



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/03/2024

Αριθμός Απόφασης: 616

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

4. Την από 17/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΧΑΝΙΩΝ, επί της οδού, Τ.Κ., κατά: α) της υπ' αριθ. /17-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αριθ. /17-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17/11/2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

(α) Με την υπ' αριθ. /17-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 2.464.78€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας, ποσού 1.232.39€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 452,28€, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό 4.149,45€, λόγω λήψης και καταχώρησης στα βιβλία του ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, συνολικής καθαρής αξίας 9.069,40€, εκδόσεως της επιχείρησης ΕΕ, ΑΦΜ

(β) Με την υπ' αριθ. /17-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 2.200,65€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 1.100,32€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 3.300,97€, λόγω λήψης και καταχώρησης στα βιβλία του ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, συνολικής καθαρής αξίας 9.069,40€, εκδόσεως της επιχείρησης ΕΕ, ΑΦΜ

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμό /11-07-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με αντικείμενο εργασιών «.....», για τα φορολογικά έτη 2017-2018. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΞ2023/30-06-2023 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ/ Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΛΑΜΙΑΣ) (εισερχόμενο έγγραφο Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ αρ. πρωτ. /07-07-2023), με συνημμένη την από 24/12/2021, έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ΚΦΔ, σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε έλεγχος - έρευνα στην επιχείρηση Ε.Ε., ΑΦΜ, η οποία κρίθηκε ως εκδότης εικονικών τιμολογίων για τις χρήσεις 2017-2020. Μεταξύ των ληπτών είναι και ο προσφεύγων.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε στο φορολογικό έτος 2018, ένα (1) φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 9.069,40€ πλέον ΦΠΑ 2.176,65€, το οποίο κρίθηκε εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε το υπ' αριθ./2023 ΣΔΕ-Κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, με αριθ./21-08-2023 και/21-08-2023 αντίστοιχα, φορολογικού έτους 2018.

Σε απάντηση του ως άνω υπ' αριθ./2023 ΣΔΕ και των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018, ο ελεγχόμενος με το υπ' αριθ. πρωτ./29-09-2023 υπόμνημά του, υπέβαλε τις ενστάσεις του ως προς την προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ σχετικά με τη μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του ΚΦΔ.

Κατόπιν των ανωτέρω, συντάχθηκαν οι από 17/10/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

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

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν από αοριστία διότι δεν αναφέρεται σε αυτές ο αριθμός της πράξης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ από την οποία να προκύπτουν οι λόγοι για τους οποίους επιβλήθηκαν σε βάρος του τα ανωτέρω ποσά.
- Εσφαλμένα η Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ ισχυρίζεται ότι αρνήθηκε να προσκομίσει στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του ενώ γνώριζε ότι είχαν κατασχεθεί εις χείρας του από την ίδια.
- Εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε ότι τιμολόγια δαπανών αξίας 9.069,40€ είναι εικονικά με την αιτιολογία ότι ο προμηθευτής είχε αγοράσει εμπορεύματα από επιχειρήσεις που εξέδιδαν εικονικά τιμολόγια χωρίς να διευκρινίζεται πόσα και ποια τιμολόγια είχε δεχθεί ο προμηθευτής ούτε εάν στα τιμολόγια αυτά περιλαμβάνονται τα εμπορεύματα τα οποία πωλήθηκαν στη συνέχεια σε εκείνον.
- Τα τιμολόγια της εταιρείας Ε.Ε. είναι πραγματικά καθώς τα εμπορεύματα αγοράστηκαν και παραλήφθηκαν από εκείνον, ενώ η αξία τους εξοφλήθηκε νόμιμα. Επίσης, ο εν λόγω προμηθευτής είχε επαγγελματική εγκατάσταση και αριθμό φορολογικού μητρώου τον οποίο είχε λάβει από τη Δ.Ο.Υ.. Περαιτέρω, σύμφωνα με τη νομολογία, εφόσον ο πωλητής έχει επαγγελματική εγκατάσταση και ΑΦΜ, η Φορολογική αρχή οφείλει να αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων. Άλλωστε ο προσφεύγων δεν θα μπορούσε να γνωρίζει από ποια εταιρεία είχε αγοράσει ο προμηθευτής του, τα εμπορεύματα που του πούλησε.
- Ως καλής πίστης αγοραστής, ο προσφεύγων προμηθεύτηκε εμπορεύματα από το κατάστημα της πωλήτριας εταιρείας, το οποίο λειτουργούσε νόμιμα σε επαγγελματική εγκατάσταση και δεν είχε την υποχρέωση να γνωρίζει εάν η πωλήτρια είχε αποδώσει τον ΦΠΑ των εκδοθέντων προς εκείνον τιμολογίων αξίας 9.069,40€.
- Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, κατά παράβαση των αρχών της καλής πίστης και των συναλλακτικών ηθών, επέβαλε σε βάρος του τα ανωτέρω ποσά φόρων, άνευ προηγούμενου ελέγχου του προμηθευτή του, πράγμα που ηδύνατο να πράξει και κατά συνέπεια δέχθηκε αυθαίρετα ότι ήταν λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Επίσης, εσφαλμένα εκδόθηκε η υπ' αριθ./17-10-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και του καταλογίσθηκε το ποσό των 3.300,97€ δεδομένου ότι αφ' ενός το τιμολόγιο των 9.069,40€ ήταν πραγματικής εμπορικής συναλλαγής και αφ' ετέρου απέδωσε τον αναλογούντα ΦΠΑ ποσού 2.176,65€ στον προμηθευτή του, επομένως νόμιμα αφαίρεσε το ποσό των ως άνω εισροών από τις εκροές της οικείας φορολογικής περιόδου καθώς διαφορετικά θα είχε επιβαρυνθεί τον ΦΠΑ δύο φορές.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. [...] 3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ αναφέρει ότι αρνήθηκε να προσκομίσει στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του, ενώ γνώριζε ότι είχαν κατασχεθεί εις χείρας του από την ίδια.

