



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/01/2024

Αριθμός Απόφασης: 194

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 06/10/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επί της οδού, Τ.Κ., κατά: α) της υπ' αριθ. /30-08-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αριθ. /30-08-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ (ΕΛ.ΚΕ) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 06/10/2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

(α) Με την υπ' αριθ. /30-08-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 303.322,88€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 151.66,44€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 64.280,70€, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό 519.265,02€.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε λόγω της μη αναγνώρισης από τον έλεγχο ως εκπεστέων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα και της προσθήκης στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη, ως λογιστικής διαφοράς, της καθαρής αξίας δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων, στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικού ποσού 690.473,72€, που έλαβε η επιχείρηση του προσφεύγοντος, εκδόσεως των επιχειρήσεων του, ΑΦΜ και, ΑΦΜ, ως κάτωθι:

- Δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 671.273,72€ εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ και
- Τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής, καθαρής αξίας 19.200,00€ εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ

(β) Με την υπ' αριθ. /30-08-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 165.713,70€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 82.856,85€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 248.570,55€.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε λόγω της μη αναγνώρισης από τον έλεγχο της δηλωθείσας με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ αξίας φορολογητέων εισροών, κατά το μέρος της καθαρής αξίας δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων, στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικού ποσού 690.473,72€, που έλαβε η επιχείρηση της προσφεύγουσας, εκδόσεως των επιχειρήσεων ΑΦΜ και, ΑΦΜ, ως κάτωθι:

- Δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 671.273,72€ εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ και
- Τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής, καθαρής αξίας 19.200,00€ εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμό/22-12-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, με αντικείμενο εργασιών «.....», για το φορολογικό έτος 2018.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν:

A) Το υπ' αριθ. πρωτ./07-04-2022 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, με συνημμένες: α) την από 01/04/2022/2022 έκθεση μερικού ελέγχου Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν. 4987/2022 (ΚΦΔ), β) την από 01/04/2022 Πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και γ) την από 01/04/2022 Πληροφοριακή έκθεση Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Σύμφωνα με την από 01/04/2022 έκθεση Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην οντότητα, ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία εξέδωσε στο φορολογικό έτος 2018 χίλια διακόσια ογδόντα πέντε (1.285) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 13.620.405,98€ και ότι ανάμεσα στους λήπτες ήταν και η επιχείρηση της προσφεύγουσας, η οποία έλαβε δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 671.273,72€.

B) Το υπ' αριθ./31.05.2021 πληροφοριακό δελτίο, με συνημμένη την από 15/04/2021, έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με την οποία η ελεγχόμενη οντότητα με Α.Φ.Μ., εξέδωσε στο φορολογικό έτος 2018, σαράντα έξι (46) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 277.331,26€ πλέον ΦΠΑ 66.559,74€, ήτοι σύνολο 343.891,00€, με λήπτρια μεταξύ άλλων, την επιχείρηση της προσφεύγουσας, η οποία στο φορολογικό έτος 2018 έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 19.200,00€.

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

- Εσφαλμένα και αναιτιολόγητα έκρινε η Φορολογική Διοίκηση ότι τα τιμολόγια των προμηθευτών της «.....» και «.....» είναι εικονικά γιατί οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις, κατά την κρίση ελέγχου είναι συναλλακτικά ανύπαρκτες και δεν είχαν την υποδομή να υλοποιήσουν τις υπηρεσίες που είχαν συμφωνηθεί μεταξύ τους χωρίς να λάβει υπόψη το πραγματικό και αναμφίβολο γεγονός ότι τα τιμολόγια που εξέδωσαν οι παραπάνω δύο (2) αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις προς εκείνη, έχουν εξοφληθεί κατά το μεγαλύτερο μέρος τους με μεταφορά εμβασμάτων μέσω του τραπεζικού συστήματος, τα οποία και εισπράχθηκαν από τους δικαιούχους.
- Είναι προφανές ότι ο έλεγχος, εντελώς συμπερασματικά, επειδή θεωρούνται ως φορολογικοί παραβάτες οι αντισυμβαλλόμενες με εκείνη επιχειρήσεις, αυτομάτως και συλλήβδην θεωρούνται εικονικά όλα τα τιμολόγια των πραγματικών μεταξύ τους συναλλαγών, με συνέπεια η επιχείρησή της να βρίσκεται αντιμέτωπη με υπέρμετρα και εντελώς άδικα πρόστιμα και καταλογισμούς. Η μη υποβολή ή η ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις αντισυμβαλλόμενες με εκείνη εταιρείες, δεν αποτελεί αξιόπιστο συμπέρασμα ούτε αποδεικτικό χαρακτηρισμού των τιμολογίων αυτών ως εικονικών και τελικά, η φορολογική τους ασυνέπεια δεν ενδιαφέρει τον λήπτη των στοιχείων. Με την αόριστη αυτή και μη εμπεριστατωμένη αιτιολογία η κρινόμενη έκθεση μερικού ελέγχου και οριστικού ελέγχου

