



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20-02-2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Αριθμός απόφασης: 476

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604537

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **24-10-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά:

α) της με αριθμό/ **20-09-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2017**, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής,

β) της με αριθμό/ **20-09-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** φορολογικής περιόδου **01/01/2017-31/12/2017**, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής,

γ) της με αριθμό/ **20-09-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2018**, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής,

δ) της με αριθμό/ **20-09-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** φορολογικής περιόδου **01/01/2018-31/12/2018**, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής,

ε) της με αριθμό/ **25-09-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019**, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής,

στ) της με αριθμό/ **25-09-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019**, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, μετά των από 20/09/2023 και 25/09/2023 οικείων εκθέσεων ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2017-2018 και 2019 αντίστοιχα.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

7. Την με ID εισερχ./ **12-02-2023** Έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής κατόπιν της με αριθ./ **29-01-2024** Πράξης **Αναπομπής** του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24-10-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την 25-09-2023, μετά δε την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./ **20-09-2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, **φορολογικού έτους 2017**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 129.312,75€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 64.656,38€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 26.413,75€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **220.382,88€**.

β) Με την υπ' αριθ./ **20-09-2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, **φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 66.292,20€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ποσού 33.146,10€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **99.438,30€**.

γ) Με την υπ' αριθ./ **20-09-2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, **φορολογικού έτους 2018**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 89.989,30€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 44.994,65€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 17.512,56€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **152.496,52€**.

δ) Με την υπ' αριθ./ **20-09-2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, **φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 41.173,51€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ποσού 20.586,76€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **61.760,27€**.

ε) Με την υπ' αριθ./25-09-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, **φορολογικού έτους 2019**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 157.791,67€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 78.895,84€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 33.572,02€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **270.259,53€**.

στ) Με την υπ' αριθ./25-09-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, **φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 75.991,65€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ποσού 37.995,83€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **113.987,48€**.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης 20/09/2023 και 25/09/2023 Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Ε.Λ.Π., Φορολογίας Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής για τα φορολογικά έτη 2017-2018 και 2019 αντίστοιχα.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση, με έδρα στην και αντικείμενο εργασιών «.....», ο οποίος κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017-2019 τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκαν για τον προσφεύγοντα αφενός η με αριθμό/21-11-2022 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τα φορολογικά έτη **2017** και **2018** και αφετέρου η με αριθμό/14-03-2023 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για το φορολογικό έτος **2019**.

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσαν:

Για τα φορολογικά έτη 2017-2018

- Το με αρ. πρωτ./05-08-2022 πληροφοριακό δελτίο της **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ**, με συνημμένη την έκθεση ελέγχου για την επιχείρηση «.....» με **ΑΦΜ**, σύμφωνα με την οποία κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην ανωτέρω επιχείρηση για τα φορολογικά έτη 2017-2019, διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε χίλια εξακόσια σαράντα πέντε (1.645) εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 6.091.421,69€ και ότι ανάμεσα στους λήπτες για τις χρήσεις 2017 και 2018 ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Για το φορολογικό έτος 2019

- Τα με αρ. πρωτ./06-07-2022 και/26-09-2022 πληροφοριακά δελτία της **ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ**, βάσει των οποίων, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις επιχειρήσεις «..... **ΙΚΕ**» με **ΑΦΜ** και «..... **ΙΚΕ**» με **ΑΦΜ**, αντίστοιχα, διαπιστώθηκε ότι αυτές, εξέδωσαν πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές, προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από τις παραπάνω επιχειρήσεις, ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.
- Το με αρ. πρωτ./04-11-2022 πληροφοριακό δελτίο της **ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ** σύμφωνα με το οποίο γίνεται συνοπτική αναφορά υπόθεσης κυκλώματος έκδοσης και λήψης εικονικών

φορολογικών στοιχείων, εμπλεκόμενος στο οποίο είναι και ο προσφεύγων, ο οποίος έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά του βιβλία εικονικά φορολογικά στοιχεία από τις προαναφερόμενες ΙΚΕ.

Ο έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις όπου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε:

α) στο φορολογικό έτος 2017, από την «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» με ΑΦΜ, είκοσι έξι (26) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 120.655,80€ πλέον ΦΠΑ 28.957,39€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

β) στο φορολογικό έτος 2018, από την «.....» με ΑΦΜ, τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 25.200,00€ πλέον ΦΠΑ 6.048,00€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

γ) στο φορολογικό έτος 2019, από την «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ, τρία (3) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 148.000,00€ πλέον ΦΠΑ 35.520,00€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, καθώς και από την «.....» με ΑΦΜ ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 45.210,00€ πλέον ΦΠΑ 10.850,40€, το οποίο κρίθηκε επίσης εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκαν τα υπ' αριθ./17-07-2023 Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου, βάσει των άρθρων 28 & 62 ν.4987/2022 με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2017-2018 και 2019 αντίστοιχα, τα οποία κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την 18/07/2023.

Μετά την παρέλευση της προθεσμίας των 20 ημερών χωρίς ο προσφεύγων να υποβάλει τις απόψεις του, συντάχθηκαν και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες εκθέσεις και πράξεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, δια των οποίων δεν αναγνωρίστηκε, στη φορολογία εισοδήματος, η αξία των παραπάνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, την οποία ο προσφεύγων είχε εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του. Επιπλέον, δεν αναγνωρίστηκε και προστέθηκε ως λογιστική διαφορά, το σύνολο των δαπανών, καθώς δεν πληρούντο οι προϋποθέσεις του άρθ. 22 περ. γ' του ΚΦΕ, δηλαδή να αποδεικνύονται από κατάλληλα δικαιολογητικά. Περαιτέρω, κατά τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ.1 Ν.2859/2000 δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές τις βάσει δήλωσης αγορές και φορολογητέες εισροές με αποτέλεσμα οι εισροές και ο φόρος εισροών των δηλώσεων για τα υπό κρίση έτη να μηδενιστεί.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης
2. Αυθαίρετη και ανύπαρκτη αιτιολογία, άλλως έλλειψη ή πλημμελής αιτιολογία
3. Παράνομη και εσφαλμένη εφαρμογή των προστίμων των άρθρων 58 και 58^Α του Κ.Φ.Δ.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία ειδοποίησης και γνωστοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων όπως επίσης παραβιάστηκε το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασής του, καθώς ουδέποτε έλαβε ειδοποίηση μέσω ηλεκτρονικού μηνύματος με την προβλεπόμενη διαδρομή (link) όπως αυτή περιγράφεται στην Εγκύκλιο Ε.2162/13-10-2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος:

«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής:

«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.

2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.»

Επειδή, στο άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο»

Επειδή, με το με αρ. πρωτ.: **ΔΕΛ Α 2.5.2014** «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου. Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α ΕΞ 2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο».

Επειδή, η κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου εμπεριέχει και το στοιχείο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, καθώς με το Σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως οργάνου ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφασης ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού.

Επειδή, με τις διατάξεις του **Άρθρου 5 του ν. 4987/2022** ορίζεται ότι:

«Κοινοποίηση πράξεων

1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του ή [...],

6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α) των παρ. 2, 3 και 3Α, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στον λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της [...] Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στον λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης ή άλλου εγγράφου, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ.1125/16.4.2014 με θέμα «Καθορισμός λεπτομερειών εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για την ηλεκτρονική κοινοποίηση πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης», αποφασίστηκε ότι:

«Άρθρο 1 Πεδίο Εφαρμογής

Οι διατάξεις της παρούσας απόφασης εφαρμόζονται για την ηλεκτρονική κοινοποίηση, κατά το άρθρο 5 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», πράξεων προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων καθώς και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τις διατάξεις του ως άνω νόμου, όπως ισχύουν, των αποφάσεων που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης), και των ατομικών ειδοποιήσεων του άρθρου 47 του Ν. 4174/2013 και των άρθρων 4 και 7 του Ν.Δ. 356/1974, ΚΕΔΕ (Α' 90).

Άρθρο 2 Υποχρεώσεις Φορολογουμένων

Οι φορολογούμενοι οφείλουν, εφόσον δεν διαθέτουν, να αποκτήσουν κωδικό πρόσβασης στο σύστημα TAXISnet και να δηλώσουν στο «Λογαριασμό» τους στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr στοιχεία ηλεκτρονικής επικοινωνίας (διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου) στην επιλογή «Διαχείριση Λογαριασμού», και εφόσον είναι ήδη εγγεγραμμένοι και έχουν προβεί σε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, να την επικαιροποιήσουν, εντός 30 ημερών από την έναρξη ισχύος της παρούσας. Οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να επικαλούνται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης οποιαδήποτε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της.

Άρθρο 3 Διαδικασία Κοινοποίησης

Η προς κοινοποίηση πράξη, με τα κατά Νόμο με αυτήν συγκοινοποιούμενα, ή η απόφαση, ή η ατομική ειδοποίηση ή ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 αναρτάται στο «Λογαριασμό» του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet, στην επιλογή «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση – e-Κοινοποιήσεις». Ο φορολογούμενος ειδοποιείται ηλεκτρονικά με μήνυμα που αποστέλλεται στη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Η πράξη και τα συγκοινοποιούμενα με αυτή, η απόφαση και η ειδοποίηση θεωρούνται νομίμως κοινοποιηθείσες μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση και την κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική ειδοποίηση, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής του κοινοποιούμενου εγγράφου.

Άρθρο 4 Πιστοποιητικό Παραλαβής – Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης

Με την παραλαβή στο "Λογαριασμό" taxisnet της κοινοποιούμενης πράξης από το φορολογούμενο, δημιουργείται στο σύστημα taxisnet ηλεκτρονικό εκτυπώσιμο πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης και των συγκοινοποιούμενων, της απόφασης ή της ειδοποίησης, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στο "Λογαριασμό" taxisnet καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης.

Το ηλεκτρονικό πιστοποιητικό παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί.

