέκυψαν από τις υποβληθείσες ΜΥΦ (εγκεκριμένες και αντισυμβαλλόμενων) έχουν ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΑΓΟΡΕΣ	ΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ – ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
2016	0,00 €	47.388,34 €
2017	3.599,86 €	14.430.692,83 €
2018	0,00 €	13.664.773,63 €
2019	0,00 €	753.961,36 €
ΣΥΝΟΛΟ	3.599,86 €	28.160.166,16 €

► Από το πληροφοριακό σύστημα VIES προκύπτει ότι ο ίδιος ο δεν δήλωσε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Από την έρευνα του ελέγχου προκύπτει ότι δηλώθηκε συναλλαγή B2B από τη Βουλγαρία αξίας 3.622,56 ευρώ. Η αξία αυτή των ληφθεισών υπηρεσιών που δηλώθηκε μόνο από τους Βούλγαρους είναι πολύ μικρή σε σχέση με τον όγκο των συναλλαγών του ελεγχόμενου.

► Ο ελεγχόμενος χωρίς, ουσιαστικά, να αγοράζει υλικά και υπηρεσίες από τρίτους, στα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018 και 2019 φέρεται να πουλάει εμπορεύματα και να παρέχει υπηρεσίες ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

► Από τις δειγματοληπτικές μαρτυρίες των φερόμενων ως εργαζόμενων στην οντότητα προκύπτει ότι κανείς δεν τον γνωρίζει, ότι γνώριζαν άλλα πρόσωπα και σε μία εξ αυτών των περιπτώσεων αγοράστηκαν ένσημα τηλεφωνικά.

► Από τον έλεγχο αναζητήθηκε η λήπτρια οντότητα δίχως όμως να εντοπισθεί ενώ κανείς δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις του ελέγχου για διάθεση λογιστικών αρχείων.

► Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου του διαπιστώθηκε ότι έχει στην κατοχή του τον με αριθμό GR..... τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς. Από την επισκόπηση των κινήσεων αυτού του τραπεζικού λογαριασμού προκύπτει πίστωση και χρέωση ποσού 2.500,00 ευρώ την (την ίδια ημέρα κατάθεση – ανάληψη) καθώς και πίστωση και χρέωση ποσού 9.000,00 ευρώ πάλι την (την ίδια ημέρα κατάθεση – ανάληψη). Από την επισκόπηση των κινήσεων του προαναφερόμενου τραπεζικού λογαριασμού δεν διαπιστώνονται άλλες συναλλαγές.

► Από τα στοιχεία που εκτέθηκαν αναλυτικά παραπάνω, προκύπτει ξεκάθαρα ότι η ελεγχόμενη δεν ήταν συναλλακτικά υπαρκτή οντότητα και δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.

► Ο, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές.

► Τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν στα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018 και 2019 από την οντότητα προς τις λήπτριες οντότητες [...] κρίνονται από τον παρόντα έλεγχο εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τους
[...]

► Η οντότηταεξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία. Η ωφέλεια δε αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο δημόσιο.
[...]

► Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η οντότητα δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών της στοιχείων έτυχαν - για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία της οντότητας- της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της οντότηταςχαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

► Σε καμία περίπτωση η σχέση της οντότηταςμε τις φορολογικές αρχές και τις δημόσιες υπηρεσίες δεν συμβάδιζε με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.

► Η εν θέματι οντότητα δεν υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

► Η ελεγχόμενη οντότητα απέφυγε να προσκομίσει στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της με αποτέλεσμα να καταλογισθεί η σχετική παράβαση περί μη προσκόμισης αυτών.

[...]

ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ- ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα συστήματα ELENXIS και TAXIS και το φυσικό μας αρχείο, διαπιστώσαμε τα ακόλουθα:

1) Πρόκειται για ατομική επιχείρηση, που έκανε έναρξη δραστηριότητας την και μέχρι σήμερα δεν έχει προβεί σε διακοπή εργασιών, με δραστηριότητα, υπόχρεο σε τήρηση τουλάχιστον Απλογραφικών Βιβλίων (Β' κατηγορίας) στην αρμόδια ΔΟΥ Ν. Ιωνίας και έδρα επί της οδού

2) Η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε στην Υπηρεσία μας τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

3) Από αναζήτηση στα ηλεκτρονικά αρχεία ELENXIS και TAXISNET της Υπηρεσίας μας βρέθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαθέτει ιδιότητα μεταφορικά μέσα.

4) Δεν υποβλήθηκαν από την ελεγχόμενη οντότητα δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018 και 2019.

5) Η ελεγχόμενη οντότητα είναι υπαγόμενη στο ΦΠΑ και για το λόγο αυτό έχουν υποβληθεί οι κάτωθι δηλώσεις:

Περιοδικές Δηλώσεις

Αρ.Δήλωσης	Έτος Δήλωσης	Δ.Ο.Υ. Υποβολής	Είδος Δήλωσης	Διαχ.Περίοδος(ΑΠΟ)	Διαχ.Περίοδος(ΕΩΣ)	Συνολικές Εκροές	Φορολογητέες Εκροές	Φορολογητέες Εισροές	Χρεωστικό Υπόλοιπο	Πιστωτικό Υπόλοιπο	Ενδοκοινοτικές Απόκτήσεις	Ενδοκοινοτικές Παραδόσεις
.....	2020	1131	A	01/01/2020	31/03/2020	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
.....	2019	1131	A	01/04/2019	30/06/2019	,00	,00	,00	,00	133,72	,00	,00
.....	2019	1131	A	01/01/2019	31/03/2019	,00	,00	,00	,00	133,72	,00	,00
.....	2019	1131	A	01/10/2018	31/12/2018	56.300,00	56.300,00	55.699,96	,00	133,72	,00	,00
.....	2018	1131	A	01/07/2018	30/09/2018	205.200,00	205.200,00	204.999,76	,00	277,73	,00	,00
.....	2018	1145	A	01/04/2018	30/06/2018	620,00	620,00	,00	,00	325,79	,00	,00
.....	2018	1145	A	01/01/2018	31/03/2018	53.000,00	53.000,00	54.500,00	,00	474,59	,00	,00
.....	2018	1145	A	01/10/2017	31/12/2017	15.027,18	15.027,18	15.504,63	,00	114,59	,00	,00
.....	2018	1145	T	01/10/2017	31/12/2017	315.527,18	315.527,18	314.693,83	200,00	,00	,00	,00
.....	2018	1145	A	01/07/2017	30/09/2017	175.500,00	175.500,00	174.950,00	132,00	,00	,00	,00
.....	2018	1145	A	01/04/2017	30/06/2017	175.500,00	175.500,00	174.988,00	122,88	,00	,00	,00
.....	2018	1145	T	01/04/2017	30/06/2017	528.500,00	528.500,00	527.499,33	117,29	,00	,00	,00
.....	2018	1145	A	01/01/2017	31/03/2017	251.560,00	251.560,00	249.999,96	374,41	,00	,00	,00
.....	2018	1145	T	01/01/2017	31/03/2017	399.835,00	399.835,00	398.034,20	57,78	,00	,00	,00

6) Καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών (ΜΥΦ) φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018 & 2019.

ΜΥΦ 2016

Από το σύστημα taxis προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα το φορολογικό έτος 2016 δεν υπέβαλε, ως όφειλε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 3 του Ν.4174/2013, καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών – προμηθευτών.