είναι αναξιόπιστη και εσφαλμένη, γιατί παραβιάζει ευθέως τους κανόνες της αποδεικτικής διαδικασίας και τους κανόνες της λογικής, καταλογίζοντας φορολογική παράβαση του υποκειμένου της συναλλαγής, λόγω πλημμελούς φορολογικής συμπεριφοράς του αντισυμβαλλόμενου, γεγονός άνευ ετέρου οδηγεί στην ακύρωσή της, λόγω έλλειψης νομίμου, επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, ως απαιτεί ο νόμος και το Σύνταγμα.

- Από την έκθεση φορολογικού ελέγχου δεν προκύπτει η πρόθεσή της για απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή δήλωσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων και μάλιστα σε συμπαιγνία ή συνεννόηση με τις αντισυμβαλλόμενες εταιρείες. Άλλωστε, σύμφωνα με γνωμοδότηση του ΝΣΚ (170/2014) δίνεται η δυνατότητα στον καλόπιστο λήπτη εικονικού, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής. Επίσης με την ΠΟΛ 1097/2016 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ./2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου. Ως εκ τούτου δεν μπορεί να της καταλογιστεί πρόθεση ή δόλος. Ειδικά ως προς τη φερόμενη έλλειψη αγορών των προμηθευτών της, οι ισχυρισμοί της Φορολογικής Διοίκησης αποδεικνύονται ανακριβείς διότι αποτελούν συμπεράσματα και όχι τεκμηριωμένα στοιχεία. Εάν οι προμηθευτές της διενήργησαν και δικές τους αγорές χωρίς τιμολόγια, δεν ενδιαφέρει την δική της επιχείρηση, ούτε θα ήταν ποτέ δυνατό να ελεγχθεί από εκείνη κάτι τέτοιο.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα

υποχρεούνται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι: «5. [...] Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο [...]».

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη

διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

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

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

Επειδή στο άρθρο 171 του ν. 2717/1999 (Κ.Διοικ.Δικ.) ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του 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 έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

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

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

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από

υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

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

Επειδή, στο υπ' αριθ. πρωτ./07-04-2022 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, με συνημμένη την από 01/04/2022 έκθεση Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ. και τις από 01/04/2023 Πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, οι διατυπώσεις και τα πορίσματα των οποίων έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, αναφέρονται τα κάτωθι:

- Για την οντότητα, ΑΦΜ, διαπιστώθηκαν στη χρήση 2018, χίλιες διακόσιες ογδόντα πέντε (1.285) παραβάσεις, διότι εξέδωσε ισάριθμα φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, προς εξήντα πέντε (65) οντότητες, συνολικής καθαρής αξίας 13.620.405,98€ και ΦΠΑ 2.251.026,24€, συνολικής αξίας 15.871.432,22€, όπως προέκυψε από τη διασταύρωση της υποβληθείσας συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών της ελεγχόμενης και των υποβληθέντων συγκεντρωτικών καταστάσεων των αντισυμβαλλόμενων, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων: 1, 3, 5, 8, 9 και 15 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και των αρ. 55 Α και 66 § 5 του ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ.) και της ΠΟΛ 1252/201.