Άρθρο 5 Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης

Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του φορολογούμενου με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης ή της ειδοποίησης αναφέρεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, το όνομα ή η επωνυμία αυτού και το είδος της πράξης, απόφασης ή ειδοποίησης κατά περίπτωση που αναρτάται».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από το σύστημα των αναρτήσεων του taxisnet:

- τα υπ' αριθ./17-07-2023 Σ.Δ.Ε. με τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς Εισοδήματος και Φ.Π.Α. αναρτήθηκαν στο taxisnet, με αρ. καταχώρισης, ενώ εστάλη και ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στις **18/07/2023**. Τα ανωτέρω, σύμφωνα με τα στοιχεία του taxisnet, **αναγνώστηκαν αυθημερόν στις 18/07/2023 09:48:43.**
- Οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις μετά των σχετικών συμπροσβαλλόμενων εκθέσεων μερικού ελέγχου αναρτήθηκαν στο taxisnet, με αρ. καταχώρισης ενώ εστάλη και ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στις **25/09/2023**. Τα ανωτέρω, σύμφωνα με τα στοιχεία του taxisnet, **αναγνώστηκαν αυθημερόν στις 25/09/2023 10:30:19.**

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση η αρμόδια φορολογική αρχή, εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία, νόμιμα, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 5§2 περ. α' και 5§6 του ΚΦΔ και της ΠΟΛ.1125/2014, ενώ η Ε.2162/2020 που επικαλείται ο προσφεύγων αφορά στην έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.2 7 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ και δεν έχει σχέση με την παρούσα διαδικασία.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι «εσφαλμένα και αντίθετα με το νόμο, με τις προσβαλλόμενες Πράξεις μου επιβλήθηκαν πρόστιμα των άρθρων 58 και 58Α του Κ.Φ.Δ. (όπως ισχύουν με το ν. 4987/2022) και πρόσθετες εισφορές (εισφορά αλληλεγγύης) και πρέπει αυτά να ακυρωθούν. Ειδικότερα: Στην προκείμενη περίπτωση, λόγω του χρόνου έκδοσης των ανωτέρω τιμολογίων (2019), ακόμη και αν θεωρηθούν εικονικά – κάτι που αρνούμαι

κατηγορηματικά, κατά τα ανωτέρω -, εφαρμοστέες είναι οι διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, με τις οποίες καταργήθηκε κάθε μορφή επιβολής κυρώσεων ή προστίμων για την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 Ν.4987/2022 Πρόστιμα ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης, ορίζεται ότι:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58^Α Ν.4987/2022 Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικά με τον Φ.Π.Α., , ορίζεται ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν

στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.

4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α. που εκδίδει παραστατικά πωλήσεων (φορολογικά στοιχεία) με Φ.Π.Α., χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε.

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παρ. 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παρ. 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του πενήντα τοις εκατό (50%) και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ό,τι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Επειδή, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις Ε.Λ.Π. του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, «Κεφάλαιο 8_Σημείωση: Κατά τον χρόνο λήψης των προαναφερόμενων τιμολογίων δεν προβλέπεται αυτοτελές πρόστιμο». (από 17.10.2015) «Ως προς την φορολογία εισοδήματος, η καθαρή αξία των τιμολογίων προστέθηκε στα φορολογικά αποτελέσματα του ελεγχόμενου ως λογιστική διαφορά και ως προς την φορολογία ΦΠΑ, αφαιρέθηκε ο αναλογούν Φ.Π.Α. από τον φόρο εισροών. Για τις προαναφερόμενες διαφορές συντάχθηκαν ιδιαίτερες εκθέσεις και εκδόθηκαν σχετικές πράξεις διορθωτικών προσδιορισμών».

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πάσχουν ακυρότητας, λόγω έλλειψης, άλλως αυθαίρετης και πλημμελούς αιτιολογίας διότι, **αφενός για τον φορολογικό έλεγχο περιόδου 01.01.2019-31.12.2019:** «εκκινούν από το απολύτως εσφαλμένο και αυθαίρετο δεδομένο ότι δηλ. οι εταιρίες ΙΚΕ και, τιμολόγια των οποίων καταχωρήθηκαν στα βιβλία μου (τη χρήση 2019), είναι φορολογικά και ουσιαστικά ανύπαρκτες, βασιζόμενες αποκλειστικά και μόνο στα υπ' αρ./6-7-2022,/26-9-2022 και/4-11-2022 πληροφοριακά δελτία της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου,... τα επίδικα παραστατικά (τιμολόγια) εκδόθηκαν νόμιμα από τις εταιρίες αυτές και αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές,..., Τα τιμολόγια εκδόσεως της εταιρίας μη συννόμως και εσφαλμένως δεν έγιναν αποδεκτά, καθώς αφορούν, επίσης, αληθείς συναλλαγές σχετικές με την εργασία μου, ... μη συννόμως και εσφαλμένως απορρίφθηκε και δεν συμπεριελήφθη στις δαπάνες της επιχείρησής μου η μισθολογική δαπάνη του φορολογικού έτους 2019 εξ ευρώ 35.027,01 (έγινε δεκτή μόνον η δαπάνη των ασφαλιστικών εισφορών), με μόνη αιτιολογία ότι δεν αποδείχθηκε η καταβολή τους με τρόπο ηλεκτρονικό,... » και **αφετέρου για τον φορολογικό έλεγχο, περιόδου 01.01.2017-31.12.2018,** «για μεν το φορολογικό έτος 2017, τα προαναφερθέντα είκοσι έξη (26) τιμολόγια εκδόσεως της εταιρίας Ε.Π.Ε., συνολικού ποσού 130.653,80 ευρώ συν Φ.Π.Α. 28.957,39 ευρώ, για δε το φορολογικό έτος 2018 τα προαναφερθέντα τέσσερα (4) τιμολόγια εκδόσεως της αυτής ως άνω εταιρίας συνολικού ποσού 25.200 ευρώ συν Φ.Π.Α. 6.048 ευρώ και ακόμη (για το 2018) τα προαναφερθέντα επτά (7) τιμολόγια εκδόσεως της εταιρίας ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ, συνολικού ποσού 105.000 ευρώ συν Φ.Π.Α. 25.200 ευρώ, τα οποία οι εκθέσεις ελέγχου θεωρούν και κρίνουν ως εικονικά, μη ανταποκρινόμενα σε αληθείς συναλλαγές και απορρίπτουν αυτά, ενώ τούτο είναι ανακριβές αφού αυτά αποτυπώνουν αληθείς συναλλαγές,..., μη συννόμως και εσφαλμένως απορρίφθηκε και δεν συμπεριελήφθη στις δαπάνες της επιχείρησής μου ολόκληρη η μισθολογική δαπάνη των φορολογικών ετών 2018 και 2017 (έγινε δεκτή μόνον η δαπάνη των ασφαλιστικών εισφορών) με μόνη αιτιολογία ότι δεν αποδείχθηκε η καταβολή τους με τρόπο ηλεκτρονικό, ενώ τούτο δεν είναι αληθές και προσκομίστηκαν τα παραστατικά περί κατάθεσης των αμοιβών των εργαζομένων μου σε τραπεζικό τους λογαριασμό από δικό μου τραπεζικό λογαριασμό (διατραπεζικά)...».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ.** σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζονται τα εξής:

«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 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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η φορολογική

διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., 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 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, 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 μετά από έλεγχο οι φόροι.

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).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του ως άνω Κώδικα:

«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.»

Επειδή, στο Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται:

«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, με την παρ. 5 του άρθρου 66, του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: **Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. [...]**».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ** «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 πραγματοποίησής 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, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015: «...Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο...».

Επειδή, με την ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1β του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), ορίζεται ότι:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν,...».

Ως προς τη λήψη εικονικών τιμολογίων

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με το υπ' αριθ./05-08-2022 πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα υπ' αριθ./06-07-2022,/26-09-2022 και/04-11-2022 πληροφοριακά δελτία της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ με τις συνημμένες εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ, του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και των οποίων οι διατυπώσεις και τα πορίσματα έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο της ως άνω ελεγκτικής αρχής, οι επιχειρήσεις α)» με ΑΦΜ, β) ΙΚΕ» με ΑΦΜ και γ) ΙΚΕ» με ΑΦΜ, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσουν τις επίμαχες συναλλαγές με τον προσφεύγοντα.

Ειδικότερα:

Για τα φορολογικά έτη 2017-2018

Ι. Διαπιστώσεις για την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ

Σύμφωνα με την από 11/07/2022 έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του ΕΛΠ και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ η ως άνω εταιρεία κρίθηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις, κατά τα έτη 2017, 2018, 2019, μεταξύ των οποίων και του προσφεύγοντος. Αναλυτικά αναφέρονται τα κάτωθι:

«Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω πραγματικά περιστατικά και τις επιμέρους διαπιστώσεις του ελέγχου, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που αντλήθηκαν από τα αρχεία της Φορολογικής Διοίκησης, η Υπηρεσία μας διαπίστωσε ότι η οντότητα «....., Τ.Κ.:,» με ΑΦΜ, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, για τους κάτωθι λόγους:

1. Στην ελεγχόμενη από 28/08/2019, έχουν επιβληθεί οι κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 1 περ. α' υποπερίπτωση νί της ΠΟΛ. 1200/02-09-2015, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ. 1088/07-07-2017, περί αναστολής χρήσης του Α.Φ.Μ. για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών καθώς υφίστανται στοιχεία ότι η οντότητα ή έχει διακόψει την δραστηριότητά της ή διαπράττει φοροδιαφυγή, δεδομένου ότι δεν βρέθηκε σε καμία δηλωθείσα διεύθυνση και δεν ανταποκρίθηκε σε Αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για διάθεση των λογιστικών της αρχείων.

2. Δεν βρέθηκε να λειτουργεί στη διεύθυνση που έχει δηλώσει ως έδρα, επί της οδού, Τ.Κ., στη και δεν έχει ενημερώσει για οποιαδήποτε αλλαγή, την αρμόδια Φορολογική Αρχή, με την υποβολή των σχετικών δηλώσεων. Επίσης δεν έχει υποβάλει δήλωση διακοπής εργασιών.