Επειδή, σύμφωνα με την από 24/12/2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ΚΦΔ, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ/ Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΛΑΜΙΑΣ), διενεργήθηκαν δειγματοπληπτικοί διασταυρωτικοί έλεγχοι σε πλήθος των αντισυμβαλλόμενων της εκδότριας Ε.Ε., στα πλαίσια των οποίων εντοπίστηκε και κατασχέθηκε αντίστοιχα

πλήθος φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της ως άνω ελεγχόμενης εταιρείας, μεταξύ των οποίων και τα τιμολόγια που είχε λάβει ο προσφεύγων.

Επειδή, στις από 17/10/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, αναφέρεται ότι φορολογούμενος δεν είχε προσκομίσει τα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία των ελεγχόμενων χρήσεων, τα φορολογικά στοιχεία αγορών από την εταιρεία Ε.Ε. καθώς και τα αποδεικτικά εξόφλησης των εν λόγω παραστατικών, κατόπιν του από υπ' αριθ. πρωτ./26-07-2023 αιτήματος παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ. Περαιτέρω αναφέρεται ότι τα απλογραφικά βιβλία εστάλησαν από τον προσφεύγοντα, μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: [...] Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί

από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο [...].».

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012), το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας,

ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, στο υπ' αριθ. πρωτ.ΕΞ2023/30-06-2023 πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ/Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΛΑΜΙΑΣ) και τη συνημμένη έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ΚΦΔ, με ημερομηνία θεώρησης 24/12/2021, οι διατυπώσεις και τα πορίσματα της οποίας έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, αναφέρεται ότι η εταιρεία Ε.Ε., ΑΦΜ κρίθηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων και κατά το έτος 2018 εξέδωσε 3.385 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.868.202,64€, για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, κατά παράβαση των αρ. 1, 3, 5, 8, 9 και 15 παρ. 2 του ν. 4308/14 και του άρθρου 66 του ΚΦΔ.