Επειδή, στο υπ' αριθ./31.05.2021 πληροφοριακό δελτίο, με συνημμένη την, με ημερομηνία θεώρησης 15/04/2021, έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με την οποία η ελεγχόμενη οντότητα με Α.Φ.Μ., εξέδωσε στο φορολογικό έτος 2018, σαράντα έξι (46) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, με λήπτριες δεκαπέντε (15) οντότητες που τη δήλωσαν προμηθευτή τους, συνολικής καθαρής αξίας 277.331,26€ πλέον ΦΠΑ 66.559,74€, ήτοι σύνολο 343.891,00€, κατά παράβαση των διατάξεων: 1, 3, 5, 8, 9 και 15 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και των άρθρων 55Α και 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, από τα στοιχεία του υπό εξέταση φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δεκατρία (13) πρωτότυπα τιμολόγια εκδόσεως των ως άνω επιχειρήσεων, στο έτος 2018, ως κάτωθι:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡ.ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΈΚΔΟΤΗΣ	ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΞΙΑ Φ.Π.Α. 24%
6/7/2018	ΤΠΥ .....	.....	34.596,77	8.303,23

17/7/2018	ΤΠΥ .....	.....	46.811,29	11.234,71
13/8/2018	ΤΠΥ .....	.....	48.387,10	11.612,90
11/9/2018	ΤΠΥ .....	.....	36.935,48	8.864,52
28/9/2018	ΤΠΥ .....	.....	22.741,94	5.458,06
2/11/2018	ΤΠΥ .....	.....	100.374,19	24.089,81
15/11/2018	ΤΠΥ .....	.....	144.915,24	34.779,66
21/11/2018	ΤΠΥ .....	.....	187.959,04	45.110,17
23/11/2018	ΤΠΥ Β ....	.....	11.800,66	2.832,16
30/11/2018	ΤΠΥ Β .....	.....	36.752,01	8.820,48
ΣΥΝΟΛΟ			671.273,72	161.105,70
17/1/2018	ΤΑΓ ....	.....	2.000,00	480,00
30/1/2018	ΤΑΓ ....	.....	8.200,00	1.968,00
16/2/2018	ΤΑΓ ....	.....	9.000,00	2.160,00
ΣΥΝΟΛΟ			19.200,00	4.608,00
ΤΕΛΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ			690.473,72	165.713,70

Επειδή, τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αξίας 690.473,72€ έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας και έχουν ληφθεί υπόψη στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, μειώνοντας ισόποσα τα φορολογητέα κέρδη. Περαιτέρω, η αξία των ως άνω τιμολογίων έχει συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 με συνέπεια την έκπτωση ΦΠΑ εισροών ποσού 165.713,70€ αντίστοιχα.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε ότι τα τιμολόγια των ως άνω προμηθευτών είναι εικονικά, χωρίς να λάβει υπόψη ότι έχουν εξοφληθεί κατά το μεγαλύτερο μέρος τους με μεταφορά εμβασμάτων μέσω του τραπεζικού συστήματος, με το αιτιολογικό ότι οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις είναι συναλλακτικά ανύπαρκτες και δεν είχαν την υποδομή να υλοποιήσουν τις υπηρεσίες που είχαν συμφωνηθεί μεταξύ τους. Άλλωστε, όπως ισχυρίζεται, η φορολογική παραβατικότητά των εν λόγω οντοτήτων δεν αποτελεί αξιόπιστο συμπέρασμα ούτε αποδεικτικό χαρακτηρισμού των τιμολογίων αυτών ως εικονικών και τελικά, η φορολογική τους ασυνέπεια δεν ενδιαφέρει τον λήπτη των στοιχείων που καλόπιστα αποδέχτηκε τα φορολογικά στοιχεία χωρίς πρόθεση για απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή συμμετοχή σε συμπαιγνία ή συνεννόηση με τις αντισυμβαλλόμενες εταιρείες, καθώς δεν θα μπορούσε να ελέγξει εάν οι προμηθευτές της διενήργησαν και δικές τους αγορές χωρίς τιμολόγια.

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ./07-04-2022 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, με συνημμένη την από 01/04/2022 έκθεση Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ., η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η επιχείρηση, ΑΦΜ, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με την προσφεύγουσα.

Ειδικότερα στην ανωτέρω έκθεση αναφέρεται:

«[...] **5.1.15 ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΗ «.....»**

Συνεκτιμώντας όλα τα προαναφερόμενα, στοιχειοθετείται και αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη, το 2018, προς τους

φερόμενους ως πελάτες της, όπως δηλώθηκαν στην Συγκεντρωτική Κατάσταση Εσόδων είναι **εικονικά στο σύνολό τους** διότι εμφανίζουν συναλλαγές ανύπαρκτες, ανυπόστατες και ουδέποτε πραγματοποιηθείσες για τους κάτωθι λόγους:

1. Η δεν διέθετε έδρα ή υποκατάστημα ή αποθηκευτικό χώρο από 01/03/2018.