ΜΥΦ 2017

Από το σύστημα taxis προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα το φορολογικό έτος 2017 υπέβαλε ανακριβώς την κατάσταση φορολογικών στοιχείων πελατών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 3 του Ν.4174/2013, πλην όμως δεν υπέβαλε, ως όφειλε, την κατάσταση φορολογικών στοιχείων προμηθευτών.

Στην υποβληθείσα κατάσταση εσόδων των αντισυμβαλλομένων του φορολογικού έτους 2017 δηλώθηκαν εννέα (9) φορολογικά στοιχεία αξίας 3.599,86€.

ΜΥΦ 2018

Από το σύστημα *taxis* προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα το φορολογικό έτος 2018 υπέβαλε ανακριβώς την κατάσταση φορολογικών στοιχείων πελατών.

7) Από το σύστημα *eienxis* προκύπτει ότι υπάρχει διαφορά *Vies* ποσού ύψους 3.622,56€ και αφορά συναλλαγή B2b που δηλώθηκε μόνο από τη Βουλγαρία, ως ο κατωτέρω πίνακας:

Διαφορές Vies

A/A	Έτος Αναφοράς	Περίοδος	Χώρα Προμηθευτή	Ποσό Αγαθών Δήλωσης	Ποσό Αγαθών από ΕΕ	Ποσό Υπηρεσιών Δήλωσης	Ποσό Υπηρεσιών από ΕΕ	Μ.Ο. Ισοτιμίας Περιόδου	Συνολική Διαφορά
1	2018	1	BG	0,00	0,00	0,00	3.622,56	1,9558	- 3.622,56

8) Από το σύστημα *eienxis* προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα απασχόλησε προσωπικό το φορολογικό έτος 2018, ως ο κατωτέρω πίνακας:

Έτος Δήλωσης	Σύνολο Αποδοχών	Σύνολο Κρατήσεων	Καθαρές Αποδοχές Υπαλλήλων	Φόρος που αναλογεί	Φόρος που παρακρατήθηκε	Πλήθος εργαζομένων
2018	2.400,00	384,00	2.016,00	,00	,00	1

Η ελεγχόμενη οντότητα στα φορολογικά έτη 2016,2018 και 2019 δεν έλαβε κανένα φορολογικό στοιχείο και στο φορολογικό έτος 2017 έλαβε εννέα (9) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.599,86€, δηλαδή και στα τέσσερα ελεγχόμενα έτη δεν έχει ουσιαστικά καμία αγορά υλικών και υπηρεσιών από τρίτους.

Επιπλέον, η αξία των ληφθεισών υπηρεσιών που δηλώθηκαν από την Βουλγαρία το φορολογικό έτος 2018 είναι πολύ μικρή σε σχέση με τον όγκο των συναλλαγών του ελεγχόμενου.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΥΕΔΔΕ Αττικής, οι οποίες έγιναν σύμφωνα με τις παραδεκτές μεθόδους της λογιστικής και ελεγκτικής επιστήμης καθώς και το πόρισμα ελέγχου της ανωτέρω Έκθεσης Ελέγχου και με την συνεκτίμηση του γεγονότος ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ και δεν έχουν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα βιβλία και τα φορολογικά στοιχεία, για τα φορολογικά έτη 2016-2017- 2018 και 2019, συμφωνεί με τα όσα αναφέρονται το πόρισμα ελέγχου της ανωτέρω Έκθεσης Ελέγχου και κρίνει όλες τις συναλλαγές, ως ανύπαρκτες και επομένως τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τις λήπτριες οντότητες, κρίνονται εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών, κατά τις έννοιες των διατάξεων των άρθρων 55^A και 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013.

Ειδικότερα η ελεγχόμενη οντότητα, εξέδωσε στην χρήση 2016 ογδόντα πέντε (85) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 47.388,34€, στην χρήση 2017 δύο χιλιάδες πεντακόσια δεκατέσσερα (2.514) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 14.430.692,83€, στην χρήση 2018 τέσσερεις χιλιάδες διακόσια σαράντα εννέα (4.249) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 13.664.773,63€ και στην χρήση 2019 εκατόν

σαράντα δύο (142) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 738.239,36€, τα οποία είναι **εικονικά στο σύνολο τους**, καθόσον δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις εν λόγω συναλλαγές, αφού όπως προαναφέραμε δεν έχει απασχολήσει ικανό αριθμό προσωπικού για την τέλεση τόσων μεγάλων έργων σε αξία, δεν έχει προβεί ουσιαστικά σε καμία αγορά υλικών και υπηρεσιών από τρίτους με αποτέλεσμα να μην μπορεί να παρέχει τις υπηρεσίες βάση των οποίων εξέδωσε τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9 και 15 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 55^Α και 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του άρθρου 7 παρ. 3,4 και 5 του Ν.4337/2015 όπως ισχύουν σήμερα ».

Επειδή, μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση του ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2017, σαράντα δύο (42) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 11.855,25€ πλέον ΦΠΑ 1.648,01€, ενώ κατά το φορολογικό έτος 2018, τριάντα επτά (37) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 9.843,63€ πλέον ΦΠΑ 1.279,67€, για ανύπαρκτες συναλλαγές, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,9 και 15 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και των άρθρων 55^Α και 66 § 5 του ΚΦΔ και του άρθρου 7§ 3,4 και 5 του Ν.4337/2015, όπως ισχύουν σήμερα.

Επειδή, συνεπεία των διαπιστώσεων του ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκε η με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία με το με αριθ. πρωτ. έγγραφο του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ διαβιβάστηκε στο 1ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ λαμβάνοντας αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ

Επειδή, συνεπεία των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, εκδόθηκε η με αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία μαζί με την με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων και την με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά την ημέρα Τρίτη και τα οποία αναγνώστηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία την

Επειδή, ο έλεγχος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, απέστειλε αίτημα του άρθρου 14 του ΚΦΔ και με συστημένη επιστολή (RE GR) στην δηλωθείσα στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, διεύθυνση κατοικίας της διαχειρίστριας και νόμιμης εκπροσώπου της ελεγχόμενης εταιρείας κας, που βρίσκεται επί της οδού Επίσης ο έλεγχος επικοινωνήσε τηλεφωνικά με την λογίστρια της διαχειρίστριας κας, η οποία απέστειλε τα λογιστικά βιβλία (απλογραφικά) της προσφεύγουσας εταιρείας με μορφή αρχείου pdf. Στις ο έλεγχος επισκέφτηκε το γραφείο της εξουσιοδοτημένης (βάσει της από σχετικής εξουσιοδότησης της διαχειρίστριας της ελεγχόμενης εταιρείας κας) κας, στη διεύθυνση - στην οποία έγινε και επίδοση του αιτήματος και της ως άνω γνωστοποίησης. Επίσης η κα προσκόμισε στον έλεγχο υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν.1599/1986 (κωδικός), βάσει της οποίας τα ανωτέρω βιβλία που εστάλησαν

στον έλεγχο με μορφή αρχείου pdf, αποτελούν ακριβή αντίγραφα των πρωτοτύπων. Με την ίδια υπεύθυνη δήλωση η ΚΑ εξουσιοδοτεί την ΚΑ(λογίστρια) ως το πρόσωπο που θα παραλάβει και θα υπογράψει κάθε έγγραφο σχετικό με τον παρόν έλεγχο. Τέλος, στο λογιστικό γραφείο, πραγματοποιήθηκε και έλεγχος των εκεί ευρισκόμενων πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων εσόδων και εξόδων, καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία έχει αποχωρήσει από την δηλωθείσα έδρα της.