3. Η δήλωση που έχει αναρτηθεί στο Πληροφοριακό Σύστημα Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας με αριθμό/19-03-2018, σχετικά με την ενοικίαση γραφείου επί της οδού, Τ.Κ., στη (έδρα), από τον διαχειριστή της ελεγχόμενης, για λογαριασμό της, αναφέρει ως εκμισθωτή πρόσωπο το οποίο έχει αποβιώσει από το έτος 2010.

4. Δεν δηλώθηκε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση, πέραν της έδρας της, ούτε εντοπίστηκε τέτοια από τον έλεγχο.

5. Από την έρευνα στο Πληροφοριακό Σύστημα Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας, δεν βρέθηκε, ούτε αποδείχτηκε ότι η ελεγχόμενη λειτούργησε στις διευθύνσεις που προέκυψαν από τις δηλώσεις μίσθωσης, που είχε υποβάλει.

6. Δεν βρέθηκε ο διαχειριστής, να διαμένει στην δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση, διεύθυνση οικίας του και δεν έχει ενημερώσει για οποιαδήποτε αλλαγή, την αρμόδια Φορολογική Αρχή, με την υποβολή των σχετικών δηλώσεων.

7. Δεν κατέχει μεταφορικά μέσα και μηχανήματα έργου.
8. Δεν διέθετε ικανές αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας προκειμένου να πραγματοποιήσει τον μεγάλο όγκο των δηλωθέντων πωλήσεων στις ελεγχόμενες χρήσεις.
9. Οι πραγματοποιηθείσες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, αφορούν σε παροχή μεταφορών, όπου τιμολογείται μεταφορικό έργο προς την ελεγχόμενη, κυρίως για διεθνείς μεταφορές για λογαριασμό τρίτων επιχειρήσεων οι οποίες αφενός δεν συμπεριλαμβάνονται στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών, που έχει υποβάλει η ελεγχόμενη και αφετέρου, σε όσες περιπτώσεις αναγράφονται εμπορεύματα στα συνοδευτικά έγγραφα, αφορούν εμπορεύματα τα οποία δεν συνάδουν με την δραστηριότητά της (φιστίκια, φρέσκο κρέας, γάλα σε μορφή σκόνης/πούδρα, τακάκια φρένων, υλικά συσκευασίας). Επιπλέον δεν προέκυψαν πληροφορίες για το πώς πραγματοποιήθηκαν οι πληρωμές, πως δόθηκαν τα χρήματα, σε ποιόν, πού και πότε, ούτε προσκομίσθηκαν σχετικά στοιχεία που να τεκμηριώνουν τις συναλλαγές αυτές.
10. Από τα πληροφοριακά συστήματα της Φορολογικής Διοίκησης, δεν προέκυψε η διενέργεια άλλων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ή παραδόσεων, πέραν της παροχής, στην ελεγχόμενη, υπηρεσιών διεθνών μεταφορών.
11. Δεν πραγματοποίησε συναλλαγές με τρίτες χώρες (εισαγωγές/εξαγωγές/διαμετακομίσεις), σύμφωνα με την απάντηση από το Τμήμα Γ' Τελωνειακών Εφαρμογών.
12. Δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών και δεν έχει απογραφεί στον ΕΦΚΑ, ως εργοδότης.
13. Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Ν.Π., για τα φορολογικά έτη 2017-2019.
14. Υπάρχει αναντιστοιχία μεταξύ των υποβληθέντων περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ και των υποβληθέντων συγκεντρωτικών δηλώσεων τιμολογίων της ελεγχόμενης.
15. Δεν έχει εκπληρώσει τις προς το δημόσιο υποχρεώσεις της.
16. Δεν έχει ανταποκριθεί, στη με αριθ./08-03-2021 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία και λοιπές απαραίτητες για την ολοκλήρωση του ελέγχου πληροφορίες.
17. Από την επισκόπηση των Τ.Δ.Α. που περιήλθαν στην διάθεση του ελέγχου, προέκυψε, μεταξύ άλλων, ότι αναγράφονταν αρ. κυκλοφορίας οχημάτων που διέθεταν ψυκτικό μηχανήμα, για την διακίνηση κατασκευαστικών υλικών, γεγονός οξύμωρο, που δεν συνάδει με την κοινή πρακτική.
18. Κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, στην πελάτισσα της ελεγχόμενης, διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω οντότητα έλαβε εικονικά στοιχεία από τηνΕ.Π.Ε., προκειμένου να είναι σε θέση στη συνέχεια να δικαιολογήσει τη πώληση αγαθών ή υπηρεσιών προς άλλες επιχειρήσεις με βάση την έκδοση και από μέρους της εικονικών φορολογικών στοιχείων.
19. Από την έρευνα του τρόπου εξόφλησης των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων στον τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε η ελεγχόμενη στην Τράπεζα, προέκυψε πλήθος καταθέσεων και ισόποσων αναλήψεων μετρητών, που πραγματοποιούνται την ίδια ημέρα, στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα, εντός ελάχιστων λεπτών, από το ίδιο πρόσωπο. Συνεπώς η χρήση του τραπεζικού συστήματος για την εξόφληση των εκδοθέντων τιμολογίων γινόταν για να προσδοθεί νομιμοφάνεια στις συναλλαγές.
20. Τα πρόσωπα,, που διενήργησαν σημαντικό μέρος των τραπεζικών συναλλαγών, στον τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε η ελεγχόμενη στην Τράπεζα, δεν

ανταποκρίθηκαν σε σχετικό Αίτημα Παροχής Πληροφοριών της Φορολογικής Διοίκησης, ούτε βρέθηκαν στις δηλωθείσες διευθύνσεις τους.

21. Από προγενέστερους ελέγχους που έχουν διενεργηθεί από τις Υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, σε δύο από τις λήπτριες οντότητες / φερόμενους πελάτες της ελεγχόμενης, την «..... M.E.Π.Ε. – ΑΦΜ:» και την «.....- ΑΦΜ:», προέκυψε ότι αφορούν σε ουσιαστικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις, που δεν βρέθηκαν στην έδρα τους, δεν ανταποκρίθηκαν σε Προσκλήσεις της Φορολογικής Διοίκησης για προσκόμιση λογιστικών αρχείων και είναι και οι ίδιες εκδότριες εικονικών φορολογικών στοιχείων.

22. Η λήπτρια οντότητα /φερόμενος πελάτης της ελεγχόμενης, «..... του» με ΑΦΜ:, δεν ανταποκρίθηκε σε Πρόσκληση της Φορολογικής Διοίκησης για διάθεση των λογιστικών αρχείων (φορολ. ετών 2017-2018) και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα τιμολόγια εκδόσεως της ελεγχόμενης, με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Επιπλέον από τα φορολογικά στοιχεία (φωτοαντίγραφα 14 Τ.Δ.Α.), που περιήλθαν στην διάθεση του ελέγχου από την χορήγηση τραπεζικών παραστατικών, προκύπτει ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία υφίστανται μόνο ως χαρτιά νοούμενα, στα οποία αναγράφονται ψευδή στοιχεία (π.χ. μέσο διακίνησης, έδρα παραλαβής των εμπορευμάτων), δίχως τελικά να προκύπτει πραγματική συναλλαγή, τα οποία χρησιμοποιούνται/διακινούνται και μέσω του τραπεζικού συστήματος προκειμένου να προσδώσουν νομιμοφάνεια στις συναλλαγές, με τελικό σκοπό να προκύψει ίδιον όφελος.

Συνεκτιμώντας όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα «.....» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, αφού ούτε στην δηλούμενη ως επαγγελματική της έδρα βρέθηκε, ούτε έχει υποβάλει δήλωση μεταφοράς της έδρας ή διακοπής εργασιών, ούτε ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση για διάθεση των λογιστικών της αρχείων. Επίσης, δεν διέθετε τον εξοπλισμό, την υποδομή (προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις, κ.α.) για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που εμφανίζονται στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών. Επιπλέον, δεν είχε ουσιαστικά αγορές, καθώς υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλωθέντων στις Συγκεντρωτικές καταστάσεις αγορών και δαπανών σε σχέση με τα έσοδά της.

Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη για τα φορολογικά έτη 2017-2019, παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΕΣΟΔΑ- ΠΩΛΗΣΕΙΣ			
	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
2017	612	3.379.681,37	811.399,70	4.191.081,07
2018	757	2.336.438,78	560.744,14	2.897.182,92
2019	276	375.301,54	90.071,66	465.373,20
ΣΥΝΟΛΟ	1.645	6.091.421,69	1.462.215,50	7.553.637,19

Για το φορολογικό έτος 2019

II. Διαπιστώσεις για την εταιρεία «.....IKE» με ΑΦΜ

Σύμφωνα με την από 06/07/2022 έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του ΕΛΠ και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ η ως άνω εταιρεία κρίθηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις, κατά τα έτη 2019 και 2020, μεταξύ των οποίων και του προσφεύγοντος. Αναλυτικά αναφέρονται τα κάτωθι:

«Υστερα από όλα όσα προαναφέραμε προκύπτει ότι η επιχείρηση ΙΚΕ με ΑΦΜ είναι ανύπαρκτη κατ' ουσία φορολογικά και επαγγελματικά καθ' ότι:

1. Επειδή η ελεγχόμενη οντότητα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης των τηρούμενων από πλευράς της βιβλίων και στοιχείων - ο προσδιορισμός του πλήθους και της αξίας (καθαρής και ΦΠΑ) των διενεργηθεισών από πλευράς της κατά τα ελεγχόμενα έτη συναλλαγών (χονδρικών πωλήσεων) έλαβε χώρα με βάση τα εμφανιζόμενα στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ (τόσο της ίδιας, όσο και των αντισυμβαλλομένων αυτής) στοιχεία.