2. Η δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φόρου μισθωτών υπηρεσιών.

3. Η δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και υλικοτεχνική υποδομή, τα οποία απαιτούνται για την υλοποίηση των πωλήσεων. Δεν κατέχει ούτε κατείχε μηχανήματα έργου, οχήματα και λοιπό εξοπλισμό που θα της ήταν απαραίτητα για την εκτέλεση των εργασιών της.

3. Η δεν ανταποκρίθηκε στην με αρ. /05-02-2021 Πρόσκληση για διάθεση των λογιστικών της αρχείων.

4. Η καταχώρησε τα φορολογικά στοιχεία στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών ενώ δεν έχει υποβάλει Περιοδικές Δηλώσεις ΦΠΑ και Δήλωση Φόρου Εισοδήματος για το ίδιο φορολογικό έτος.

5. Η από 27/03/2018 τελεί υπό καθεστώς αναστολής χρήσης του ΑΦΜ για ενδοκοινοτικές συναλλαγές καθώς εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 1 περ. α υποπερ. νί της ΠΟΛ. 1200/02-09-2015, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ. 1088/07-07-2017, όταν υφίστανται στοιχεία ότι οι φορολογούμενοι ή έχουν διακόψει την άσκηση δραστηριότητας ή ότι διαπράττουν φοροδιαφυγή.

6. Η οφείλει στο Δημόσιο 89.654.111,83€ πλέον προσαυξήσεων 24.961.338,65€ και λοιπών συμπραττομένων 381,46€ ήτοι συνολικά 114.615.885,01€ από Τακτικούς Ελέγχους ΦΠΑ και Εισοδήματος των χρήσεων 2014 έως 2018.

7. Στην έχουν καταλογιστεί χίλιες πενήντα μία (1.051) παραβάσεις διότι ζήτησε και έλαβε ισάριθμα φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, από την ανύπαρκτη συναλλακτικά οντότητα & ΣΙΑ Ε.Ε. με ΑΦΜ:....., συνολικής καθαρής αξίας 13.597.861,72€ και ΦΠΑ 2.248.596,67€, συνολικής αξίας 15.846.458,39€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων: 1, 3, 5, 8, 9 και 15 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και των αρ. 55 Α και 66 § 5 του ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ.) και της ΠΟΛ 1252/2015.

8. Η δεν διέθετε άλλες αγορές πέραν αυτές από τον & ΣΙΑ Ε.Ε. ή εμπορεύματα από την απογραφή λήξης της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, προκειμένου να πραγματοποιήσει τον όγκο των δηλωθέντων πωλήσεων ήτοι 13.616.223,84€ στην ελεγχόμενη χρήση.

9. Η αναφέρεται ως Σύμβουλος Επιχειρήσεων σε κατασχεθέντα Τ.Π.Υ. δραστηριότητα μη δηλωθείσα στο αρμόδιο Τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. [...].

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. /31.05.2021 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, με συνημμένη την από 15/04/2022 έκθεση μερικού ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η επιχείρηση, ΑΦΜ, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με την προσφεύγουσα.

Ειδικότερα στην ανωτέρω έκθεση αναφέρεται:

«[...] ΠΟΡΙΣΜΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

► Όπως προκύπτει από το σύστημα *elenxis* και *taxis* η ελεγχόμενη με ΑΦΜ υπέβαλλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 24/02/2017 με ποικίλες δραστηριότητες όπως

► Το αντικείμενο δραστηριότητας της οντότητας με ΑΦΜ σκοπίμως περιλαμβάνει εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών και ειδών, έτσι ώστε να μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτών – επιχειρήσεων, διαφόρων δραστηριοτήτων.

► Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ φορολογικού έτους 2019 δηλώνει φορολογητέες εισροές μεγάλα χρηματικά ποσά τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων.

► Η με ΑΦΜ αναζητήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της η οποία όπως προέκυψε από την τηλεφωνική επικοινωνία με τον ιδιοκτήτη του ακινήτου είναι σε ισχύ, δίχως όμως να ανταποκριθεί στην πρόσκληση του ελέγχου.