Επειδή, ο έλεγχος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, όπως αυτές παρατίθενται στις από οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπίστωσε ότι πέραν των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων που κατασχέθηκαν από τον έλεγχο στις, κατά τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο αναφορικά με τις περιγραφόμενες στα στοιχεία συναλλαγές, τον τρόπο εξόφλησης κλπ.

Επειδή, σε συνέχεια των ανωτέρω, δεν προέκυψαν άλλα στοιχεία που να διαφοροποιούν τις διαπιστώσεις ελέγχου των 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και ΥΕΔΔΕ Αττικής και ο έλεγχος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ έκρινε τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, ως εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας, λαμβάνοντας υπόψη ότι αυτή είχε λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία και δεν είχε καταχωρίσει στα βιβλία της φορολογικά στοιχεία εσόδων για χονδρικές πωλήσεις. Επιπρόσθετα, αν και είχε εκδοθεί πλήθος Αποδείξεων Λιανικών Πωλήσεων κατά τα φορολογικά έτη 2017 - 2018, αυτές δεν είχαν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία. Ειδικότερα, ο έλεγχος σύμφωνα με τα όσα παρατίθενται αναλυτικά στις από οικείες εκθέσεις ελέγχου προσδιόρισε το σύνολο των εσόδων:

- για το φορολογικό έτος 2017, ανήλθε σε 198.965,33€ (=195.854,89+3.110,44), ενώ
 - για το φορολογικό έτος 2018, ανέρχεται σε 156.323,33€ (=152.240,34 + 4.082,99),
- ενώ οι μη καταχωρημένες λιανικές πωλήσεις με βάση τα δεδομένα της ΦΗΜ είναι:
- για το φορολογικό 2017: 195.854,89 - 193.044,85 = 2.810,04€ και
 - για το φορολογικό 2018: 152.240,34 - 42.759,03 = 109.481,31€.

Επιπροσθέτως, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε αγορές και δαπάνες άνω των 500,00€ για τις οποίες δεν χρησιμοποιήθηκε τραπεζικό μέσο για την εξόφληση τους, ήτοι:

- δαπάνες ποσού 13.269,46 € για το φορολογικό έτος 2017 και
- δαπάνες ποσού 8.395,45 € για το φορολογικό έτος 2018

Επιπλέον, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό το ποσό των 20.030,00€, που έχει καταχωρηθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία στο έντυπο Ε3 του φορολογικού έτους 2017 και αφορούσε δαπάνες εργαζομένων, καθώς δεν προσκομίστηκαν στοιχεία αναφορικά με την μισθοδοσία.

Επειδή, από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, ότι η προσφεύγουσα εταιρεία βρίσκεται σε αδράνεια και έχει αποχωρήσει από τη δηλωθείσα έδρα της.

Επειδή, ο έλεγχος προέβη σε υπολογισμό των καθαρών κερδών της προσφεύγουσας εταιρείας και σε προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ των κρινόμενων φορολογικών ετών, λαμβάνοντας υπόψη τα κάτωθι στοιχεία:

- Τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν για το φορολογικό έτος 2017: 198.965,33€ και για το φορολογικό έτος 2018: 156.323,33€)
- Το με αριθ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών (αριθ. πρωτ. εισερχ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤ) αναφορικά με τη λήψη σαράντα δύο (42) εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 11.855,25€ πλέον Φ.Π.Α. 1.648,01€ το φορολογικό έτος 2017 και τριάντα επτά (37) εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 9.843,63€ πλέον Φ.Π.Α. 1.279,67€ το φορολογικό έτος 2018
- Τις υποβληθείσες δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος των ελεγχόμενων ετών
- Το σύνολο των δαπανών που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επιπλέον δε και αναφορικά με τον ΦΠΑ λαμβάνοντας υπόψη ότι:

- Τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία χονδρικών πωλήσεων που βρέθηκαν από τον έλεγχο, συνολικής καθαρής αξίας 2.568,70€ πλέον ΦΠΑ 13% 280,99€ (2161,43x13%) και ΦΠΑ 24% 97,74€ (407,27x24%) δεν βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρούμενα από την ελεγχόμενη βιβλία του φορολογικού έτους 2017.
- Οι συναλλαγές (χονδρικές πωλήσεις) που έχουν δηλώσει οι αντισυμβαλλόμενοι ανέρχονται σε 3.110,44€
- Η ελεγχόμενη έχει υποβάλει δηλώσεις ΦΠΑ με μηδενικές φορολογητέες εκροές και εισροές για τα τρίμηνα Β', Γ' και Δ' του 2017 και Α', Β', Γ' και Δ' του 2018.
- Τόσο οι φορολογητέες εκροές όσο και φορολογητέες εισροές υπάγονται σε δύο συντελεστές ΦΠΑ (13% & 24%), με κυριότερο συντελεστή ΦΠΑ, αυτόν του 13%.

Επειδή, εν συνεχεία, ο έλεγχος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προέβη στην έκδοση του με αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) και των πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στις με α/α καταχώρησης αποδεικτικού ηλεκτρονικής κοινοποίησης

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤέγγραφο Υπόμνημα, στο οποίο αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι:
«Επισημαίνω ότι ο έλεγχος για την εκδότρια εταιρεία διενεργήθηκε το 2022 και χωρίς η ελεγχόμενη οντότητα να προσκομίσει τα βιβλία που της ζητήθηκαν από τον έλεγχο.

Αντίθετα η εταιρεία μας προσκόμισε στον έλεγχο όλα τα στοιχεία που ας ζητήθηκαν .

ΤΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΔΕ ΠΟΥ ΘΕΩΡΟΥΝΤΑΙ ΤΑΧΑ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ ΑΠΟ ΕΜΑΣ ΑΦΟΥ ΤΑ ΕΙΧΑΜΕ ΣΤΗΝ ΚΑΤΟΧΗ ΜΑΣ ,ΓΙΑΤΙ ΟΛΕΣ ΟΙ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΗΚΑΝ .

Συγκεκριμένα , στα τέλη του 2016 ήρθε στη ένας κύριος που μας άφησε τηλέφωνα γνωριμίας επειδή έφερνε ψάρια τα οποία μας είχε πει πως τα έβρισκε από ψαράδες ή δύτες και άλλα τα έκανε και εισαγωγή . Αυτό συμβαίνει συχνά στην αγορά και επειδή είχαμε ενημερωθεί και από άλλους εμπόρους ότι τα ψάρια ήταν καλά πραγματοποιήσαμε και εμείς συναλλαγές μαζί τους . Η διαδικασία ήταν η εξής :

Επικοινωνούσαμε με τον προμηθευτή στο τηλ και ερχόταν στην αγορά ένα κύριος αλλοδαπός με ένα βαν , που το πάρκαρα έξω από την αγορά και κατέβαζε τα κιβώτια με τα εμπορεύματα .

Όλες οι συναλλαγές που αναφέρονται στα τιμολόγια είναι πραγματικές αφού παραλαμβάναμε τα ψάρια .