Επειδή, από τα στοιχεία του υπό εξέταση φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων παρέλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του ένα (1) τιμολόγιο εκδόσεως της ως άνω επιχείρησης, στο έτος 2018, συνολικής αξίας 9.069,40€. Το εν λόγω τιμολόγιο έχει ληφθεί υπόψη στην υποβληθείσα δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, του οικείου φορολογικού έτους, μειώνοντας ισόποσα τα φορολογητέα κέρδη. Περαιτέρω, η αξία του ως άνω τιμολογίου έχει συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018 με συνέπεια την έκπτωση ΦΠΑ εισροών ποσού 2.176,65€.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ως άνω συναλλαγή είναι πραγματική καθώς ο προμηθευτής είχε επαγγελματική εγκατάσταση και αριθμό φορολογικού μητρώου τον οποίο είχε λάβει από τη Δ.Ο.Υ. τα αγορασθέντα είδη και παρελήφθησαν και η αξία τους εξοφλήθηκε νόμιμα. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος αόριστα κρίνει εικονικές τις αγορές της εκδότριας εταιρείας χωρίς να διευκρινίζει αν στα τιμολόγια αγορών της περιλαμβάνονται και τα εμπορεύματα τα οποία πωλήθηκαν στη συνέχεια σε εκείνον.

Επειδή, σύμφωνα με την από 24/12/2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ΚΦΔ, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ/ Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΛΑΜΙΑΣ), η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, η επιχείρηση ΣΙΑ Ε.Ε., ΑΦΜ, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τον προσφεύγοντα.

Ειδικότερα στην ως άνω έκθεση αναφέρονται τα εξής:

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

[...]

- Επειδή, εν προκειμένω, ο παρόν έλεγχος διενεργήθηκε λαμβάνοντας υπόψη, ως προελέχθη, τα δεδομένα που εν ευρεία έννοια στην ενότητα 3.3. της παρούσας εκθέσεως εκτίθενται και λεπτομερώς στις μετέπειτα ενότητες της παρούσας εκθέσεως περιγράφονται, προκειμένου να τα συνεκτιμήσει και να τα αξιολογήσει και ως εκ τούτου να καταλήξει αντικειμενικά και με ασφάλεια στις κάτωθι λεπτομερώς περιγραφόμενες διαπιστώσεις.
- Επειδή η ελεγχόμενη οντότητα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης των τηρούμενων από πλευράς της βιβλίων και στοιχείων - παρότι μάλιστα τούτο της ζητήθηκε επανειλημμένως, κατόπιν νόμιμης κοινοποίησης σ' αυτήν

σχετικών Προσκλήσεων τόσο από πλευράς της Υπηρεσίας μας, όσο και από πλευράς έτερης Υπηρεσίας της Φορολογικής Αρχής (βλ. ανωτέρω πεδίο «Συμπληρωματικά στοιχεία») και παρότι καταλογίστηκε σε βάρος της η αντίστοιχη παράβαση -, και άρα ο προσδιορισμός του πλήθους και της αξίας (καθαρής και ΦΠΑ) των διενεργηθεισών από πλευράς της κατά τα ελεγχόμενά έτη συναλλαγών (προμηθειών και χονδρικών πωλήσεων) έλαβε χώρα με βάση τα εμφανιζόμενα στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ (τόσο της ίδιας, όσο και των αντισυμβαλλομένων αυτής, υπολογιζομένων των σχετικών αποκλίσεων) στοιχεία, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση μας στα πλαίσια διενέργειας δειγματοληπτικών διασταυρωτικών ελέγχων (ήτοι διαπιστώθηκε η ύπαρξη πλήθους φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εδώ ελεγχόμενης οντότητας κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, τα οποία όμως δεν εμπεριέχονταν στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ τόσο της εδώ ελεγχόμενης οντότητας, όσο και των αντισυμβαλλομένων αυτής).