► Οι αγορές και οι πωλήσεις της ελεγχόμενης με ΑΦΜ όπως αυτές προέκυψαν από τις υποβληθείσες ΜΥΦ έχουν ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΑΓΟΡΕΣ	ΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
2017		217.476 55 €
2018	0,00 €	277.331,26 €
2019	50,00 €	531.974,50 €
ΣΥΝΟΛΟ	50,00 €	1.026.782,31 €

► Η ελεγχόμενη χωρίς να αγοράζει υλικά και υπηρεσίες από τρίτους αλλά και χωρίς να απασχολεί προσωπικό, στα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 φέρεται να διενεργεί πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας. Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των φορολογικών ετών 2019 και 2020 δηλώνει φορολογητέες εισροές μεγάλα χρηματικά ποσά τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων. Συγκεκριμένα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ
2019	9.794.496,23 €	9.798.983,58 €
2020	2.247.180,33 €	2.239.694,32 €

Οι εισροές και εκροές φέρονται περίπου ισοσκελισμένες και στο φορολογικό έτος 2019 (έτος για το οποίο υπάρχουν στοιχεία), αποκλίνουν σημαντικά και από τις υποβληθείσες ΜΥΦ και από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

► Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός της υποβλήθηκαν με μικροποσά και συγκεκριμένα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ + / ΖΗΜΙΕΣ -
2017	48.564,00 €	-760,23 €
2018	47.595.00 €	-1.610,36 €
2019	12.087.40 €	167,40 €

► Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου της με ΑΦΜ διαπιστώθηκε ότι έχει στην κατοχή της τον τραπεζικό λογαριασμό με αριθμό GR..... της τράπεζας τον οποίο άνοιξε στις 12-11-2019. Από την επισκόπηση των κινήσεων του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού προκύπτει ότι η πρώτη κίνηση πραγματοποιείται στις 14-11-2019 ενώ δεν εντοπίζονται πιστώσεις προερχόμενες από τους συναλλασσόμενους που περιγράφονται στις ΜΥΦ του ελεγχόμενου και των αντισυμβαλλόμενων. Η πλειονότητα δε των ερευνώμενων φορολογικών στοιχείων φέρονται να εκδίδονται πριν από το άνοιγμα του τραπεζικού λογαριασμού με αριθμό GR..... της τράπεζας

► Η ελεγχόμενη στα φορολογικά έτη 2017 και 2018 δεν φέρεται να δηλώνει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Από την έρευνα του ελέγχου προκύπτει ότι οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις του φορολογικού έτους 2019 φέρονται να πραγματοποιούνται τους μήνες Νοέμβριο και Δεκέμβριο του εν λόγω έτους. Η πλειονότητα των ερευνώμενων φορολογικών στοιχείων του φορολογικού έτους 2019 φέρονται να εκδίδονται πριν τις φερόμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις του φορολογικού έτους 2019.

► Από τον έλεγχο στην οντότητα με ΑΦΜ ζητήθηκε να προσκομίσει η οντότητα τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την οντότητα με ΑΦΜ και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της στα φορολογικά έτη 2017 και 2018. Η οντότητα με ΑΦΜ δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την οντότητα με ΑΦΜ και για το λόγο αυτό καταλογίσθηκε η σχετική φορολογική παράβαση περί μη διαφύλαξης αυτών. Από την λήπτρια οντότητα με ΑΦΜ ουδένα αποδεικτικό στοιχείο εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων προσκομίσθηκε στον έλεγχο. Από την έρευνα – έλεγχο της υπηρεσίας μας στην οντότητα με ΑΦΜ καταλογίσθηκαν φορολογικές παραβάσεις λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών και σε άλλες περιπτώσεις.

► Από τη λήπτρια οντότητα με ΑΦΜ για την εξόφληση των προαναφερομένων φορολογικών στοιχείων ουδένα αποδεικτικό στοιχείο της παραγράφου β του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) προσκομίσθηκε στον έλεγχο. Για την αιτιολόγηση της εξόφλησης προσκομίσθηκαν δύο χειρόγραφες αποδείξεις είσπραξης οι οποίες ως υπογραφή στο «είσπραξας» φέρουν δύο γράμματα

► Από τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία προκύπτει ότι η οντότητα παρείχε στην οντότητα με ΑΦΜ και ηλεκτρολογικές εργασίες (αντικατάσταση πίνακα). οι εργασίες αυτές απαιτούν άδεια εγκαταστάτη ηλεκτρολόγου την οποία δεν απεδείχθη ότι κατείχε η οντότητα Η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε στον έλεγχο στοιχεία αδειούχου εγκαταστάτη ηλεκτρολόγου που να απασχολήθηκε από τον ούτε απεδείχθη ποιος παρείχε αυτές τις υπηρεσίες.