Μάλιστα , το ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές και την δική μας καλή πίστη και άγνοια για οτιδήποτε άλλο επιβεβαιώνουν και ο Πρόεδροςαλλά και υπάλληλος του σωματείου

Είμαι πρόεδρος του Το σωματείο μας , είναι πιστοποιημένο και αναλαμβάνει και τη φύλαξη της αγοράς και έτσι γνωρίζομαστε με όλους τους εμπόρους και καταστηματαρχες. Συγκεκριμένα , κάθε φορτηγό που ξεφορτώνει εμπόρευμα «ελέγχεται» πρώτα από εμάς. Εγώ και οι συνάδελφοί μου , μαζί με τον έμπορο ή τον υπάλληλο του μαγαζιού παραλαμβάνουμε τα κιβώτια τα οποία έχουν πάντα το παραστατικό μαζί και τα μεταφέρουμε στα ψυγεία ή στους πάγκους που μας δείχνουν οι καταστηματαρχες. Την εταιρείατην γνωρίζω όπως και όλοι μας στο σωματείο αφού η οικογένεια είναι πάνω από 30 χρόνια ιχθυοπώλες .Για τις συναλλαγές και τα ψάρια που αγόρασε η εταιρεία από τηνγνωρίζω ότι όλες πραγματοποιήθηκαν . Συγκεκριμένα, καταθέτω προσωπικά ότι ερχόταν ένα βανάκι στην αγορά , που το οδηγούσε ένας αλλοδαπός, το πάρκαρε εκεί που τους δείχνουμε να τα αφήνουν και άνοιγε την πίσω πόρτα για να παραλάβουμε τα εμπορεύματα .Μπροστά σε εμένα αλλά και άλλους υπαλλήλους και μέλη του σωματείου, έδινε τα ψάρια και άφηνε το τιμολόγιο της Το παιδί αυτό που ερχόταν με το βαν, το είχα δει πολλές φορές το 2017 και το 2018 αφού άφηνε εμπόρευμα και σε άλλους καταστηματαρχες της αγοράς. Βεβαιώνω με σιγουριά, αφού ήμουν μπροστά ότι ηπαραλάμβανε τα ψάρια που αναφέρονται στα τιμολόγια και όλες οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν.

Είμαι υπάλληλος και μέλος του σωματείου Στη είμαι καθημερινά και ασχολούμαι με την στα καταστήματα των εμπόρων . Έτσι γνωρίζω όλους τους μεταφορείς που έρχονται με τα φορτηγάκια και τα εμπορεύματα τους αφού δείχνουν πρώτα εμάς τα κιβώτια και τα παραστατικά τους , για να τους αφήσουμε να μουν στην αγορά. Βεβαιώνω με απόλυτη σιγουριά ότι όλα τα ψάρια που αναφέρονται στα τιμολόγια της έφτασαν , θυμάμαι να τα παραλαμβάνω προσωπικά και να βλέπω τα τιμολόγια που δίνονται στην εταιρεία , τα έτη 2017 και 2018. Τα εμπορεύματα και τα παραστατικά μας παρέδιδε ένας αλλοδαπός. Ποτέ δεν πέρασε από το μυαλό μας , ούτε θα μπορούσε άλλωστε αφού όλα γίνονταν κανονικά, όπως γίνεται με όλους τους προμηθευτές ότι κάτι μπορεί να μην πήγαινε καλά με την εταιρεία. Άλλωστε, ψάρια με παραστατικάδεν έπαιρνε μόνο η συγκεκριμένη εταιρεία αλλά και άλλοι έμποροι της κεντρικής αγοράς .

ΕΠΙΣΗΜΑΙΝΟΥΜΕ ΕΠΙΣΗΣ ΠΩΣ ΟΙ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΑΥΤΕΣ ΕΙΝΑΙ ΣΥΝΗΘΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΣΤΗΝ ΚΕΝΤΡΙΚΗ ΑΓΟΡΑ ΚΑΙ ΔΕΝ ΜΑΣ ΕΙΧΕ ΓΕΝΝΗΘΕΙ ΚΑΠΟΙΑ ΑΜΦΙΒΟΛΙΑ ΟΥΤΕ ΘΑ ΜΠΟΡΟΥΣΑΜΕ ΝΑ ΚΑΝΟΥΜΕ ΕΛΕΓΧΟ ΣΤΗΝ ΕΚΔΟΤΡΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΓΙΑ ΤΟ ΕΑΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΕΧΕΙ ΑΝΟΙΞΕΙ ΚΑΔ ΣΤΗΝ ΕΦΟΡΙΑ ΓΙΑ ΧΟΝΔΡΙΚΗ ΚΑΙ ΛΙΑΝΙΚΗ ΠΩΛΗΣΗ ΑΛΙΕΥΜΑΤΩΝ!!!!

ΌΣΟ ΓΙΑ ΤΙΣ ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΤΟΙΣ ΜΕΤΡΗΤΟΙΣ , ΑΥΤΟ ΣΥΝΕΒΑΙΝΕ ΔΙΟΤΙ ΜΑΣ ΕΙΧΕ ΕΠΙΒΛΗΘΕΙ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗ ΣΤΟΥΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥΣ ΜΑΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΑΠΟ ΤΟ ΙΚΑ -ΕΦΚΑ ΚΑΙ Η ΕΚΔΟΤΡΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΔΕΝ ΜΑΣ ΕΚΑΝΕ ΠΙΣΤΩΣΗ !!!(ΣΧΕΤ 6)

ii. Αναφορικά με τον ισχυρισμό του ελέγχου στο προσβαλλόμενο σημείωμα του ότι :

«Επιπλέον, η ελεγχόμενη προκειμένου να αποφύγει την εξόφληση άλλων ληφθέντων φορολογικών στοιχείων με τη χρήση τραπεζικού μέσου, λαμβάνει περισσότερα του ενός φορολογικά στοιχεία από τον ίδιο προμηθευτή κατά την ίδια μέρα, με καθαρή αξία μικρότερη των 500€, αθροιστικά, όμως με συνολική καθαρή αξία μεγαλύτερη του ορίου των 500€, προϋπόθεση για την εξόφληση τους με τη χρήση τραπεζικού μέσου.

Παρατηρείται δε το φαινόμενο αυτά τα φορολογικά στοιχεία να φέρουν συνεχόμενη αρίθμηση, να έχουν εκδοθεί την ίδια ημερομηνία και να προέρχονται από τον ίδιο προμηθευτή. Προκύπτει δηλαδή σαφώς ότι πρόκειται για ενιαίες συναλλαγές αξίας άνω των 500,00 € εκάστη, οι οποίες έχουν καταταχθεί σε μικρότερες, έτσι ώστε καμία από αυτές να μην υπερβαίνει το όριο των 500,00€. Αυτό σαφέστατα συνιστά τεχνητή διευθέτηση (αρθ. 38 του Ν.4987/2022- ΚΦΔ) και γίνεται προκειμένου να υπάρξει, νομιμοφανής εξόφληση των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, καταστρατηγώντας έτσι τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και της **ΠΟΛ.1216/ 1.10.2014** οι οποίες ορίζουν ότι δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστο έσοδα των επιχειρήσεων οι αγορές δαπάνες κ.λπ., εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

Ο ισχυρισμός αυτός καταρρίπτεται από απλή ανάγνωση του και αντιπαραβολή με τα εκδοθέντα παραστατικά :

Συγκεκριμένα αναφέρεται στον έλεγχο ότι τα παραστατικά φέρουν συνήθως συνεχόμενη αρίθμηση , **ΚΑΙ ΈΧΟΥΝ ΕΚΔΟΘΕΙ ΤΗΝ ΙΔΙΑ ΜΕΡΑ ΧΩΡΙΣ ΒΕΒΑΙΑ ΝΑ ΑΝΑΦΕΡΕΤΑΙ Η ΩΡΑ** :

Ως προς τον ισχυρισμό αυτό λεκτέα τα κάτωθι :

Από απλή επισκόπηση των τιμολογίων στον πίνακα κάτωθι προκύπτει ότι οι χρονικές περίοδοι που έχουν εκδοθεί τα τιμολόγια είναι την περίοδο πριν και κατά τη διάρκεια της Σαρακοστής αλλά και το καλοκαίρι. Στην πραγματικότητα τις περιόδους αυτές γίνεται μεγάλη κατανάλωση ψαριών και μαλακίων φρέσκων και κατεψυγμένων με αποτέλεσμα συχνά να τελειώνει το εμπόρευσμά μας . Τότε και αναλόγως με την κίνηση που υπάρχει στην αγορά είτε καλούμε τους προμηθευτές μας να μας φέρουν εμπόρευμα , είτε προμηθευόμαστε από διπλανά μαγαζιά. Γι' αυτό και εκδίδονται τα παραστατικά διαφορετικές ώρες ανάλογα με την εισροή και την κίνηση των πελατών .