- Επειδή από την παρούσα έρευνα προέκυψε ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα, που εδρεύει σύμφωνα με τα πληροφοριακά στοιχεία της Α.Α.Δ.Ε. στην Αθήνα (στην οδό αρ., Τ.Κ.), διατηρεί στην εν λόγω δ/νση μία ανεπαρκή έως ανύπαρκτη επαγγελματική εγκατάσταση, δίχως αυτή να ανταποκρίνεται στη συνήθη εικόνα κι εν γένει λειτουργία ομοειδών επιχειρήσεων, ήτοι δηλαδή πρόκειται για μία επιχείρηση στερούμενη στοιχειώδους επιμέλειας/συντήρησης, λειτουργούσα σε απροσδιόριστες ημέρες και ώρες, σε κάθε περίπτωση μη λειτουργούσα κατά το νόμιμο ωράριο του οικείου εμπορικού συλλόγου, γεγονός το οποίο μάλιστα έχει διαπιστωθεί σε επανειλημμένες προσπάθειες διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου από πλευράς της Φορολογικής Διοίκησης -, στερούμενη της απαραίτητης υλικοτεχνικής υποδομής, μη διατηρούσα τυχόν αποθήκη/υποκατάστημα, μη κατέχουσα μεταφορικών μέσων κλπ.,
- Επειδή προέκυψε ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα απασχολεί ανεπαρκές - σε σχέση με τις φερόμενες διενεργηθείσες από πλευράς της συναλλαγές (προμήθειες και πωλήσεις αντίστοιχα) - προσωπικό, στη δε χρήση 2017 δεν απασχολεί και καθόλου (ανύπαρκτο προσωπικό),
- Επειδή η εδώ ελεγχόμενη οντότητα παρουσιάζει ελλιπή έως ανύπαρκτη οικονομική/λογιστική οργάνωση προκειμένου να παρακολουθεί τον τεράστιο αυτό όγκο των συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί και δεν συμμορφώνεται προς τις φορολογικές της υποχρεώσεις (ήτοι προβαίνει σε επιλεκτική υποβολή των προβλεπόμενων φορολογικών δηλώσεων, με αντιφατικό/αποκλήθέν περιεχόμενο, ταυτόχρονα δεν προβαίνει στην εξόφληση ή έστω ρύθμιση βεβαιωμένων οφειλών της), πρακτική η οποία δεν ανταποκρίνεται σε φορολογικά ειλικρινή οντότητα.
- Επειδή, ως αναλυτικά προεκτέθηκε, αποκλειστικοί προμηθευτές της εδώ ελεγχόμενης οντότητας κατά τη χρήση 2017 και 2018 (σύμφωνα με τις σχετικώς υποβληθείσες από πλευράς της συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών) τυγχάνουν οι ατομικές επιχειρήσεις «.....» με ΑΦΜ. «.....» με ΑΦΜ., και «.....» με ΑΦΜ., ενώ κατά τη χρήση 2019 δεν εμφανίζεται η εδώ ελεγχόμενη οντότητα να προβαίνει σε προμήθεια αγαθών/εμπορευμάτων (καθότι δεν υποβάλλει σχετική συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών, ούτε και εντοπίστηκε από τον παρόντα έλεγχο αντίστοιχη συγκεντρωτική κατάσταση υποβληθείσα από τους τυχόν αντισυμβαλλομένους της).
- Επειδή η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν εμφανίζεται να διενεργεί χρεώσεις μέσω του τραπεζικού συστήματος προς εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων που έλαβε από τις ανωτέρω

τρεις κατασκευάστριες ατομικές επιχειρήσεις (μη σύννομος τρόπος εξόφλησης των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων), γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη συναλλακτική πρακτική των επιχειρήσεων και ειδικά υπό το πρίσμα των οριζόμενων στο άρθρο 23 Ν. 4172/2013, σύμφωνα με το οποίο δεν εκπίπτει φορολογικά κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε μέσω του τραπεζικού συστήματος.