► Από το γεγονός ότι, η οντότητα με ΑΦΜ, δεν αγοράζει υλικά και υπηρεσίες, δεν απασχολεί προσωπικό και τα στοιχεία που εκτέθηκαν αναλυτικά παραπάνω

προκύπτει ξεκάθαρα ότι δεν ήταν συναλλακτικά υπαρκτή και δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.

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

► Τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν στα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 από την οντότητα με ΑΦΜ προς τις λήπτριες οντότητες των πινάκων 1, 2 και 3 κρίνονται από τον παρόντα έλεγχο εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τους και συγκεκριμένα:

[...]

ΠΙΝΑΚΑΣ 2										
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΈΤΟΣ 2018										
ΈΚΔΟΣΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΟΝΤΟΤΗΤΑ										
«.....» με Α.Φ.Μ.										
	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΈΤΟΣ	ΈΚΔΟΤΗΣ	ΛΗΠΤΗΣ	ΑΦΜ ΛΗΠΤΗ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΈΔΡΑ ΛΗΠΤΗ	Δ.Ο.Υ. ΛΗΠΤΗ	ΠΛΗΘΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	2018	.....	...	...	...	...	...	...	...	...
2	2018	.....	...	...	...	...	...	...	...	...
3	2018	.....	...	...	...	...	...	...	...	...
4	2018	.....	...	...	...	...	...	...	...	...
5	2018	.....	...	...	...	...	...	...	...	...
6	2018	.....	...	...	...	...	...	...	...	...
7	2018	.....	...	...	...	...	...	...	...	...
8	2018	.....	.....	.....	.....	.....	.....	19.200,00€	4.608,00€	23.808,00€
9	2018	.....	...	...	...	...	...	...	...	...
10	2018	.....	...	...	...	...	...	...	...	...
11	2018	.....	...	...	...	...	...	...	...	...
12	2018	.....	...	...	...	...	...	...	...	...
13	2018	.....	...	...	...	...	...	...	...	...
14	2018	.....	...	...	...	...	...	...	...	...
15	2018	.....	...	...	...	...	...	...	...	...
					ΣΥΝΟΛΑ			277.331,26€	66.559,74€	343.891,00€

[...]

► Η οντότητα με ΑΦΜ εξέδωσε 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.

► Μέσω της χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων επιδιώκεται η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων και σε μερικές περιπτώσεις η τακτοποίηση λογιστικών - φορολογικών ατασθαλιών που πάντα προέρχονται από την προσπάθεια των επιτηδευματιών και επιχειρήσεων να μην καταβάλουν φόρους, αφού προηγήθηκαν άλλοι μέθοδοι φοροδιαφυγής.

► Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στο Φ.Π.Α. με τη διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. των εκροών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες.

► Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές, που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων (μείωση των κερδών, μείωση ή μηδενισμό της ζημίας).

► Η αξία δε που περιέχουν τα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι ιδιαίτερα μεγάλη 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.

► Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η οντότητα με ΑΦΜ 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 με ΑΦΜ - της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της οντότητας με ΑΦΜ χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότες επιχειρήσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων.

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

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

► Από τον παρόντα έλεγχο κρίθηκαν εικονικές οι συναλλαγές της οντότητας με ΑΦΜ που απεδείχθησαν από την έρευνα και τα έγγραφα στοιχεία.

[...].».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές γεγονός που αποδεικνύεται από την εξόφληση κατά το μεγαλύτερο μέρος τους με μεταφορά εμβασμάτων μέσω του τραπεζικού συστήματος.