Την πρακτική αυτή επιβεβαιώνει και με την από υπεύθυνη δήλωσή του με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής :

Διατηρώ ατομική επιχείρηση Για τους ανθρώπους που δουλεύουν στην αγορά είναι πολύ συνηθισμένο , όταν τα καλοκαίρια αλλά και κατά τη διάρκεια της Σαρακοστής που υπάρχει μεγάλη ζήτηση και ξεπουλάμε γρήγορα να προμηθευόμαστε ψάρια από τους διπλανούς πάγκους . Αυτό μπορεί να γίνει και τρεις και τέσσερις φορές τη μέρα ανάλογα τα τηλεφωνήματα που θα έχουμε από πελάτες που διατηρούν ψαροταβέρνες στην Αττική και χρειάζονται ψάρια . Αν κάποιος μας ειδοποιήσει ξαφνικά στις 12:00 το μεσημέρι δεν μπορούμε να κατέβουμε στο Κερατσίνι , έτσι παίρνουμε ψάρια από τους συναδέλφους στην αγορά για να τα πουλήσουμε. Γι' αυτό και μπορεί να κόψουμε πολλές αποδείξεις μέσα στη μέρα και διαφορετική ώρα. Αυτό το κάνουν όλοι οι έμποροι , ανάλογα με τις ανάγκες που θα προκύψουν μέσα στη μέρα εδώ και χρόνια .

Εν προκειμένω το έτος 2017 η Καθαρά Δευτέρα ήταν την 27.2.2017 και για το έτος 2018 την 19^η /2/2018 .

Φορολογικό έτος 2017

Ημ/νία	Παραστατικό	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΕΣ ΑΞΙΕΣ ΑΓΟΡΩΝ ΑΘΡΟΙΣΤΙΚΑ ΑΝΩ ΤΩΝ 500€ ΑΝΑ ΗΜΕΡΑ	
.....			426,30	1.ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΣΥΝΕΧΟΜΕΝΗ ΑΡΙΘΜΗΣΗ
.....			96,96	
.....			426,30	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΣΥΝΕΧΟΜΕΝΗ ΑΡΙΘΜΗΣΗ
.....			322,35	
.....			242,66	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΣΥΝΕΧΟΜΕΝΗ ΑΡΙΘΜΗΣΗ
.....			470,76	
.....			268,80	ΣΑΒΒΑΤΟΚΥΡΙΑΚΟ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΚΑΘΑΡΑ ΔΕΥΤΕΡΑ
.....			403,20	ΣΑΒΒΑΤΟΚΥΡΙΑΚΟ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΚΑΘΑΡΑ ΔΕΥΤΕΡΑ
.....			420,00	ΣΑΒΒΑΤΟΚΥΡΙΑΚΟ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΚΑΘΑΡΑ ΔΕΥΤΕΡΑ
.....			390,00	ΣΑΒΒΑΤΟΚΥΡΙΑΚΟ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΚΑΘΑΡΑ ΔΕΥΤΕΡΑ
.....			336,00	ΣΑΒΒΑΤΟΚΥΡΙΑΚΟ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΚΑΘΑΡΑ ΔΕΥΤΕΡΑ
.....			336,00	ΣΑΒΒΑΤΟΚΥΡΙΑΚΟ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΚΑΘΑΡΑ ΔΕΥΤΕΡΑ
.....			224,00	ΣΑΒΒΑΤΟΚΥΡΙΑΚΟ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΚΑΘΑΡΑ ΔΕΥΤΕΡΑ
.....			500,00	ΣΑΒΒΑΤΟΚΥΡΙΑΚΟ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΚΑΘΑΡΑ ΔΕΥΤΕΡΑ
.....			278,40	ΣΑΒΒΑΤΟΚΥΡΙΑΚΟ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΚΑΘΑΡΑ ΔΕΥΤΕΡΑ
.....			348,00	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΣΥΝΕΧΟΜΕΝΗ ΑΡΙΘΜΗΣΗ
.....			164,10	
.....			190,60	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΣΥΝΕΧΟΜΕΝΗ ΑΡΙΘΜΗΣΗ
.....			470,10	
.....			189,60	
.....			450,00	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΣΥΝΕΧΟΜΕΝΗ ΑΡΙΘΜΗΣΗ
.....			206,40	
ΣΥΝΟΛΟ			7.160,53	

Φορολογικό έτος 2018

Ημ/νία	Παραστατικό	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΕΣ ΑΞΙΕΣ ΑΓΟΡΩΝ ΑΘΡΟΙΣΤΙΚΑ ΑΝΩ ΤΩΝ 500€ ΑΝΑ ΗΜΕΡΑ	
.....			434,00	Η ΚΟΥΡΟΥΠΟΥ ΜΑΡΙΑ ΤΥΓΧΑΝΕΙ ΠΡΩΗΝ ΣΥΖΥΓΟΣ ΤΟΥ ΟΜΟΡΡΥΘΜΟΥ ΕΤΑΙΡΟΥ ΙΩΑΝΝΗ ΚΟΛΟΒΙΝΑ Η ΟΠΟΙΑ ΔΙΑΤΗΡΟΥΣΕ ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΓΙΑ ΛΙΑΝΙΚΟ ΚΑΙ ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΨΑΡΙΩΝ , ΑΓΟΡΑΖΕ ΨΑΡΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΙΧΘΥΟΣΚΑΛΑ ΚΕΡΑΤΣΙΝΙΟΥ ΚΑΙ ΣΤΗ ΣΥΝΕΧΕΙΑ ΤΑ ΔΙΕΝΕΙΜΕ ΣΕ ΜΑΣ ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΙΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ
.....			286,00	
.....			208,00	
.....			140,00	
.....			263,00	ΣΑΒΒΑΤΟΚΥΡΙΑΚΟ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΚΑΘΑΡΑ ΔΕΥΤΕΡΑ
.....			410,00	
.....			250,00	ΑΛΥΣΙΤΕΛΩΣ ΠΡΟΒΑΛΛΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΔΙΟΤΙ ΤΟ ΑΘΡΟΙΣΜΑ ΤΟΥΣ ΕΙΝΑΙ 500 ΕΥΡΩ . ΑΠΟΔΕΙΚΝΥΕΙ ΠΛΗΡΩΣ ΤΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΜΟΥ ΟΤΙ ΤΙΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥΣ ΤΟΥ ΚΑΛΟΚΑΙΡΙΟΥ Ο ΑΝΕΦΟΔΙΑΣΜΟΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ ΓΙΝΕΤΑΙ ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΙΣ ΑΝΑΓΚΕΣ ΤΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ ΜΑΣ
.....			250,00	
.....			370,00	
.....			405,00	
.....			90,00	
.....			418,50	
.....			430,00	
.....			435,00	
.....			435,00	