2. Επειδή κατά τον διενεργηθέντα από πλευράς μας μερικό επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η εδώ ελεγχόμενη διατηρεί μια υποτιθέμενη επαγγελματική εγκατάσταση στη σχετικώς δηλωθείσα ενώπιον της Φορολογικής Αρχής δ/ση επί της οδού **ΑΘΗΝΑ, ΤΚ:.....**, δίχως δε αυτή (η εγκατάσταση) να έχει ουσιαστικά χρησιμοποιηθεί ποτέ, και ούτε θα ήταν ικανή να ανταποκριθεί στον ιδιαίτερα υψηλό κύκλο εργασιών που φέρεται να διενεργεί.

Ειδικότερα κατά τον σχετικό επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από την Υπηρεσία μας (βλ. ανωτέρω) και κατόπιν παρατήρησης του καταστήματος (ισόγειο – υπόγειο) διαπίστωσε ότι δεν υφίστατο η απαιτούμενη υλικοτεχνική υποδομή προκειμένου η εδώ ελεγχόμενη οντότητα να διενεργεί τις φερόμενες συναλλαγές της, συγκεκριμένα εντοπίστηκε μια πολυώροφη πολυκατοικία, μετά από ερώτηση σε διαφόρους περιοίκους κάνεις δεν γνώριζε για την ύπαρξη της συγκεκριμένης εταιρείας, επίσης στο κουδούνι ή σε κάποιο σημείο της πολυκατοικίας δεν υπήρχε η επωνυμία η κάποιο λογότυπο της ελεγχόμενης οντότητας (επισυνάπτονται σχετικές φωτογραφίες).

Δηλαδή διατηρεί στην εν λόγω δ/ση μία ανεπαρκή, για τη διενέργεια των φερόμενων πωλήσεων της, επαγγελματική εγκατάσταση, δεδομένου ότι πρόκειται για μία επιχείρηση στερούμενη στοιχειώδους επιμέλειας/συντήρησης, στερούμενη της απαραίτητης υλικοτεχνικής υποδομής, μη διατηρούσα τυχόν αποθήκης/υποκαταστήματος, μη κατέχουσα μεταφορικών μέσων κλπ., και σε κάθε περίπτωση μία επιχείρηση με λειτουργία η οποία δεν ανταποκρίνεται στη συνήθη εικόνα κι εν γένει λειτουργία ομοειδών επιχειρήσεων,

Περαιτέρω δε, δεν εντοπίστηκε καμία άλλη επαγγελματική εγκατάσταση της εδώ ελεγχόμενης, ήτοι δηλαδή τυχόν υποκατάστημα ή αποθήκη, εγκαταστάσεις στις οποίες θα μπορούσε η εδώ ελεγχόμενη οντότητα να διατηρεί τον τυχόν εξοπλισμό και οι οποίες απαιτούνται για την αποθήκευση του μεγάλου αυτού όγκου εμπορευμάτων, που φέρεται να αγοράζει/προμηθεύεται, καθώς και να πωλεί χονδρικώς.

3. Επειδή προέκυψε ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό.

4. Επειδή η εδώ ελεγχόμενη οντότητα παρουσιάζει ελλιπή έως ανύπαρκτη οικονομική/λογιστική οργάνωση προκειμένου να παρακολουθεί τον τεράστιο αυτό όγκο των συναλλαγών (πωλήσεων) που φέρεται να διενεργεί και δεν συμμορφώνεται προς τις φορολογικές της υποχρεώσεις (δεν προβαίνει στην εξόφληση των οφειλών της), πρακτική η οποία δεν ανταποκρίνεται σε φορολογικά ειλικρινή οντότητα.

5. Επειδή, ως αναλυτικά αναφέρθηκε παραπάνω, κατά τις χρήσεις 2019 και 2020 (σύμφωνα με τις σχετικώς υποβληθείσες από πλευράς της συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών) δεν εμφανίζεται η εδώ ελεγχόμενη οντότητα να προβαίνει σε προμήθεια αγαθών/εμπορευμάτων (καθότι δεν υποβάλλει σχετική συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών, ούτε και εντοπίστηκε από τον παρόντα έλεγχο αντίστοιχη συγκεντρωτική κατάσταση υποβληθείσα από τους τυχόν αντισυμβαλλομένους της).

6. Επειδή η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν εμφανίζεται να λαμβάνει πληρωμές μέσω του τραπεζικού συστήματος προς εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων που εξέδωσε προς τις

ανωτέρω επιχειρήσεις , γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη συναλλακτική πρακτική των επιχειρήσεων.

7. Επειδή κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων κατ' επέκταση συνάγεται το συμπέρασμα ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα κατά τις χρήσεις 2019 και 2020 ουδέποτε προμηθεύτηκε εμπορεύματα, πρώτες ύλες, οικοδομικά υλικά κτλ ή οτιδήποτε άλλο απαραίτητο προκειμένου να είναι σε θέση να πραγματοποιεί πωλήσεις – εργασίες με δεδομένο ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν υπέβαλε σχετική κατάσταση ΜΥΦ για το 2019-2020, ούτε κι εντοπίστηκε από τον έλεγχο σχετικώς υποβληθείσα από πλευράς των αντισυμβαλλομένων της κατάσταση, προκύπτει ότι δεν υπήρξε καμία προμήθεια εμπορευμάτων ενώ αντίθετα φαίνεται να έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις.

8. Επειδή δεν πραγματοποίησε εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

9. Επειδή από την παρούσα έρευνα προέκυψε ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν διενεργεί κατά τις κρινόμενες χρήσεις λειτουργικές δαπάνες μέσω του τραπεζικού συστήματος.

10. Επειδή κατά την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων της εδώ ελεγχόμενης οντότητας διαπιστώθηκε ότι συστηματικά εντός αμέσου χρόνου εκ της εκάστοτε διενεργούμενης κατάθεσης λάμβανε χώρα σχεδόν ισόποση ανάληψη, τακτική που είχε σαν αποτέλεσμα το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού να μην μεταβάλλεται και να παραμένει μικρό έως μηδενικό, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική.

11. Επειδή, διαπιστώνεται μεγάλη απόκλιση μεταξύ των φερόμενων πωλήσεων σε σχέση με τις καταθέσεις που έχουν διενεργηθεί προς εξόφληση αυτών των συναλλαγών (πωλήσεων). Η ανωτέρω διαπίστωση ενισχύει τις ενδείξεις περί εικονικότητας των συναλλαγών, καθώς δεν συνηθίζεται στην επιχειρηματική πρακτική να διενεργούνται τέτοιου ύψους χονδρικές πωλήσεις και η εξόφληση αυτών να μην πραγματοποιείται μέσω καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς.

12. Επειδή από την παρούσα έρευνα προέκυψε η εμπλοκή/ανάμειξη στις τραπεζικές αναλήψεις – μεταφορά εμβασμάτων της εδώ ελεγχόμενης οντότητας και άρα στη διακίνηση του χρήματος προς τρίτων εταιρειών οι οποίες (εταιρείες) που λάμβαναν τα χρήματα είχαν σχεδόν όλες κοινή έδρα ενώ σε όλες συμμετείχε σαν μέλος ή διαχειριστής ο κύριος με ΑΦΜ:.....

13. Επειδή δεν καταφέραμε να εντοπίσουμε κάποιο εκπρόσωπο της εταιρείας,

Το φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ: ο οποίος είναι μέλος της ελεγχόμενης εταιρείας από 15/07/2019 μέχρι σήμερα, μετά από έρευνα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. διαπιστώσαμε ότι έχουν δηλωθεί στα στοιχεία επικοινωνίας, το mail: και ότι έχει αποβιώσει από 01/01/2020.

Το φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ: ο οποίος ήταν μέλος και διαχειριστής της ελεγχόμενης εταιρείας από 15/07/2019 μέχρι 03/09/2020, μετά από έρευνα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. διαπιστώσαμε ότι έχουν δηλωθεί στα στοιχεία επικοινωνίας, το mail: και ότι έχει αποβιώσει από 03/09/2020.

14. Επειδή δεν αποθηκεύτηκε ποτέ και δεν διακινήθηκε κανένα εμπόρευμα τουλάχιστον για τα έτη 2019-2020.

15. Επειδή, όπως αναφέρεται και παραπάνω, ότι δεν έχει στην κατοχή του επαγγελματικό αυτοκίνητο για τη μεταφορά των εμπορευμάτων, ούτε μηχανήμα έργων τα οποία είναι απαραίτητα για την εκτέλεση κατασκευαστικών εργασιών.

16. Επειδή, εμφανίζεται να συμπεριλαμβάνει στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια πώλησης – δελτία αποστολής) υλικά και εμπορεύματα τα οποία η ίδια ουδέποτε είχε αγοράσει.

17. Επειδή, για τις ελεγχόμενες χρήσεις δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και δεν προκύπτει δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ούτε δηλώσεις ΦΠΑ, δηλώσεις Φ.Μ.Υ., συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών κ.λ.π.. Από την άλλη οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα αφού έχουν δηλωθεί φορολογητέες εισροές που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και γενικά απέφυγε να εκπληρώσει τις προς το Δημόσιο υποχρεώσεις του.

18. Επειδή, δεν εκπλήρωσε καμία φορολογική του υποχρέωση και έχει εξαφανισθεί.

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ:

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

Από τα κατασχεθέντα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος, καθώς και από όσα τέθηκαν υπ' όψη του κατά την διαδικασία της αναζήτησης των στοιχείων της υπόθεσης οδηγούν στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση **δημιουργήθηκε εικονικά** με σκοπό, την έκδοση **εικονικών** φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν, με σκοπό να διευκολύνει τις λήπτριες επιχειρήσεις, ώστε να εμφανίζουν **διογκωμένα έξοδα ή προκειμένου να καλύψουν διακινήσεις προϊόντων οι οποίες έγιναν από τρίτα πρόσωπα τα οποία, είτε δεν είχαν τη δυνατότητα να εκδώσουν δικά τους φορολογικά στοιχεία είτε αρνήθηκαν την έκδοση αυτών με συνέπεια τη μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στη φορολογία Φ.Π.Α..**

Επομένως δεν διενεργήθηκαν οι φερόμενες χονδρικές πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας προς εκάστη των αντισυμβαλλομένων αυτής επιχείρηση, όπως αυτές αναλυτικά περιγράφονται στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ για κάθε ελεγχόμενη χρήση. Και αυτό διότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα τυγχάνει φορολογικώς μεν υπαρκτό πρόσωπο αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της - ήτοι δηλαδή την ελλιπή/ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, την ελλιπή υλικοτεχνική υποδομή της, το ανύπαρκτο απασχολούμενο προσωπικό της, την παντελή απουσία αγορών, ήτοι δηλαδή δεν διέθετε τα μέσα, τα υλικά και το προσωπικό - δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις στο σύνολό τους, και ως εκ τούτου συμπεραίνεται ότι τα σχετικώς εκδοθέντα από πλευράς της ελεγχόμενης οντότητας φορολογικά στοιχεία δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικώς στο σύνολό τους τελεσθείσες συναλλαγές.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω ο έλεγχος καταλήγει στο ασφαλές συμπέρασμα ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, είναι εικονικά για τα αγαθά ή υπηρεσίες που αναγράφουν.