Επειδή, στην από 01/04/2022 συνημμένη, στο υπ' αριθ. πρωτ. /07-04-2022 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2015 (Ε.Λ.Π.) & Κ.Φ.Δ., με ελεγχόμενη την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...] 5.1.14 Άρση Τραπεζικού Απορρήτου

Δόθηκε πρόσβαση κατόπιν του με αρ. /06-04-2021 αιτήματος της Υπηρεσίας μας, στο Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.) και χορηγήθηκαν σε ηλεκτρονική μορφή, αρχεία τα οποία περιλαμβάνουν τα δεδομένα /κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης, για την περίοδο από 01/01/2015 - 31/12/2019 προκειμένου να εντοπιστούν οι πληρωμές των ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

Ο έλεγχος καταχώρησε σε φύλλα εργασίας μορφής office excel στα οποία αποτυπώνεται αναλυτικά, το σύνολο των χρηματοπιστωτικών προϊόντων που κατείχε η ελεγχόμενη καθώς και

το σύνολο των συναλλαγών /κινήσεων των εν λόγω προϊόντων που πραγματοποιήθηκαν κατά την χρονική περίοδο από 01/01/2015 έως 31/12/2019, με τα ακόλουθα είδη πληροφοριών:

Α.Φ.Μ. συναλλασσόμενου

Κωδικό τράπεζας – επωνυμία Π.Ι.

Αριθμό λογαριασμού

Ημερομηνία συναλλαγής

Ποσό συναλλαγής

Τύπο κίνησης (χρέωση/πίστωση)

Νόμισμα συναλλαγής

Κωδικό συναλλαγής – Περιγραφή κωδικού συναλλαγής

Αιτιολογία κίνησης

Η ελεγχόμενη κατείχε την συγκεκριμένη περίοδο (01.01.2015-31.12.2019) τα κάτωθι τραπεζικά προϊόντα:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	Α/Κ	ΕΙΔΟΣ ΛΣΜΟΥ	NOM.
.....	GR.....	α1	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	€
.....	GR.....	α1	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	€
.....	GR.....	α1	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	€
.....	GR.....	α1	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	€
.....	GR.....	α1	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	€
.....	GR.....	α1	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	€
.....	GR.....	α1	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	€
.....	GR.....	α1	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	€
.....	GR.....	κε	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	€
.....	GR.....	α1	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	€
.....	GR.....	α1	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	€
.....	GR.....	κε	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	€
.....	GR.....	κε	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	€

Κατόπιν της επεξεργασίας και ανάλυσης της κίνησης, των ανωτέρω τραπεζικών λογαριασμών για το υπό έρευνα χρονικό διάστημα, ο έλεγχος, διαπίστωσε τα κάτωθι:

1. Από τον λ/σμό της ελεγχόμενης συνολικά διακινήθηκαν στην χρέωση ποσά συνολικού ύψους 116.822.611,24€ και στην πίστωση 116.822.615,18.

2. Οι ημερήσιες πιστώσεις είναι ίσες ή σχεδόν ίσες με τις ημερήσιες αναλήψεις.

3. Καθημερινά διακινούνται ποσά μεγάλου ύψους μέσω των λογαριασμών της ωστόσο στο τέλος κάθε ημέρας το εναπομείναν υπόλοιπο είναι πολύ μικρό.

4. Δεν υπάρχουν πληρωμές προς τον βασικό προμηθευτή της Ε.Ε.

Συνεπώς από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι τραπεζικές κινήσεις μέχρι του ύψους που έχουν πραγματοποιηθεί, όπως και τα τιμολόγια που έχουν εκδοθεί, εξυπηρετούν το σκοπό να προσδοθεί νομιμοφάνεια στις συναλλαγές αυτές.

[...]

5.2 ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗΝ ΛΗΠΤΡΙΑ

[...]

5.2.3 Άρση Τραπεζικού απορρήτου

Ο έλεγχος πραγματοποίησε άρση τραπεζικού απορρήτου της ελεγχόμενης, βάση της εντολής ελέγχου με αρ./07-12-2021, για την ελεγχόμενη χρήση, προκειμένου να διασταυρωθούν οι επίμαχες συναλλαγές μεταξύ εκδότριας και λήπτριας.