.....			399,00	ΚΑΛΟΚΑΙΡΙΝΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ
.....	.....	.....	432,00	
.....	.....	.....	370,00	
.....	.....	.....	100,00	
.....	.....	.....	444,40	
.....	.....	.....	410,00	
.....	.....	.....	430,50	
.....	.....	.....	442,20	
.....	.....	.....	421,00	
.....	.....	.....	440,00	
.....	.....	.....	435,00	
.....	.....	.....	407,50	
.....	.....	.....	389,50	
.....	.....	.....	407,35	
.....	.....	.....	430,00	
.....	.....	.....	220,00	
.....	.....	.....	257,00	
.....	.....	.....	85,00	
.....			321,20	ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΣΥΝΕΧΟΜΕΝΗ ΑΡΙΘΜΗΣΗ
.....	.....	.....	351,20	
.....	.....	.....	431,01	
.....	.....	.....	367,20	
.....	.....	.....	382,50	
.....	.....	.....	314,30	
.....	.....	.....	129,00	
.....	.....	.....	416,70	
.....	.....	.....	352,20	
.....	.....	.....	411,08	
.....	.....	.....	270,85	
.....	.....	.....	315,00	
.....	.....	.....	284,80	
.....	.....	.....	370,80	
.....	.....	.....	303,20	
.....	.....	.....	458,00	
.....	.....	.....	241,35	

.....	.....	.....	247,86	
.....	.....	.....	272,65	
ΣΥΝΟΛΟ			17.150,85	

ΑΞΙΖΕΙ ΝΑ ΕΠΙΣΗΜΑΝΘΕΙ ΠΩΣ ΟΙ ΕΤΑΡΕΙΕΣ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΜΑΣ ΚΑΙ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΑ ΟΙ(ΕΝΕΡΓΗ ΑΡΟ ΤΟ 1997) , Η (ΠΟΥ ΙΔΡΥΘΗΚΕ ΤΟ 1993) , (ΑΠΟ ΤΟ 2004)

Ο (ΑΠΟ ΤΟ 1994), Ο ΤΟ 2002) ΑΣΧΟΛΟΥΤΑΙ ΠΑΝΩ ΑΠΟ 30 ΧΡΟΝΙΑ ΜΕ ΤΟ ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΨΑΡΙΩΝ ΚΑΙ ΕΙΝΑΙ ΧΡΟΝΙΑ ΒΑΣΙΚΟΙ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΜΑΣ , ΜΕ ΤΟΥΣ ΟΠΟΙΟΥΣ ΕΧΟΥΜΕ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑ . ΓΙ ΑΥΤΟ ΑΛΛΩΣΤΕ ΚΑΙ ΤΙΣ ΚΑΛΟΚΑΙΡΙΝΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥΣ ΑΛΛΑ ΚΑΙ ΤΗ ΣΑΡΑΚΟΣΤΗ ΠΟΥ ΥΠΑΡΧΕΙ ΜΕΓΑΛΗ ΚΙΝΗΣΗ ΣΤΗΝ ΑΓΟΡΑ ΑΛΛΑ ΚΑΙ ΖΗΤΗΣΗ ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΙΔΙΟΚΤΗΤΕΣ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΩΝ ΚΑΙ ΨΑΡΟΤΑΒΕΡΝΩΝ ΜΑ ΑΝΕΦΟΔΙΑΖΟΥΝ ΟΣΕΣ ΦΟΡΕΣ ΤΗ ΗΜΕΡΑ ΧΡΕΙΑΖΕΤΑΙ ΚΑΙ ΟΥΔΕΝ ΥΠΟΚΡΥΠΤΕΤΑΙ ΑΠΟ ΑΥΤΕΣ ΤΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ , ΟΙ ΟΠΟΙΕΣ ΓΙΝΟΝΤΑΝ ΜΕ ΤΟΝ ΙΔΙΟ ΤΡΟΠΟ ΚΑΙ ΠΡΙΝ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΕΛΕΓΧΟ.

Ο έλεγχος δεν λαμβάνει υπόψη την συναλλακτική πρακτική μεταξύ όμορων επιχειρήσεων πωλήσεως ψαριών κατά την αιχμή της ζήτησεως σε συνδυασμό με την ίδια τη φύση των εμπορευμάτων .Είναι γνωστή σε όλους η ιδιαίτερη ευπάθεια ψαριών που αποτρέπει το στοκάρισμα μεγάλων ποσοτήτων ακόμη και τις περιόδους που αναμένεται μεγάλη ζήτηση . ΔΙΟΤΙ ΑΚΟΜΗ ΚΑΙ ΤΟ 10% ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΝΑ ΜΕΙΝΕΙ ΑΠΟΥΛΗΤΟ ΣΗΜΑΙΝΕΙ ΑΧΡΗΣΤΕΥΣΗ ΤΟΥ 1/10 ΤΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ . ΑΥΤΟΣ ΕΙΝΑΙ Ο ΛΟΓΟΣ ΠΟΥ ΤΗΝ ΟΠΟΙΑ ΕΛΛΕΙΨΗ ΣΤΗΝ ΠΡΟΣΦΟΡΑ ΕΜΕΙΣ ΚΑΙ ΟΛΕΣ ΟΙ ΟΜΟΕΙΔΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΑΝΑΓΚΑΖΟΜΑΣΤΕ ΝΑ ΤΗΝ ΚΑΛΥΨΟΥΜΕ ΜΕ ΜΙΚΡΕΣ ΑΓΟΡΑΠΩΛΗΣΙΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΜΑΣ .ΑΥΤΟΣ ΕΙΝΑΙ Ο ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΣ ΚΑΙ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΟΣ ΛΟΓΟΣ ΚΑΙ ΟΧΙ ΒΕΒΑΙΑ Η ΑΤΕΧΝΗ ΠΡΟΣΠΑΘΕΙΑ ΝΑ ΚΟΠΕΙ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ ΚΑΤΩ ΑΠΟ ΤΟ ΟΡΙΟ ΤΩΝ 500 ΕΥΡΩ.

Επειδή προς απόδειξη των ισχυρισμών μας επικαλούμεθα και προσκομίζουμε τα κάτωθι :

- 1.την από υπεύθυνη δήλωση του , υπαλλήλου του , με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής**
- 2.την από υπεύθυνη δήλωση του , προέδρου του , με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής**
- 3. την από υπεύθυνη δήλωση του με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής**
- 4. πιστοποιητικό έγκρισης ομοσπονδίας από τη**
- 5. πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης από το οποίο προκύπτει η σχέση του ομόρρυθμου εταίρου με την**
- 6. αποδεικτικό από extraIt τραπεζών που φαίνεται ότι δεν υπάρχει κίνηση στο λογαριασμό της εταιρείας λόγω κατάσχεσης που μου έχει επιβληθεί από το 2017 από τον ΕΦΚΑ στους τραπεζικούς μου λογαριασμούς , για την οποία επιφυλάσσομεθα να προσκομίσουμε και το ηλεκτρονικό κατασχετήριο μόλις μας το αποστείλει η τράπεζα.».**

Επειδή, ο έλεγχος, αναφορικά με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας, όπως αυτοί διατυπώθηκαν στο με αριθ. το με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ έγγραφο Υπόμνημα αναφέρει ότι:

«Ως προς τα εικονικά φορολογικά στοιχεία με εκδότρια την», ο έλεγχος παραπέμπει στο πόρισμα της έκθεσης ελέγχου από το τμήμα Δ' της Β' Υποδιεύθυνσης του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ. Στην υπηρεσία μας εστάλη το υπ' αριθμόν Δελτίο Πληροφοριών (το οποίο έλαβε αριθ. πρωτ. εισερχ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤ από την Υπηρεσίας μας), με συνημμένη σε αυτό την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν.4308/2015 (ΕΛΠ) & Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), που συνέταξε η ίδια Υπηρεσία με βάση τις με αριθ. εντολές ελέγχου της ίδιας Υπηρεσίας το οποίο στηρίχθηκε πόρισμα της έκθεσης της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Τα ανωτέρω τιμολόγια είναι εικονικά σύμφωνα και με τον παρόν έλεγχο διότι:

- Από τον παρόντα έλεγχο αναζητήθηκε ο τρόπος εξόφλησης των πιο πάνω φορολογικών στοιχείων. Κανένα στοιχείο δεν δόθηκε αναφορικά με τον τρόπο εξόφλησης τους, καμία πληρωμή με τη χρήση τραπεζικού μέσου, επιπλέον αν τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία εξοφλήθηκαν μετρητοίς, καμία απόδειξη είσπραξης από τον εκδοτή αυτών δεν προσκομίστηκε. Ως αιτιολογία για τη μη χρήση τραπεζικού μέσω παρουσιάζεται ότι είχε γίνει κατάσχεση στους λογαριασμούς της ελεγχόμενης εταιρείας από τον ΕΦΚΑ. Εφόσον τα φορολογικά στοιχεία ήταν πραγματικά και όχι εικονικά θα μπορούσαν εναλλακτικά, να έχουν εξοφληθεί μέσω, τραπεζικού προσωπικού λογαριασμού του φυσικού προσώπου, διαχειρίστριας της ελεγχόμενης εταιρείας.
- Τα φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί με ΦΠΑ 13% κατά κύριο, παρουσιάζουν προβληματική αρίθμηση καθώς αυτή δεν ακολουθείται σταθερά με αύξοντα αριθμητική σειρά, για παράδειγμα κατά το έτος 2017, ενώ στις εκδίδεται το με αριθ. Τιμολόγιο- Δελτίο Αποστολής, στις εκδίδεται το με αριθ. Τιμολόγιο- Δελτίο Αποστολής, χωρίς να φέρει διαφορετική σειρά. Ομοίως κατά την ημερομηνία ενώ εκδίδεται το με αριθ. Τιμολόγιο, στις εκδίδεται το με αριθ. Τιμολόγιο, τα δύο Τιμολόγια προέρχονται από το ίδιο μπλοκ. Το εν λόγω φαινόμενο δεν περιορίζεται μόνο στις ανωτέρω ημερομηνίες, αλλά εκτείνεται σε περισσότερες ημερομηνίες.
- Στη σφραγίδα την οποία φέρουν όλα τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, πέραν των στοιχείων του εκδότη (.....) αναγράφεται ως δραστηριότητα η και αφορούν την πώληση ψαριών και γενικά οστρακοειδών. Η συγκεκριμένη δραστηριότητα δεν συμπεριλαμβάνεται στις δηλωθείσες δραστηριότητες της ατομικής επιχείρησης, το φυσικό πρόσωπο έχει δηλώσει ως κύρια δραστηριότητα
- Ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων δεν διαθέτει μεταφορικά μέσα (ΙΧ, φορτηγά κλπ), σύμφωνα με το σύστημα Ελεγχίς. Σε μεγάλο πλήθος των κατασχεθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων αναφέρονται μεταφορικά μέσα με τους εξής αριθμούς κυκλοφορίας,
Κατόπιν ελέγχου στο Πληροφοριακό Σύστημα Οχημάτων της Α.Α.Δ.Ε. διαπιστώθηκε ότι:
Το με αριθ. κυκλοφορίας είναι ΙΧ αυτοκίνητο 1600 κυβικών εκατοστών, ιδιοκτησίας του κου (το εν λόγω φυσικό πρόσωπο δεν σχετίζεται με την ελεγχόμενη επιχείρηση). Έχει δε τεθεί σε ακινησία από, επιπλέον λόγω του είδους τους (ΙΧ αυτοκίνητο) είναι ακατάλληλο για τη μεταφορά νωπών ψαριών και οστρακοειδών.
Το με αριθ. κυκλοφορίας, είναι ΙΧ φορτηγό, το οποίο έχει διαγραφεί με ημερομηνία διαγραφής
Το με αριθ. κυκλοφορίας, είναι ΙΧ φορτηγό, το οποίο όμως ουδέποτε ήταν στην κατοχή του εκδότη των φορολογικών στοιχείων, ανήκει δε ατομική επιχείρηση με έδρα, η οποία κατέχει το εν λόγω όχημα από και δραστηριοποιείται στο

Επιπροσθέτως ουδέποτε κάποιος από τους εκφορτωτές προέβη σε έλεγχο των αριθμών κυκλοφορίας που δηλώνονταν στα φορολογικά στοιχεία τουκαι τον αριθμό κυκλοφορίας του βαν που έφερνε τα αλιεύματα, όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται στην Υπεύθυνη δήλωση του κυρίουπρόεδρο, «Το σωματείο μας, είναι πιστοποιημένο και αναλαμβάνει και τη φύλαξη της αγοράς και έτσι γνωρίζομαστε με όλους τους εμπόρους και καταστηματαρχες. Συγκεκριμένα, κάθε φορτηγό που ξεφορτώνει εμπόρευμα ελέγχεται πρώτα από εμάς.

Προφανώς ο πρώτος εύκολος και ελάχιστος έλεγχος που θα έπρεπε να γίνεται από το είναι να διαπιστώνεται η ταύτιση του αριθμού κυκλοφορίας του οχήματος που μεταφέρει στην αγορά το εμπόρευμα με τον αντίστοιχο αριθμό κυκλοφορίας που αναγράφουν τα φορολογικά στοιχεία και σε περίπτωση διαφοροποίησης να ενημερώνεται ο έμπορος που παραλαμβάνει τα εμπορεύματα. Ουδέποτε όπως γίνεται αντιληπτό έλαβε χώρα μια τέτοια διαδικασία.

Τέλος, επειδή, με την ΠΟΛ 1210/2013, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπου αναφέρονται τα ακόλουθα σχετικά με την έκδοση πλαστών και εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων:

«Γβ. Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων

Ανάλογα με το αν η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι ως προς την αξία της συναλλαγής ή ως προς το πρόσωπο, διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις: ...

Γβ.2. Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη

Στην περίπτωση αυτή το ύψος του προστίμου εξαρτάται από το εάν ο λήπτης του εικονικού φορολογικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε ή μη σε καλή πίστη και αν, στην τελευταία περίπτωση (σε μη καλή πίστη) η λήψη δεν επιφέρει μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. Όπως προαναφέρθηκε ο λήπτης του εικονικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη εφόσον, έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο. Εξυπακούεται ότι, στις περιπτώσεις που ο έλεγχος διαπιστώσει ότι τα χρηματικά ποσά που καταβλήθηκαν στον εκδότη, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα έχουν επιστραφεί, με οποιονδήποτε τρόπο και χωρίς προφανή αιτία στον λήπτη ή σε πρόσωπο που συνδέεται με αυτόν (π.χ. νόμιμος εκπρόσωπος, στενός συγγενής κλπ.), τότε το τεκμήριο της καλής πίστης του λήπτη αναιρείται και ο έλεγχος προχωρεί ανεμπόδιστα στη διερεύνηση της ενδεχόμενης ύπαρξης εικονικότητας. Ειδικότερα:

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι η εξόφληση των εν λόγω εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείων, έγινε με μετρητά, δεν αποδεικνύεται η καλοπιστία του προσφεύγοντος ως λήπτη αυτών. ΠΟΛ. 1210/2013.