Μετά τις παραπάνω διαπιστώσεις των ελεγκτών της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ καταλογίστηκαν στην εταιρεία **ΙΚΕ με ΑΦΜ** οι σχετικές παραβάσεις για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.»

III. Διαπιστώσεις για την εταιρεία «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ

Σύμφωνα με την από 12/08/2022 έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του ΕΛΠ και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ η ως άνω εταιρεία κρίθηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων,

για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις, κατά το έτος 2019, μεταξύ των οποίων και του προσφεύγοντος. Αναλυτικά αναφέρονται τα κάτωθι:

«Υστερα από όλα όσα προαναφέραμε προκύπτει ότι η επιχείρηση ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ με Α.Φ.Μ. είναι ανύπαρκτη κατ' ουσία φορολογικά και επαγγελματικά καθ' ότι :

1. Επειδή η ελεγχόμενη οντότητα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης των τηρούμενων από πλευράς της βιβλίων και στοιχείων - ο προσδιορισμός του πλήθους και της αξίας (καθαρής και ΦΠΑ) των διενεργηθεισών από πλευράς της κατά τ ελεγχόμενο έτος συναλλαγών (χονδρικών πωλήσεων) έλαβε χώρα με βάση τα εμφανιζόμενα στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ (τόσο της ίδιας, όσο και των αντισυμβαλλομένων αυτής) στοιχεία.

2. Επειδή κατά τον διενεργηθέντα από πλευράς μας μερικό επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η εδώ ελεγχόμενη διατηρεί μια υποτιθέμενη επαγγελματική εγκατάσταση στη σχετικώς δηλωθείσα ενώπιον της Φορολογικής Αρχής δ/νση επί της οδού, δίκως δε αυτή (η εγκατάσταση) να έχει ουσιαστικά χρησιμοποιηθεί το φορολογικό έτος 2019, και ούτε θα ήταν ικανή να ανταποκριθεί στον ιδιαίτερα υψηλό κύκλο εργασιών που φέρεται να διενεργεί.

Ειδικότερα, κατά τον σχετικό επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από την Υπηρεσία μας την 01.03.2022 ημέρα Τρίτη και ώρα 10:30 π.μ. στη διεύθυνση, η οποία μεταξύ άλλων αποτελούσε και έδρα της ελεγχόμενης εταιρείας η οποία διεύθυνση είναι και η έδρα του λογιστικού γραφείου του κ. με ΑΦΜ, ο οποίος ήταν και διαχειριστής της ελεγχόμενης εταιρείας για το διάστημα 27/03/2017-23/04/2019.

3. Επειδή προέκυψε ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν απασχόλησε το απαιτούμενο προσωπικό.

4. Επειδή η εδώ ελεγχόμενη οντότητα παρουσιάζει ελλιπή έως ανύπαρκτη οικονομική/λογιστική οργάνωση προκειμένου να παρακολουθεί τον τεράστιο αυτό όγκο των συναλλαγών (πωλήσεων) που φέρεται να διενεργεί και δεν συμμορφώνεται προς τις φορολογικές της υποχρεώσεις (δεν προβαίνει στην εξόφληση των οφειλών της), πρακτική η οποία δεν ανταποκρίνεται σε φορολογικά ειλικρινή οντότητα.

5. Επειδή, ως αναλυτικά αναφέρεται παραπάνω, κατά τη χρήση 2019 (σύμφωνα με τις σχετικώς υποβληθείσες από πλευράς της συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών) εμφανίζεται η εδώ ελεγχόμενη οντότητα να προβαίνει σε προμήθεια αγαθών/εμπορευμάτων μεγάλης αξίας από την ανύπαρκτη φορολογικά ελεγχόμενη επίσης επιχείρηση με ΑΦΜ (καθότι στη σχετική συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών φέρεται να προμηθεύεται με αγαθά/εμπορεύματα αξίας 1.154.335,55 € από τα συνολικά 1.185.774,74 € !!!).

6. Επειδή η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν εμφανίζεται να πραγματοποιεί πληρωμές μέσω του τραπεζικού συστήματος προς εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων που φέρεται να έλαβε προς τις ανωτέρω επιχειρήσεις , γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη συναλλακτική πρακτική των επιχειρήσεων, συγκεκριμένα βάσει της για την ανύπαρκτη φορολογικά ΙΚΕ με ΑΦΜ, μετά από άρση του τραπεζικού της απορρήτου διαπιστώσαμε ότι έχουν κατατεθεί 48.000,00€ από την εταιρεία ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ με την αιτιολογία, ποσά που έχουν μεγάλη διαφορά σε σχέση με τις ανωτέρω υποτιθέμενες αγορές συνολικής αξίας 1.431.376,08€.

7. Επειδή δεν πραγματοποίησε τις απαιτούμενες εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

8. Επειδή από την παρούσα έρευνα προέκυψε ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν διενεργεί κατά τις κρινόμενες χρήσεις λειτουργικές δαπάνες μέσω του τραπεζικού συστήματος.

9. Επειδή κατά την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων της εδώ ελεγχόμενης οντότητας διαπιστώθηκε ότι συστηματικά εντός αμέσου χρόνου εκ της εκάστοτε διενεργούμενης κατάθεσης λάμβανε χώρα σχεδόν ισόποση ανάληψη, τακτική που είχε σαν αποτέλεσμα το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού να μην μεταβάλλεται και να παραμένει μικρό έως μηδενικό, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική.

10. Επειδή δεν καταφέραμε να εντοπίσουμε κάποιο εκπρόσωπο της εταιρείας,

Το φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ: ο οποίος είναι μέλος της ελεγχόμενης εταιρείας από 15/07/2019 μέχρι σήμερα, μετά από έρευνα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. διαπιστώσαμε ότι έχουν δηλωθεί στα στοιχεία επικοινωνίας, το mail: και ότι έχει αποβιώσει από 01/01/2020.

Το φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ: ο οποίος ήταν μέλος και διαχειριστής της ελεγχόμενης εταιρείας από 15/07/2019 μέχρι 03/09/2020, μετά από έρευνα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. διαπιστώσαμε ότι έχουν δηλωθεί στα στοιχεία επικοινωνίας, το mail: και ότι έχει αποβιώσει από 03/09/2020.

11. Επειδή δεν αποθηκεύτηκε ποτέ και δεν διακινήθηκε κανένα εμπόρευμα τουλάχιστον για το έτος 2019.

12. Επειδή, όπως αναφέρεται και παραπάνω, ότι δεν έχει στην κατοχή του επαγγελματικό αυτοκίνητο για τη μεταφορά των εμπορευμάτων.

13. Επειδή, εμφανίζεται να συμπεριλαμβάνει στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια πώλησης – δελτία αποστολής) υλικά και εμπορεύματα τα οποία η ίδια ουδέποτε είχε αγοράσει αφού ο βασικός της προμηθευτής IKE με ΑΦΜ είναι ανύπαρκτη κατ' ουσία φορολογικά και έχει κριθεί ήδη εικονική επιχείρηση με την έκθεση με ID ΑΝΑΦΟΡΑΣ/2022

14. Επειδή, για την ελεγχόμενη χρήση δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος και δεν προκύπτει δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ούτε δηλώσεις Φ.Μ.Υ. ενώ υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ.

17. Επειδή, δεν εκπλήρωσε καμία φορολογική της υποχρέωση και έχει εξαφανισθεί.

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ :

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

Από τα κατασχεθέντα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος, καθώς και από όσα τέθηκαν υπ' όψη του κατά την διαδικασία της αναζήτησης των στοιχείων της υπόθεσης οδηγούν στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση δημιουργήθηκε εικονικά με σκοπό, την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν, με σκοπό να διευκολύνει τις λήπτριες επιχειρήσεις, ώστε να εμφανίζουν διογκωμένα έξοδα ή προκειμένου να καλύψουν διακινήσεις προϊόντων οι οποίες έγιναν από τρίτα πρόσωπα τα οποία, είτε δεν είχαν τη δυνατότητα να εκδώσουν δικά τους φορολογικά στοιχεία είτε αρνήθηκαν την έκδοση αυτών με συνέπεια τη μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στη φορολογία Φ.Π.Α..

Επομένως δεν διενεργήθηκαν οι φερόμενες χονδρικές πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας προς εκάστη των αντισυμβαλλομένων αυτής επιχείρηση, όπως αυτές αναλυτικά περιγράφονται στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ για την ελεγχόμενη χρήση. Και αυτό διότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα τυγχάνει φορολογικώς μεν υπαρκτό πρόσωπο αλλά συναλλακτικώς

ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της - ήτοι δηλαδή την ελλιπή/ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, την ελλιπή υλικοτεχνική υποδομή της, το ανύπαρκτο απασχολούμενο προσωπικό της, ήτοι δηλαδή δεν διέθετε τα μέσα, τα υλικά και το προσωπικό - δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις στο σύνολό τους, και ως εκ τούτου συμπεραίνεται ότι τα σχετικώς εκδοθέντα από πλευράς της ελεγχόμενης οντότητας φορολογικά στοιχεία δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικώς στο σύνολό τους τελεσθείσες συναλλαγές.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω ο έλεγχος καταλήγει στο ασφαλές συμπέρασμα ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε - εξέδωσε, είναι εικονικά για τα αγαθά ή υπηρεσίες που αναγράφουν.