Οι συναλλαγές της λήπτριας οντότητας φέρεται να πραγματοποιήθηκαν με τραπεζικά εμβάσματα προς τον λογαριασμό με IBAN GR....., της Από την επεξεργασία των κινήσεων του εν λόγω λογαριασμού της εκδότριας οντότητας, ο έλεγχος διαπίστωσε:

1) ότι η ελεγχόμενη μετέφερε συνολικά 1.080.120,00€ στον λογαριασμό που διατηρεί στην Εθνική Τράπεζα, η εκδότρια με IBAN GR..... Από αυτά εννέα εμβάσματα συνολικής αξίας 252.100,00€ αφορούν ποσά που διατέθηκαν για λογαριασμό του πατέρα της, ο οποίος επίσης έλαβε εννέα (9) φορολογικά στοιχεία από την, Καθαρής Αξίας: 424.184,55€ πλέον ΦΠΑ: 101.804,21€. Συνολικά δηλαδή από την λήψη φορολογικών στοιχείων όφειλαν 1.358.367,43€ στην εκδότρια Για το εναπομείναν υπόλοιπο των 278.247,43€ δεν δόθηκε καμία εξήγηση.

2) ότι μετά την μεταφορά ποσών, στον λογαριασμό της εκδότριας, από οντότητες που έλαβαν φορολογικά στοιχεία, άμεσα μέσω internet banking, τα ποσά μεταφέρονται στον λ/σμό της με αρ., που διατηρεί η εκδότρια με την ιδιότητα της διαχειρίστριας της, με ΑΦΜ: και από εκεί μεταφέρονται μέσω internet banking σε διάφορες οντότητες, που δεν έχουν επαγγελματικές σχέσεις μεταξύ τους, όπως έδειξε ο διασταυρωτικός έλεγχος μεταξύ Προμηθευτών και Πελατών από την εφαρμογή ΝΕΟ TAXIS-KBS-MYΦ, για να μη παρέχεται η δυνατότητα στις ελεγκτικές αρχές να ακολουθήσουν τη ροή του χρήματος και να εντοπίσουν τον τελικό αποδέκτη αυτών.[...].

[...].

Επειδή, περαιτέρω, στην από 15/04/2022 συνημμένη, στο υπ' αριθ./31.05.2021 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, έκθεση μερικού ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), με ελεγχόμενη την ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ, αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...] ΆΡΣΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΑΠΟΡΡΗΤΟΥ

Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου της με ΑΦΜ διαπιστώθηκε ότι έχει στην κατοχή της τον τραπεζικό λογαριασμό με αριθμό GR..... της τράπεζας τον οποίο άνοιξε στις 12-11-2019. Από την επισκόπηση των κινήσεων του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού προκύπτει ότι η πρώτη κίνηση πραγματοποιείται στις 14-11-2019 ενώ δεν εντοπίζονται πιστώσεις προερχόμενες από τους συναλλασσόμενους που περιγράφονται στις ΜΥΦ της ελεγχόμενης και των αντισυμβαλλόμενων. Η πλειονότητα δε των ερευνώμενων φορολογικών στοιχείων φέρονται να εκδίδονται πριν από το άνοιγμα του τραπεζικού λογαριασμού με αριθμό GR..... της τράπεζας [...].

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 506/2012 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον

φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του -εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο.)

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

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

στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

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

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

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

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

«[...] Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο [...]».

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του παρόντος ελέγχου υπήρξε η λήψη από την προσφεύγουσα, δέκα (10) φορολογικών στοιχείων από την εκδότρια, ΑΦΜ, και τριών (3) φορολογικών στοιχείων από την εκδότρια του, ΑΦΜ, στη χρήση 2019, συνολικής καθαρής αξίας 690473,72€ πλέον ΦΠΑ 165.713,70€.

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

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

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

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης 30/08/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και στις συνημμένες, ως αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ΚΦΔ, της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με ημερομηνίες θεώρησης 01/04/2022 και 15/04/2022 με ελεγχόμενες επιχειρήσεις την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας και την επιχείρηση, ΑΦΜ, αντίστοιχα, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 06/10/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ και την επικύρωση: α) της υπ' αριθ. /30-08-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αριθ. /30-08-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Φορολογικό Έτος 2019

- Εισόδημα**

Υπ' αριθ. /30-08-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018.

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος βάσει ελέγχου	Διαφορά Φόρου εισοδήματος βάσει απόφασης ΔΕΔ
519.265,02	519.265,02

- ΦΠΑ**

Υπ' αριθ. /30-08-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

Διαφορά Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου	Διαφορά Φ.Π.Α βάσει απόφασης ΔΕΔ
248.570,55€	248.570,55€

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

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

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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