Επειδή ο κακόπιστος λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του (άρθρο 22 ν. 4172/2013, ΠΟΛ. 1071/2015, ΝΣΚ 170/2014), ενώ το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, δεν μπορεί να ασκηθεί με βάση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ακόμα και αν αυτά είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι πρόκειται για μη νόμιμα τιμολόγια (άρθρο 32§1 περ. β' ν. 2859/2000).

Επομένως, και στην υποθετική περίπτωση που οι επίμαχες συναλλαγές είχαν πραγματοποιηθεί από τρίτο πρόσωπο (γεγονός που δεν ισχύει, όπως ο έλεγχος έχει τεκμηριώσει ανωτέρω) ήταν δηλαδή εικονικές αλλά μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη, και σε αυτή την υποθετική περίπτωση οι εκδοθείσες πράξεις εισοδήματος και ΦΠΑ δεν μεταβάλλονται εκ του λόγου ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση – λήπτρια των εν λόγω φορολογικών στοιχείων δεν τελούσε σε καμία περίπτωση σε καλή πίστη.

Ως προς την μη εξόφληση φορολογικών στοιχείων με τη χρήση τραπεζικού μέσου, τα οποία έχουν εκδοθεί την ίδια ημερομηνία, με συνεχόμενη αρίθμηση από τον ίδιο προμηθευτή, με καθαρή αξία μικρότερη των 500 ευρώ αλλά αθροιστικά, μεγαλύτερη αυτών.

Η συναλλακτική πρακτική στην κάλυψη της έλλειψης με προσφορά από τις ομοειδείς επιχειρήσεις με μικρές αγοραπωλησίες, μεταξύ τους, δεν απαλλάσσει την ελεγχόμενη επιχείρηση από την εξόφληση των φορολογικών στοιχείων με τη χρήση τραπεζικού μέσου, ειδικά όταν είναι σε γνώση της η σχετική υποχρέωση αυτή, καθώς τα φορολογικά στοιχεία είχαν εκδοθεί την ίδια ημερομηνία και τα περισσότερα από αυτά έφεραν συνεχόμενη αρίθμηση.

Επιπροσθέτως ο ισχυρισμός ότι τα τιμολόγια έχουν εκδοθεί κατά τη διάρκεια Σαρακοστής αλλά και καλοκαίρι, περιόδους με μεγάλη κατανάλωση ψαριών και ότι έτσι εκδίδονται τα παραστατικά σε διαφορετικές ώρες ανάλογα με την εισροή και την κίνηση των πελατών, δεν αποτελεί αίτιο για να μην εξοφλούνται τα παραστατικά αυτά με τη χρήση τραπεζικού μέσου, όπως πχ χρεωστικής ή πιστωτικής κάρτας και άμεση πληρωμή των προμηθευτών της ελεγχόμενης μέσω των POS των προμηθευτών της. Ακόμα κατά την αναφορά ότι ήταν Καθαρά Δευτέρα, η ελεγχόμενη επιχείρηση θα μπορούσε να συγκεντρώσει τα προαναφερθέντα φορολογικά στοιχεία που εμφάνιζαν τα ιδιαίτερα αυτά χαρακτηριστικά (συνεχόμενη αρίθμηση, έκδοση την ίδια ημερομηνία, άθροισμα καθαρής αξίας άνω των 500€) και να τα εξοφλήσει στην τράπεζα με την οποία συνεργάζεται ο κάθε προμηθευτής της.

Ο έλεγχος θεωρεί ότι η έκδοση των πιο πάνω παραστατικών, έγινε εσκεμμένα με αυτόν τον τρόπο, για να μη αναγκαστεί η ελεγχόμενη να κάνει χρήση τραπεζικού μέσου για την εξόφληση τους, καθώς ο τραπεζικός της λογαριασμός είχε τεθεί υπό κατάσχεση από τον ΕΦΚΑ, που αποτελεί και τον πραγματικό λόγο για την έκδοση πολλών παραστατικών κάτω των 500€, κατά την ίδια ημερομηνία, όπως και η ίδια αναφέρει στο υπόμνημα που μας υπέβαλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.».

Επιπλέον, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων του άρθρου 54 του ΚΦΔ για ανακριβή υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών-ΜΥΦ, φορολογικών ετών 2017 και 2018, καθώς και για μη δήλωση σε παύση των με αριθ. μητρώουΦΤΜ, ως όφειλε να είχε πράξει, καθότι είχε αποχωρήσει από την έδρα της και είχε τεθεί σε αδράνεια.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς και των από οικείων εκθέσεων ελέγχου φόρου, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας επικαλείται όπως και στο με αριθ. το με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ έγγραφο Υπόμνημά της τους ίδιους ισχυρισμούς.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία πέραν των επίμαχων φορολογικών στοιχείων δεν προσκόμισε κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο σχετικά με τις περιγραφόμενες στα στοιχεία αυτά συναλλαγές, τον τρόπο εξόφλησης κλπ., που να διαφοροποιούν τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή, οι προσκομισθείσες υπεύθυνες δηλώσεις του άρθρου 8 του Ν.1599/1986 δεν απευθύνονται σε συγκεκριμένο αποδέκτη. Επιπλέον, δεν αποτελούν επαρκές στοιχείο τεκμηρίωσης των ισχυρισμών της προσφεύγουσας εταιρείας, περί πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται το συμπέρασμα ότι ο εκδότης, είναι φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή αλλά δεν διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές.

Επειδή, ο εκδότης δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α., και άλλους παρακρατούμενους φόρους για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών της στοιχείων, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα εταιρεία, έτυχαν για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση Φ.Π.Α.

Επειδή, από τα ανωτέρω δεν δύναται να τεθεί θέμα καλοπιστίας της προσφεύγουσας εταιρείας, κατά τη λήψη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος. Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία:

α) δεν νομιμοποιείται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της επιχειρηματικής του δραστηριότητας την δαπάνη που αναγράφεται στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο, φορ. ετών 2017 και 2018.

β) δεν νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, φορ. περιόδων 1/1 - 31/12/2017 και 1/1 - 31/12/2018, αντίστοιχα.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι με αριθ. προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017-2018, οι με αριθ.προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικών περιόδων 1/1 - 31/12/2017 - 1/1 - 31/12/2018, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας, περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από εκθέσεις ελέγχου ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και επί των οποίων εδράζονται οι με αριθ. πράξεις επιβολής προστίμου, φορ. ετών 2017-2018 και 2023, αντίστοιχα, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν πρόβαλλε ισχυρισμούς, που να δύνανται να αποδομήσουν τα πορίσματα του ελέγχου.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ** και την **επικύρωση** των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Έτος/Περίοδος
1			Εισόδημα	2017
2			Εισόδημα	2018
3			Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2017
4			Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2018
5			ΚΦΔ	2017
6			ΚΦΔ	2018
7			ΚΦΔ	2023

του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης νομικής οντότητας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	25.085,15€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	12.542,58€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	37.627,73€

2. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2018

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	14.808,53€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	7.404,27€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.212,80€

3. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	8.091,06€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	4.045,54€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	12.136,60€

4. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2018

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	1.359,74€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	1.298,92€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	2.658,66€

5. Κ.Φ.Δ (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2017

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

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' & παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 100,00€

6. Κ.Φ.Δ (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2018

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

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' & παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 100,00€

7. Κ.Φ.Δ (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2023

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

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' & παρ. 2 περ. γ' του ΚΦΔ

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 200,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη νομική οντότητα.

Ακριβές Αντίγραφο

Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.