Μετά τις παραπάνω διαπιστώσεις των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ καταλογίστηκαν στην εταιρεία ΕΠΕ με Α.Φ.Μ. οι σχετικές παραβάσεις για λήψη και για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.»

- Επειδή, περαιτέρω με το υπ' αριθ. /04-11-2022 πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτ. εισερχομένου πό το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. /08-11-2022 γίνεται συνοπτική αναφορά υπόθεσης κυκλώματος έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων εμπλεκόμενος στο οποίο είναι και ο προσφεύγων ο οποίος έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά του βιβλία εικονικά από τις προαναφερόμενες Μ ΙΚΕ.

Επειδή, οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές απέδειξαν ότι οι εκδότριες των επίμαχων στοιχείων επιχειρήσεις δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες παροχές, για τους λόγους που προαναφέρθηκαν.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό εξέταση υπόθεσης, προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τιμολόγια εκδόσεως των ως άνω επιχειρήσεων, στα έτη 2017-2019, ως κάτωθι:

α) στο φορολογικό έτος 2017, από την «.....» με ΑΦΜ, είκοσι έξι (26) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 120.655,80€ πλέον ΦΠΑ 28.957,39€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

β) στο φορολογικό έτος 2018, από την «.....» με ΑΦΜ, τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 25.200,00€ πλέον ΦΠΑ 6.048,00€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

γ) στο φορολογικό έτος 2019, από την «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ, τρία (3) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 148.000,00€ πλέον ΦΠΑ 35.520,00€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, καθώς και από την «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 45.210,00€ πλέον ΦΠΑ 10.850,40€, το οποίο κρίθηκε επίσης εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όλα τα ανωτέρω τιμολόγια είναι απολύτως νόμιμα και αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές, προσκομίζοντας προς επίρρωση των ισχυρισμών του δικαιολογητικά ως αναλυτικά αναφέρονται παρακάτω:

- Τέσσερα (4) τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας ΙΚΕ
- Ένα (1) τιμολόγιο εκδόσεως της εταιρείας ΕΠΕ

- Είκοσι έξι (26) τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας ΕΠΕ που αφορούν το έτος 2017
- Τέσσερα (4) τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας ΕΠΕ που αφορούν το έτος 2018
- Εκτυπώσεις τραπεζικών συναλλαγών των Τραπεζών και, για καταθέσεις-μεταφορές εκ μέρους του στον λογαριασμό της εταιρείας ΙΚΕ
- Εκτυπώσεις τραπεζικών συναλλαγών για καταθέσεις-μεταφορές εκ μέρους του στον λογαριασμό της εταιρείας ΕΠΕ
- Πέντε (5) προσκλήσεις της κοινοπραξίας «..... - Α.Ε.» προς τον ίδιο προκειμένου να εκδώσει τιμολόγια για να εισπράξει την αμοιβή του με αντίστοιχες πιστοποιήσεις του εκ μέρους εκτελεσμένου μέρους του έργου «.....»
- Πέντε (5) προσκλήσεις της εταιρείας «.....». προς τον ίδιο προκειμένου να εκδώσει τιμολόγια για να εισπράξει την αμοιβή του με αντίστοιχες πιστοποιήσεις του εκ μέρους εκτελεσμένου μέρους του έργου «.....»
- Την με αρ. πρωτ./31-3-2020 ανακοίνωση του Γ.Ε.Μ.Η. για τη διακοπή της λειτουργίας της εταιρείας ΙΚΕ
- Την με αρ. πρωτ./27-12-2019 ανακοίνωση του Γ.Ε.Μ.Η. για τη διακοπή της λειτουργίας της εταιρείας ΕΠΕ
- Την με αρ. πρωτ./11-12-2022 ανακοίνωση του Γ.Ε.Μ.Η. για τη διακοπή της λειτουργίας της εταιρείας ΕΠΕ
- Αντίγραφο της από 22-3-2019 (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς/2019) μεταξύ του ιδίου (ως υπεργολάβου) και της αναδόχου Κοινοπραξίας «..... - Α.Ε.», με την οποία του ανατέθηκε ηλεκτρολογικό έργο στο
- Αντίγραφο της από 24-4-2018 (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς/2018) μεταξύ του ιδίου (ως υπεργολάβου) και της αναδόχου εταιρείας «..... », με την οποία του ανατέθηκε ηλεκτρολογικό έργο στο κεντρικό κτίριο του
- Αντίγραφο της από 15-6-2017 (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς/2017) μεταξύ του ιδίου (ως υπεργολάβου) και της αναδόχου Κοινοπραξίας «..... Α.Ε.», με την οποία του ανατέθηκε ηλεκτρολογικό έργο στο
- Αντίγραφο της από 20-12-2019 (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς/2020) μεταξύ του ιδίου (ως υπεργολάβου) και της αναδόχου εταιρείας «..... », με την οποία του ανατέθηκε ηλεκτρολογικό έργο στο κεντρικό κτίριο του

Επειδή, σύμφωνα με την με ID εισερχ./31-10-2023 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρονται τα εξής:

- Σχετικά με τα τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας ΜΟΝ. ΕΠΕ (σελ. 25 της Έκθεσης)

«Για τις παραπάνω καταχωρήσεις στα βιβλία αν και ζητήθηκε με την διαδικασία του αρ. του ΚΦΔ να προσκομισθούν στοιχεία σχετικά με εργασίες στο και το νέο Νοσοκομείο όπως οι συμβάσεις, οι επιμετρήσεις των εκτελεσθεισών εργασιών από τον επιβλέποντα μηχανικό, από τις οποίες να προκύπτει αναλυτικά, κατά τμήμα του έργου, το είδος των εργασιών κατά ποσότητα και μονάδα μέτρησης, καθώς και οι λοιπές μελέτες που προβλέπουν την χρήση των αγορασθέντων υλικών και παροχής των υπηρεσιών ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίθηκε.

Τα ποσά των παραπάνω εικονικών τιμολογίων δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στο Εισόδημα και στο ΦΠΑ καθώς σύμφωνα με την περίπτ. β του άρθρου 22 του ΚΦΕ και την περίπτ. β της

παρ. 1 του αρ 32 του ΦΠΑ, έκπτωση δαπανών και δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο.»

- Σχετικά με τα τιμολόγια εκδόσεως των εταιρειών ΙΚΕ και ΕΠΕ (σελ. 35 της Έκθεσης)

«Για τις εργασίες/υλικά που περιγράφονται στα παραπάνω τιμολόγια, αν και ζητήθηκε με την διαδικασία του αρ 28 του ΚΦΔ να προσκομισθούν στοιχεία σχετικά με αναθέσεις εργασιών στο νέο Νοσοκομείο όπως οι συμβάσεις, οι επιμετρήσεις των εκτελεσθεισών εργασιών από τον επιβλέποντα μηχανικό, από τις οποίες να προκύπτει αναλυτικά, κατά τμήμα του έργου, το είδος των εργασιών κατά ποσότητα και μονάδα μέτρησης, καθώς και οι λοιπές μελέτες που προβλέπουν την χρήση των αγορασθέντων υλικών, ουδέν προσκομίστηκε.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

α) τα πορίσματα των από 06/07/2022 και 12/08/2022 εκθέσεων της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου Κρήτης για τις εκδότριες αντίστοιχα ΙΚΕ με ΑΦΜ και ΙΚΕ με ΑΦΜ, στα οποία αναφέρονται ότι οι προαναφερόμενες είναι μεν φορολογικώς υπαρκτές αλλά ενόψει των επιχειρηματικών τους δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών τους, δεν ήταν δυνατόν να είναι σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες πωλήσει ά υλών και παροχές υπηρεσιών και

β) το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος, φέρων το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών και της καλής του πίστης δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι έγιναν οι αγορές των ά υλών ή ότι εκτελέστηκαν οι εργασίες, ορθώς, βασίμως και πλήρως αιτιολογημένως δεν αναγνώρισε τα ποσά των παραπάνω εικονικών τιμολογίων προς έκπτωση στο ΦΠΑ, καθώς σύμφωνα με την περίπτ. β της παρ. 1 του αρ 32 του ΦΠΑ, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο, ούτε προς έκπτωση στο εισόδημα, καθώς σύμφωνα με την περίπτωση β του αρ 22 του ΚΦΕ έκπτωση των δαπανών επιτρέπεται εφόσον αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή.»

Επειδή, σύμφωνα με τα από 15/06/2017 και 22/03/2019 ιδιωτικά συμφωνητικά υπεργολαβίας με ημερομηνία έναρξης 20/06/2017 και 03/04/2019 αντίστοιχα, ο προσφεύγων ορίστηκε υπεργολάβος και η εταιρεία «..... - Α.Ε.» εργοδότης για την εκτέλεση ηλεκτρολογικών εργασιών στο Αντίστοιχα με τα από 24/04/2018 και 20/12/2019 ιδιωτικά συμφωνητικά υπεργολαβίας με ημερομηνία έναρξης 27/04/2018 και 20/12/2019 αντίστοιχα, ο προσφεύγων ορίστηκε υπεργολάβος και η εταιρεία «.....» εργοδότης για την εκτέλεση ηλεκτρολογικών εργασιών στο κεντρικό κτίριο του Ιδρύματος. Στα εν λόγω ιδιωτικά συμφωνητικά αναφέρεται ρητά ότι: «Απαγορεύεται στον Υπεργολάβο, με ποινή άμεσης έκπτωσης, να εκχωρήσει άμεσα ή έμμεσα, μερικά ή ολικά την εργασία που ανέλαβε, σε άλλο πρόσωπο ή Εταιρεία. Απαγορεύεται επίσης στον Υπεργολάβο να εκχωρήσει οποιοδήποτε δικαίωμά του που πηγάζει από την παρούσα σύμβαση, συμπεριλαμβανομένου του εργολαβικού ανταλλάγματος, ή να ενεχυριάσει αυτό προς οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο φυσικό ή νομικό, ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου, χωρίς την προηγούμενη ρητή έγγραφη συναίνεση του Εργοδότη. Οποιαδήποτε εκχώρηση ή ενεχυρίαση, κατά παράβαση της προαναφερόμενης απαγόρευσης, είναι απολύτως άκυρη και ουδεμία υποχρέωση ή δέσμευση συνεπάγεται για τον Εργοδότη.»