- **Επειδή** κατόπιν ιδιαιτέρων ελέγχων που διενήργησε η Υπηρεσία μας σε βάρος εκάστης των ανωτέρω ατομικών επιχειρήσεων, που φέρονται να προμηθεύουν την εδώ ελεγχόμενη κατά τις χρήσεις 2017 και 2018, διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που οι τελευταίες εξέδωσαν κατά τις εν λόγω χρήσεις επ' ονόματί της εδώ ελεγχόμενης οντότητας στα πλαίσια των φερόμενων μεταξύ τους συναλλαγών τυγχάνουν στο σύνολο τους ΕΙΚΟΝΙΚΑ, ήτοι ότι δεν αντιστοιχούσαν σε πραγματικά γεγονότα και συγκεκριμένα σε ειλικρινείς συναλλαγές μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων.
- **Επειδή** συγκεκριμένα υφίσταται **πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας των ανωτέρω συναλλαγών (προμηθειών)** μεταξύ των προαναφερθέντων τριών ατομικών επιχειρήσεων και της εδώ ελεγχόμενης οντότητας [...].
- **Επειδή** κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων κατ' επέκταση συνάγεται το συμπέρασμα ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα κατά τις χρήσεις 2017 και 2018 ουδέποτε προμηθεύτηκε εμπορεύματα από τις ανωτέρω τρεις ατομικές επιχειρήσεις και ούτε προέκυψε από τον παρόντα έλεγχο να προμηθεύεται από έτερους πλην τους ανωτέρω προμηθευτές τα εμπορεύματα (πρώτες ύλες ή έτοιμα ενδύματα) που μετέπειτα φέρεται να πωλεί χονδρικώς μεταξύ άλλων και στην εδώ ελεγχόμενη οντότητα. Ομοίως κατά τη χρήση 2019 και δεδομένου ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν υπέβαλε σχετική κατάσταση ΜΥΦ, ούτε κι εντοπίστηκε από τον έλεγχο σχετικώς υποβληθείσα από πλευράς των αντισυμβαλλομένων της κατάσταση, προκύπτει ότι δεν υπήρξε καμία προμήθεια εμπορευμάτων.
- **Επειδή** η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν πραγματοποίησε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
- **Επειδή** από την παρούσα έρευνα προέκυψε ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα **δεν διενεργεί κατά τις κρινόμενες χρήσεις λειτουργικές δαπάνες**, τόσο μέσω του τραπεζικού συστήματος, όσο κι εκτός αυτού, ως τούτο προκύπτει από τις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις δαπανών που υπέβαλε ενώπιον της Φορολογικής Αρχής. Ήτοι συγκεκριμένα ουδεμία άλλη συνήθη λειτουργική δαπάνη δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο να διενεργείται πλην της καταβολής του μηνιαίου μισθώματος του μισθίου ακινήτου, όπου εδρεύει και δη ουχί για το σύνολο των μισθωτικών μηνών των ελεγχόμενων ετών.
- **Επειδή** προέκυψε η κατά κόρον από πλευράς της εδώ ελεγχόμενης οντότητας **έκδοση πλήθους φορολογικών παραστατικών με αναγραφόμενη αξία κατώτερη των 500,00€, ακόμη κι όταν εκδίδονταν την αυτή ημεροχρονολογία περισσότερα του ενός φορολογικά στοιχεία επ'ονόματι του ιδίου πελάτη, πρακτική μη εύλογη και μη ανταποκρινόμενη στην επιχειρηματική συνήθεια, η οποία τεκμαίρεται ότι ακολουθήθηκε προκειμένου να αποφευχθεί η είσπραξη της αξίας τούτων μέσω του τραπεζικού συστήματος.**
- **Επειδή** διαπιστώθηκε ο **μη σύννομος τρόπος είσπραξης των εκδοθέντων από πλευράς της εδώ ελεγχόμενης οντότητας κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις φορολογικών στοιχείων** και δη κατά πλειοψηφία διαπιστώθηκε η είσπραξη εκτός τραπεζικού συστήματος. [...]
- **Επειδή** περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι ακόμη κι όταν η σχετική είσπραξη των εκδοθέντων από πλευράς της εδώ ελεγχόμενης οντότητας παραστατικών λάμβανε χώρα μέσω του τραπεζικού

συστήματος (ήτοι από 09^η.11.2018 μέχρι 31.12.2019), αυτή είχε κυρίως τη μορφή της **τραπεζικής κατάθεσης μετρητών** που διενεργούνταν εν τοις πράγμασι από την ίδια την εδώ ελεγχόμενη οντότητα μέσω εντεταλμένων αυτής προσώπων.