Επειδή, με βάση τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει η εκτέλεση ηλεκτρολογικών εργασιών στο Νέο Γενικό Νοσοκομείο, πλην όμως (σύμφωνα και με τις προαναφερθείσες

εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου) οι συγκεκριμένοι εκδότες των φορολογικών στοιχείων είναι αδύνατο να έχουν πραγματοποιήσει τις εργασίες που περιγράφονται σε αυτά. Συνεπώς τα στοιχεία εκδόθηκαν από συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο. Περαιτέρω, ο προσφεύγων λειτούργησε κακόπιστα, διότι κατά την πάγια νομολογία, δε νοείται η καλή πίστη του λήπτη φορολογικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός αν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (αποφάσεις ΣτΕ 506/2012, 1184, 1126/2010). Γεγονός που δε συνέβη καθώς δεν προσκόμισε συμβάσεις με τις εκδότριες επιχειρήσεις, επιμετρήσεις των εκτελεσθεισών εργασιών από τον επιβλέποντα μηχανικό, από τις οποίες να προκύπτει αναλυτικά, κατά τμήμα του έργου, το είδος των εργασιών κατά ποσότητα και μονάδα μέτρησης, καθώς και λοιπές μελέτες που προβλέπουν την χρήση των αγορασθέντων υλικών. Το συμπέρασμα αυτό ενισχύεται και από το γεγονός ότι δεν υπήρξε πλήρης εξόφληση με τραπεζικό μέσο. Συγκεκριμένα α) για τις συναλλαγές με την εταιρεία IKE, επί συνόλου 183.520,00€ εξοφλήθηκε, με βάση τα προσκομισθέντα στοιχεία, με τραπεζικό μέσο το ποσό των 73.740,00€, β) για τις συναλλαγές με την εταιρεία ΕΠΕ, επί συνόλου 180.861,19€ εξοφλήθηκε, με βάση τα προσκομισθέντα στοιχεία, με τραπεζικό μέσο το ποσό των 88.048,00€ ενώ γ) για τις συναλλαγές με την εταιρεία Μ ΙΚΕ δεν προσκομίζεται κανένα αποδεικτικό εξόφλησης.

Επειδή, οι εκδότριες των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις «..... ΕΥΘΥΝΗΣ» με ΑΦΜ, «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ και «..... Μ ΙΚΕ» με ΑΦΜ, ήταν κατά τα υπό κρίση έτη φορολογικά μεν υπαρκτές, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτες, και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων ως λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού και των φερόμενων ως εκδοτών, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τις εκθέσεις ελέγχου, προκύπτει ότι οι εκδότριες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις ήταν φορολογικά υπαρκτές πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες, για τους λόγους που αναλυτικά καταγράφηκαν ανωτέρω, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, έστω και από άλλη επιχείρηση (εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη). Συνεπώς, δεδομένου ότι πρόκειται για ανύπαρκτη συναλλαγή, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 1184, ΣτΕ 1126/2010, 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).

Ως προς τις δαπάνες μισθοδοσίας

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένως δεν συμπεριελήφθη στις δαπάνες της επιχείρησής του ολόκληρη η μισθολογική δαπάνη των φορολογικών ετών 2017-2019, παρά μόνο η δαπάνη των ασφαλιστικών εισφορών, προσκομίζοντας διαφάνεια περιέχουσα

καταστάσεις εργαζομένων του, συμβάσεις με αυτούς, αποδείξεις εξόφλησης των μισθών και επιδομάτων τους καθώς και, ενδεικτικά, κίνηση του υπ' αριθ. όπου σημειώνονται καταβολές στους εργαζομένους του με αιτιολογίες «δώρο Χριστουγ.», «εξοφλ. Οκτωβ. 2019», «επίδομα αδείας 2019», «εκαθ. Νοεμ. 2019» κλπ.

Επειδή, σύμφωνα με την με ID εισερχ. /31-10-2023 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρονται τα εξής:

«Τέλος, κατά το άρθρο 23 Ν. 4172/2013, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, δεν εκπίπτουν, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. Συνεπώς ορθώς, βασίμως και πλήρως αιτιολογημένως, ο έλεγχος όσον αφορά το μισθοδοτικό κόστος απεδέχθη δεκτό μόνο το σκέλος που αφορά την εξόφληση των ασφαλιστικών εισφορών, δεδομένης της μη προσκόμισης εκ μέρους του προσφεύγοντος στοιχείων εξόφλησης των μισθοδοτούμενων με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, ενώ περαιτέρω, αφενός οι προσκομισθείσες «εξοφλητικές αποδείξεις μισθοδοσίας», δεν φέρουν την υπογραφή των εργαζομένων και αφετέρου, τα προσκομιζόμενα αντίγραφα κίνησης τραπεζικών λογαριασμών, αναγράφουν αόριστες αιτιολογίες που δεν δύνανται να αποτελέσουν ισχυρό αποδεικτικό ταυτοποίησης καταβολών σε συγκεκριμένα πρόσωπα/εργαζομένους, π.χ. «έναντι..., δώρο χριστουγέννων..., επίδομα αδείας...».

Ως προς τις λογιστικές διαφορές της πληρωμής τιμολογίων χωρίς χρήση τραπεζικού μέσου

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε. «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: ... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/2014:

«10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισμοσύνη τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.»

Επειδή, δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο οι παρακάτω δαπάνες καθαρής αξίας **105.000,00€**, γιατί δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά ότι η εξόφλησή τους έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, όπως ορίζεται στην περίπτωση β' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.:

α/α	Ημ/νια	Αρ. Τιμ.	Αιτιολογία	Καθ. Αξία	ΦΠΑ
1	01/01/2018	ΤΑΓ ...		15.000,00	3.600,00
2	26/05/2018	ΤΑΓ ...	ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΒΑΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟ 25/05/2018 ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΑΝΑΛΗΨΗΣ ΕΡΓΟΥ	15.000,00	3.600,00
3	31/05/2018	ΤΑΓ ...	ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΒΑΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟ 25/05/2018 ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΑΝΑΛΗΨΗΣ ΕΡΓΟΥ ΓΙΑ ΤΟ	15.000,00	3.600,00
4	04/06/2018	ΤΑΓ	ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΒΑΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟ 25/05/2018 ΣΥΜΒΑΣΗΣ	15.000,00	3.600,00

			ΑΝΑΛΗΨΗΣ ΕΡΓΟΥ ΓΙΑ ΤΟ		
5	12/06/2018	ΤΑΓ ...	ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΒΑΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟ 25/05/2018 ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΑΝΑΛΗΨΗΣ ΕΡΓΟΥ ΓΙΑ ΤΟ	15.000,00	3.600,00
6	21/06/2018	ΤΑΓ ...	ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΒΑΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟ 25/05/2018 ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΑΝΑΛΗΨΗΣ ΕΡΓΟΥ ΓΙΑ ΤΟ	15.000,00	3.600,00
7	29/06/2018	ΤΑΓ ...	ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΒΑΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟ 25/05/2018 ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΑΝΑΛΗΨΗΣ ΕΡΓΟΥ ΓΙΑ ΤΟ	15.000,00	3.600,00
				105.000,00	25.200,00

Για τις εν λόγω δαπάνες προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα πρωτότυπα τιμολόγια (πλην του πρώτου καταχωρημένου) εκδόσεως της εταιρείας **ΙΚΕ με ΑΦΜ** και δύο συμβάσεις (με εργοδότη τον προσφεύγοντα και ανάδοχο την) οι οποίες αφορούν παρεχόμενες υπηρεσίες στο και στο, οι οποίες δεν έχουν κατατεθεί στην αρμόδια Φορολογική Αρχή. Από την επισκόπηση των τιμολογίων που προσκομίσθηκαν στον αρχικό έλεγχο διαπιστώθηκε ότι όλα έχουν εκδοθεί στο όνομα και τα ΤΑΓ .../12-06-2018 και ΤΑΓ .../29-06-2018 είναι ακυρωτικά σημειώματα και όχι τιμολόγια παροχής υπηρεσιών. Κατά το στάδιο της προσφυγής προσκομίσθηκαν επιπλέον τα υπ' αριθ. .../26-05-2018, .../31-05-2018 και .../04-06-2018 ακυρωτικά τιμολόγια. Εξοφλήσεις δεν προσκομίσθηκαν.

Επειδή, από τον προσφεύγοντα δεν προσκομίζονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, κρίνεται ότι, ορθά η ελεγκτική αρχή απέρριψε τις ανωτέρω δαπάνες ως λογιστικές διαφορές, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε..