- **Επειδή** από το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις η εδώ ελεγχόμενη οντότητα και που κατάφερε ο έλεγχος, στα πλαίσια διενέργειας πλήθους δειγματοληπτικών διασταυρωτικών ελέγχων, να εντοπίσει και να κατασχέσει αντίστοιχα διαπιστώθηκε ότι στην πλειοψηφία τους αυτά **δεν συνοδεύονται από τα απαιτούμενα παραστατικά διακίνησης** των σχετικών εμπορευμάτων, ενώ μάλιστα στην πλειοψηφία τους οι λήπτριες επιχειρήσεις εδρεύουν σε περιοχές εκτός Αθηνών,
- **Επειδή** έπειτα από τη διενέργεια σχετικού διασταυρωτικού ελέγχου σε βάρος της λήπτριας ατομικής επιχείρησης, με ΑΦΜ., τελευταία προέβη στην υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων εισοδήματος και ΦΠΑ, αφαιρώντας από το σύνολο των διενεργούμενων εξόδων της την αξία των επίμαχων τιμολογίων, που εξέδωσε επ' ονόματί της η εδώ ελεγχόμενη οντότητα, γεγονός το οποίο στην ουσία αποτελεί σχετική ομολογία/παραδοχή της εικονικότητάς τους (**φορολογική συμμόρφωση λήπτριας επιχείρησης**).
- **Επειδή** κατά την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων της εδώ ελεγχόμενης οντότητας διαπιστώθηκε ότι παγίως εντός αμέσου χρόνου εκ της εκάστοτε διενεργούμενης πίστωσης λάμβανε χώρα σχεδόν ισόποση χρέωση (**άμεση και ισόποση της τραπεζικής πίστωσης τραπεζική χρέωση**), τακτική που είχε σαν αποτέλεσμα το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού να μην μεταβάλλεται και να παραμένει μικρό έως μηδενικό, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική κατά την οποία οι υποχρεώσεις μιας επιχείρησης δεν είναι απόλυτα συγχρονισμένες και ισόποσες με τις τραπεζικές της καταθέσεις.
- **Επειδή** από την παρούσα έρευνα προέκυψε η **εμπλοκή/ανάμειξη** στις τραπεζικές κινήσεις της εδώ ελεγχόμενης οντότητας και άρα στη διακίνηση του χρήματος **τρίτων προσώπων** - και ουχί των συναλλασσόμενων με την εδώ ελεγχόμενη οντότητα ληπτριών επιχειρήσεων - τα οποία (πρόσωπα) είτε συνδέονταν μαζί της (εταιρικά/εργασιακά/δικαιοπρακτικά) είτε όχι, μεταξύ των οποίων ο έλεγχος εντόπισε τα ενισχυτικά της «**συνεργασίας**» τους στοιχεία (ήτοι την εμπλοκή στις τραπεζικές κινήσεις του ενός στο άλλο, τον όμοιο γραφικό χαρακτήρα των εκδοθέντων από πλευράς τους παραστατικών, τη μη ανταπόκριση απάντων στα αιτήματα της φορολογικής αρχής περί προσκόμισης βιβλίων - στοιχείων - αρχείων, τη λήψη λογιστικών υπηρεσιών από τον αυτό λογιστή, την ίδια δ/ση κατοικίας/έδρας κλπ.)
- **Επειδή** έπειτα από την έναρξη του παρόντος ελέγχου, καθώς και των διασταυρωτικών ελέγχων της Υπηρεσίας μας σε βάρος των ανωτέρω «εμπλεκόμενων προσώπων» παρατηρήθηκε εσπευσμένη μεταβολή στον τρόπο λειτουργίας **ορισμένων εξ αυτών, ως αναλυτικά** προεκτέθηκε,
- **Επειδή** μετά την έναρξη της παρούσας έρευνας και πριν την ολοκλήρωσή της περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου **συμπληρωματικά στοιχεία** αναφορικά με την τέλεση του αδικήματος της λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων από πλευράς της εδώ ελεγχόμενης οντότητας (βλ. αρ.πρωτ.εισερχ. ΕΜΠ/27.11.2020 πληροφοριακή έκθεση Σ.Δ.Ο.Ε.),

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ

κατ' αντικειμενική κρίση/εκτίμηση του συνόλου των ανωτέρω ευρημάτων - αποδεικτικών στοιχείων που υφίστανται στον φάκελο της κρινόμενης υπόθεσης και σύμφωνα με τα διδάγματα

της πείρας και της κοινής λογικής στα πλαίσια του επιχειρείν και των συναλλακτικών ηθών και εθίμων ο έλεγχος ΔΙΑΠΙΣΤΩΝΕΙ την ανυπαρξία των συναλλαγών που φέρεται να διενήργησε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις η εδώ ελεγχόμενη οντότητα στο σύνολο τους, ήτοι ειδικότερα ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη :

- δεν διενεργήθησαν οι φερόμενες προμήθειες/αγορές της ελεγχόμενης οντότητας από τις ατομικές επιχειρήσεις «.....» με ΑΦΜ., «.....» με ΑΦΜ....., και «.....» με ΑΦΜ., δεδομένου ότι αυτές τυγχάνουν φορολογικώς μεν υπαρκτές αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτες - «εξαφανισμένες επιχειρήσεις» και για τον λόγο αυτό κρίθηκε ήδη από τη Φορολογική Αρχή ότι τα εκδοθέντα από πλευράς τους επ' ονόματί της εδώ ελεγχόμενης οντότητας κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις Τιμολόγια Πώλησης (όπως αυτά απεικονίζονται στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ, υπολογιζόμενων των σχετικών αποκλίσεων) τυγχάνουν ΕΙΚΟΝΙΚΑ, καθώς επίσης

- δεν διενεργήθησαν οι φερόμενες χονδρικές πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας προς εκάστη αντισυμβαλλόμενη αυτής επιχείρηση - όπως οι σχετικές πωλήσεις προκύπτουν από τις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ που υπέβαλε η ελεγχόμενη οντότητα για κάθε ελεγχόμενη χρήση, υπολογιζόμενων των σχετικών αποκλίσεων με το περιεχόμενο των αντιστοίχως υποβληθεισών δηλώσεων από πλευράς των αντισυμβαλλομένων αυτής, καθώς επίσης υπολογιζόμενων και των σχετικών αποκλίσεων που προέκυψαν εξαιτίας των φορολογικών στοιχείων, που δεν εμπεριέχονται στις σχετικές συγκεντρωτικές καταστάσεις αλλά περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου στα πλαίσια διενέργειας διασταυρωτικών ελέγχων, ως προεκτέθηκε -, δεδομένου ότι 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 [δηλαδή την ελλιπή/ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, την ελλιπή υλικοτεχνική υποδομή της, το ανεπαρκές έως ανύπαρκτο απασχολούμενο προσωπικό της, την παντελή απουσία αγορών (παρά μόνο από τους φερομένους προμηθευτές της, ήτοι τις τρεις ανύπαρκτες ατομικές επιχειρήσεις ως άνω), ήτοι δηλαδή δεν διέθετε τα μέσα, τα υλικά και το προσωπικό] δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις épιμαχες πωλήσεις στο σύνολο τους, και ως εκ τούτου συμπεραίνεται ότι τα σχετικώς εκδοθέντα από πλευράς της ελεγχόμενης οντότητας φορολογικά στοιχεία δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικώς στο σύνολο τους τελεσθείσες συναλλαγές, ήτοι τυγχάνουν ΕΙΚΟΝΙΚΑ, και άρα κατ' επέκταση επιβεβαιώνονται τα διαλαμβανόμενα στο υπ' αριθμ./2019 πληροφοριακό δελτίο ως προς την τέλεση από πλευράς της ελεγχόμενης οντότητας του κατ' άρθρο 66 παρ. 5 ΚΦΔ αδικήματος της λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων

ΕΠΙΔΩΚΟΜΕΝΟΣ ΣΚΟΠΟΣ

Η εδώ ελεγχόμενη οντότητα κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις λειτουργώντας ως μέρος ενός κυκλώματος προσώπων λάμβανε από τις προπεριγραφείσες «εξαφανισμένες επιχειρήσεις» σωρεία ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ τιμολογίων για ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές και αυτή με τη σειρά της διοχέτευε αντίστοιχα σε άλλους (λήπτες) φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες ομοίως στο σύνολο τους συναλλαγές, χωρίς δηλαδή να διακινούνται εμπορεύματα και να επιχειρείται με τον τρόπο αυτό η νομιμοποίηση, από τους εκάστοτε λήπτες των στοιχείων αυτών, εμπορευμάτων που αποκτήθηκαν παρανόμως από άλλους προμηθευτές.

ΕΥΘΥΝΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ (ΔΟΛΟΣ)

Η εδώ ελεγχόμενη λοιπόν εν γνώση της συμμετείχε σε ένα ευρύ και καλά οργανωμένο κύκλωμα - καθότι σύμφωνα και με αντίστοιχους ελέγχους που η Φορολογική Αρχή έχει διενεργήσει σε

ομοειδείς επιχειρήσεις εντοπίζει συστηματικά και κατ' εξακολούθηση τους αυτούς συμμετέχοντες - που είχε ως αποκλειστικό και μόνο σκοπό την έκδοση και εν γένει εμπορία φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας. Για την επίτευξη του ως άνω σκοπού η εδώ ελεγχόμενη αλλά και άπαντα τα εμπλεκόμενα πρόσωπα ουδέποτε ανταποκρίθηκαν στα αιτήματα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης βιβλίων-στοιχείων-αρχείων προκειμένου να δυσχεραίνουν τις σχετικές έρευνες κι εν γένει το έργο του ελέγχου.

7. ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

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

[...]

II) κατά τη χρήση 2018:

A) στη λήψη συνολικά χιλίων εννιακόσιων επτά (1907) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΠΩΛΗΣΗΣ, συνολικής καθαρής αξίας 2.341.086,63€ και συνολικής αξίας Φ.Π.Α 561.860,81€, τα οποία εξέδωσαν επ'ονόματι οι ατομικές επιχειρήσεις «.....» με ΑΦΜ., «.....» με ΑΦΜ., και «.....» με ΑΦΜ....., για τις οποίες ήδη ως άνω η Φορολογική Αρχή απεφάνθη ότι τυγχάνουν συναλλακτικώς ανύπαρκτες και άρα κατ'επεκταση πρόκειται για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους,

B) στην έκδοση συνολικά τριών χιλιάδων οκτακοσίων ογδόντα πέντε (3885) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων και δη Τιμολογίων Πώλησης [όπως τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία και έκαστος λήπτης τούτων λεπτομερώς περιγράφονται στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ που υπέβαλε τόσο η εδώ ελεγχόμενη οντότητα ενώπιον της Φορολογικής Αρχής, όσο και οι αντισυμβαλλόμενοι αυτής αντίστοιχα, υπολογιζόμενων των σχετικών αποκλίσεων, όπως επίσης υπολογιζόμενων και των σχετικών αποκλίσεων που προέκυψαν εξαιτίας των φορολογικών στοιχείων εκείνων, που παρότι δεν περιγράφονται στις ανωτέρω υποβληθείσες ΜΥΦ, περιήλθαν σε γνώση του παρόντος ελέγχου στα πλαίσια διασταυρωτικών ελέγχων που διενεργήθηκαν σε βάρος πλήθους ληπτών που εμφανίζονται στις σχετικές ΜΥΦ, και τα οποία (φορολογικά στοιχεία) κατασχέθηκαν από πλευράς του ελέγχου], συνολικής καθαρής αξίας 2.868.202,64€ και συνολικής αξίας Φ.Π.Α 687.943,80€, δεδομένου ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές [...].».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 506/2012 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του -εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των

επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο.)

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα

θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις...».

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

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

«[...] Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. ...».

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του παρόντος ελέγχου υπήρξε η λήψη από τον προσφεύγοντα, ενός (1) φορολογικού στοιχείου από την εκδότρια εταιρεία Ε.Ε., ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 9.069,40€ πλέον ΦΠΑ 2.176,65€.

Επειδή, από τις εκθέσεις μερικού ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια εταιρεία Ε.Ε., ΑΦΜ, ήταν κατά το κρίσιμο φορολογικό έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά στο σύνολό τους. Συνεπώς δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης για τον προσφεύγοντα.

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

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στη με ημερομηνία θεώρησης 17/10/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ καθώς και στη συνημμένη, ως αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ΚΦΔ, με ημερομηνίες θεώρησης 24/12/2021 για την ελεγχθείσα επιχείρηση Ε.Ε., ΑΦΜ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 17/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την επικύρωση: α) της υπ' αριθ./17-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αριθ./17-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018,, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

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

Φορολογικό Έτος 2018

- **Εισόδημα**

Υπ' αριθ./17-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018.

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος βάσει ελέγχου	Διαφορά Φόρου εισοδήματος βάσει απόφασης ΔΕΔ
4.149,45€	4.149,45€

- **ΦΠΑ**

Υπ' αριθ./17-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

Διαφορά Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου	Διαφορά Φ.Π.Α βάσει απόφασης ΔΕΔ
3.300,97€	3.300,97€

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

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

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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