Επειδή, παρομοίως δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο οι παρακάτω δαπάνες καθαρής αξίας **65.690,00€**, γιατί δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά ότι η εξόφλησή τους έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, όπως ορίζεται στην περίπτωση β' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.:

α/α	Ημ/νία	Αρ. Τιμ.	Αιτιολογία	Καθ. Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
1	04/03/2019	ΤΑΓ		8.110,00	1.946,40	10.056,40
2	11/03/2019	ΤΑΓ		9.090,00	2.181,60	11.271,60
3	20/03/2019	ΤΑΓ		8.245,00	1.978,80	10.223,80
4	02/04/2019	ΤΑΓ		11.185,00	2.684,40	13.869,40
5	15/04/2019	ΤΑΓ		10.020,00	2.404,80	12.424,80
6	22/04/2019	ΤΑΓ		9.090,00	2.181,60	11.271,60
7	21/05/2019	ΤΑΓ		9.950,00	2.388,00	12.338,00
				65.690,00	15.765,60	81.455,60

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει τα ανωτέρω επτά (7) τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας **ΙΚΕ** καθώς και εκτυπώσεις τραπεζικών συναλλαγών με συνημμένες αποδείξεις είσπραξης από την εισπράξασα εταιρεία, με τις οποίες φέρεται να κατέβαλε τα εκ μέρους του οφειλόμενα ως εξής:

Ημ/νία	Ποσό
3/5/2019	16.000,00€
28/5/2019	15.551,80€
19/7/2019	3.000,00€
30/7/2019	10.000,00€
31/7/2019	12.000,00€

17/9/2019	4.000,00€
17/9/2019	8.000,00€
Σύνολο	68.551,80€

Επειδή, η ελεγκτική υπηρεσία (3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) δεν είχε τα ανωτέρω στοιχεία στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη των από 20.09.2023 και 25/09/2023 εκθέσεων ελέγχου, κρίθηκε από την υπηρεσία μας ότι χρήζουν περαιτέρω αξιολόγησης. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η με αριθ./29.01.2024 **Πράξη Αναπομπής** του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας προκειμένου να γίνει συμπληρωματικός έλεγχος βάσει των νέων στοιχείων και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών. Επίσης η Υπηρεσία μας απέστειλε στον προσφεύγοντα την με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ/15-02-2024 «Κλήση σε προφορική ακρόαση» προκειμένου ο προσφεύγων να εκθέσει τυχόν περαιτέρω απόψεις του σχετικά με τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή, για την απόδειξη των προβαλλόμενων σε αυτήν λόγων.

Σε εκτέλεση της ως άνω αναπομπής της υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με το υπόμνημα και μας διαβίβασε το με ID εισερχ./12-02-2024 **σημείωμα συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων**, στο οποίο αναφέρονται τα ακόλουθα:

«**ΕΠΙ ΤΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΤΗΣ** **ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ ΜΕ**
Κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσκομίσθηκαν όλα τα τιμολόγια καθώς και τα αποδεικτικά εντολών μεταφοράς προς την προμηθεύτρια
Εξετάζοντας το φορολογικό προφίλ της προμηθεύτριας προέκυψε ότι:

- Συστάθηκε την 29/08/2018 με κεφάλαιο 5.000,00 € δηλώνοντας πλήθος ασύνδετων μεταξύ τους ΚΑΔ.

[...]

- Από τις υπ' αριθ./27-05-2018 και/27-05-2018 δηλώσεις μίσθωσης ακίνητης περιουσίας μεταξύ του (μοναδικού εταίρου) και των με ΑΦΜ και με ΑΦΜ προκύπτει ότι έδρα της δηλώθηκε κατοικία/διαμέρισμα 1ου ορόφου με ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης την 27/05/2018 και λύσης την 24/06/2019, κατόπιν βίαιης αποβολής με την υπ' αριθ./24-06-2019 έκθεση δικαστικών επιμελητών σε εκτέλεση της/2019 διαταγής απόδοσης μισθίου.

- Από την με αριθ./26-11-2018 δήλωση επαγγελματικής/εμπορικής μίσθωσης με ιδιοκτήτη τον με ΑΦΜ προκύπτει να ενοικιάστηκε μη ηλεκτροδοτούμενη αποθήκη υπογείου, εμβαδού 70,00 τμ με διάρκεια μίσθωσης από 26/11/2018 έως 30/11/2021 χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση μεταβολής στα μητρώα της ΑΑΔΕ.

- Υπέβαλλε περιοδικές δηλώσεις με ποσά για δεκατρείς μήνες, από 29/08/2018 έως 31/08/2019 δηλώνοντας ιδιαίτερα υψηλούς τζίρους για μια πρωτοεμφανιζόμενη στην αγορά επιχείρηση, με ωστόσο ιδιαίτερα χαμηλά ποσά απόδοσης ΦΠΑ. Αξιοσημείωτο είναι ότι ήδη πριν της ενοικίαση της αποθήκης δήλωνε τζίρους εκατομμυρίων.

[...]

- Προσωρινή φόρου μισθωτών άρχισε να υποβάλλει κυρίως από την 11/06/2020 και ενώ είχε σταματήσει από τον 8ο του 2019 να δηλώνει εκροές.

[...]

- Δεν βρέθηκε να έχει ιδιόκτητο φορτηγό.

- Από την αναζήτηση των δηλώσεων πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ) του φορολογικού 2019 βρέθηκε η να έχει δηλώσει έσοδα 17.846.753,28 €, έξοδα 17.240.134,09 € με προμηθευτές της μεταξύ άλλων α) τον υπήκοο με ΑΦΜ από τον οποίο έλαβε 2.485 τιμολόγια καθαρής αξίας 15.036.400,00 και β) την ΙΚΕ με ΑΦΜ από την οποία έλαβε 570 τιμολόγια καθαρής αξίας 2.165.400,00 €. Να σημειωθεί ότι για τους δύο προαναφερόμενους έχει διενεργηθεί απενεργοποίηση ΑΦΜ.

Από την συνεκτίμηση όλων των παραπάνω και ιδίως από το γεγονός ότι οι προμηθεύτριες της ήταν ανύπαρκτες επιχειρήσεις αλλά και από την διαπίστωση ότι καμία από τις ελάχιστες προμηθεύτριες που είχε, δεν είχε ως δηλωμένο ΚΑΔ την εμπορία ηλεκτρολογικού υλικού, **τεκμαίρεται ότι τα ληφθέντα από τον προσφεύγοντα τιμολόγια, εκδόσεως της με περιγραφόμενα είδη τους, δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές.»**

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλε πλήθος στοιχείων, τα οποία κρίθηκαν ως νέα, καθόσον δεν ήταν στη διάθεση του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής κατά τη διενέργεια του ελέγχου και επομένως δεν ήταν δυνατό να ληφθούν υπόψη πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Προς τούτο η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προκειμένου να γίνει συμπληρωματικός έλεγχος βάσει των νέων στοιχείων και να μας αποσταλεί σχετικό πόρισμα.

Επειδή, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /29-01-2024 Πράξης Αναπομπής της Υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή, εξέτασε τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και αποφάνθηκε στο με ID εισερχ. /12-02-2024 σημείωμα συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων ότι τα ληφθέντα από τον προσφεύγοντα τιμολόγια, εκδόσεως της με περιγραφόμενα είδη τους, δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές, **κρίνοντάς τα εικονικά**, χωρίς ωστόσο να παρέχει στον προσφεύγοντα τη δυνατότητα παροχής εξηγήσεων ως προς τα νέα δεδομένα, με αποτέλεσμα ο προσφεύγων να στερηθεί του δικαιώματός του να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του και να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία προς αιτιολόγηση των ισχυρισμών του.

Κατά συνέπεια, η εν λόγω παράλειψη, ως προς το γεγονός ότι ο έλεγχος διαφοροποίησε την αρχική του θέση, όπως αυτή είχε διατυπωθεί στις από 25/09/2023 Εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ΕΛΠ, στερώντας από τον προσφεύγοντα τη δυνατότητα αντίκρουσης των ισχυρισμών του, καθιστά τις από 25/09/2023 εκθέσεις ελέγχου και τις συμπροσβαλλόμενες με αυτές πράξεις, **όσον αφορά το φορολογικό έτος 2019**, πλημμελώς αιτιολογημένες και ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36§1,2 του Κ.Φ.Δ, ορίζεται ότι:

«**1) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.**

2) Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά» και με τις διατάξεις του άρθρου 63§6 του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, για τα φορολογικά έτη **2017-2018**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης **20/09/2023** Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ε.Λ.Π., Φορολογίας Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αντιθέτως, όσον αφορά το φορολογικό έτος **2019** η από 25/9/2023 Έκθεση ελέγχου και οι προσβαλλόμενες με αυτήν πράξεις κρίνονται τυπικά πλημμελείς και ακυρωτέες, προκειμένου η φορολογική αρχή να ενεργήσει εκ νέου, και να εκδώσει νέες πράξεις λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης, όπως αυτά προσδιορισθούν, αφού τηρηθούν οι προβλεπόμενες διαδικασίες του άρθρου 28 και 64 του ΚΦΔ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 24-10-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **Α.Φ.Μ.**, και συγκεκριμένα:

Α) την επικύρωση των:

- 1) Υπ' αριθμ. / **20.09.2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α./** Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2017 – 31.12.17**, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
- 2) Υπ' αριθμ. / **20.09.2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α./** Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου **01.01.2018 – 31.12.2018** του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
- 3) Υπ' αριθμ. / **20.09.2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος/** Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2017**, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
- 4) Υπ' αριθμ. / **20.09.2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α./** Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2018**, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Β) την ακύρωση των:

5) Υπ' αριθμ./ 25-09-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, βάσει του ανωτέρου σκεπτικού.

6) Υπ' αριθμ./25-09-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, βάσει του ανωτέρου σκεπτικού.

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

1. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/20-09-2023) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2017

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

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	66.292,20 €	66.292,20 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	33.146,10 €	33.146,10 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	99.438,30 €	99.438,30 €

2. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/20-09-2023) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2018

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

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	41.173,51 €	41.173,51 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	20.586,76 €	20.586,76 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	61.760,27 €	61.760,27 €

3. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/20-09-2023) Φορ. Έτους 2017

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

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	129.312,75 €	129.312,75 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	64.656,38 €	64.656,38 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	26.413,75 €	26.413,75 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	220.382,88 €	220.382,88 €

4. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/20-09-2023) Φορ. Έτους 2018

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

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	89.989,30 €	89.989,30 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	44.994,65 €	44.994,65 €

Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	17.512,56 €	17.512,56 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	152.496,52 €	152.496,52 €

5. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/25-09-2023) Φορ. Έτους 2019

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

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	157.791,67 €	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	78.895,84 €	0,00
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	33.572,02 €	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	270.259,53 €	0,00

6. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/25-09-2023) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2019

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

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	75.991,65 €	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	37.995,83 €	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	113.987,48 €	0,00

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ**

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.