



Αθήνα, 22-11-2024

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 3133

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **22-7-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου.....) ενδικοφανή προσφυγή τουμε ΑΦΜ κατοίκου, οδόςκατά της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22-7-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου.....) ενδικοφανούς προσφυγής του**με ΑΦΜ** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 1.620,06€, πλέον προστίμου φόρου άρθ. 58 του ΚΦΔ ύψους 810,03€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **2.430,09€**.

-Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 2.572,08€ πλέον προστίμου αρθ. 58^Α του ΚΦΔ ύψους 1.286,04€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **3.858,12€**.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν στο πλαίσιο του διενεργηθέντος μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013), ΦΠΑ (ν.2859/00), ΕΛΠ (Ν.4308/2014 και ΚΦΔ (ν. 5104/2024) για την φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018, δυνάμει της με αρ...../13-11-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής. Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ.**Πληροφοριακό Δελτίο** της ΥΕΔΔΕ Αττικής, με το οποίο διαβιβάστηκε στο 3^ο ΕΛΚΕ Αττικής η από 19-4-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ & ΚΦΔ για την ελεγχόμενη οντότητα» με ΑΦΜκαθώς και το με αρ. πρωτ.**Πληροφοριακό Δελτίο** του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής με το οποίο διαβιβάστηκε στο 3^ο ΕΛΚΕ Αττικής η από 6-11-2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΕΛΠ για την ελεγχόμενη οντότητα..... Ειδικότερα, όπως προκύπτει από τις ως άνω σχετικές εκθέσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, από τους διενεργηθέντες έλεγχοι διαπιστώθηκε σε βάρος των επιχειρήσεων**με ΑΦΜ** και **με ΑΦΜ** η έκδοση κατά τα έτη 2016, 2017 και 2018 πλήθους εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από τις ως άνω εκδότριες επιχειρήσεις ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου από το 3^ο ΕΛΚΕ Αττικής προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε κατά το έτος 2018: α) από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ **δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ύψους 4.682,00€ πλέον ΦΠΑ ύψους 1.123,68€** και β) από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ **δέκα οκτώ (18) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 6.035,00€ πλέον ΦΠΑ ύψους 1.448,40€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους, ήτοι για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ. 1 παρ.2, 3 παρ.1, 5 παρ.1, 8 παρ. 1 και 11 παρ.1 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ).**

Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων του ελέγχου, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, οι δαπάνες που αντιστοιχούν στη συνολική καθαρή αξία ύψους 10.717,19€ των ως άνω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, Αντίστοιχα, ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, ο έλεγχος για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές, τις δηλωθείσες φορολογητέες εισροές ύψους **10.717,00€** οι οποίες αντιστοιχούν στην αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για τις οποίες δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις

έκπτωσης κατά τις διατάξεις του αρθ. 32 του ν. 2859/00 (ΦΠΑ) καθώς και τον αναλογούντα φόρο εισροών συνολικού ύψους **2.572,08€**.

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

1. Μη κοινοποίηση των δύο Πληροφοριακών Δελτίων από τη φορολογική αρχή, ως εκ τούτου στερήθηκε του δικαιώματος διατύπωσης πλήρων και ολοκληρωμένων απόψεων στο πλαίσιο του διοικητικού σταδίου της προηγούμενης ακρόασης.
2. Παράβαση νόμου (εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή)-Αντιφατική και ανεπαρκής αιτιολογία-Πλάνη περί τα πράγματα.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής των σχετικών διατάξεων και περί ανεπαρκούς αιτιολογίας του πορίσματος του ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 13 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.»

Επειδή, με το **άρθρο 27 του ΚΦΔ** (αρθ.23 νέου 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 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 το **άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)**, ορίζεται ότι:

«....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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

- α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.
- β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.
8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. [...]
9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.
10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

- «1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.
2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 79 του ΚΦΔ (αρθ. 66 νέου ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«...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 Κώδικα 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, 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 αντισυμβαλλομένου 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), σε περίπτωση δε, 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 (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

Επειδή όπως έχει κριθεί νομολογιακά με την **με αρ. 1404/2015 Απόφαση του ΣτΕ :**

«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 με αρ. **1238/2018 Απόφαση του ΣτΕ**, 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 πραγματοποίησής 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, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣΤΕ 2633/2002, ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319).

Επειδή, στο **άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999** 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 εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 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 **αρθ. 23 του ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:α).. 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 1113/2015** «Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.32 του ν. 2859/00 (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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1097/2016** με θέμα: «Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» :

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).».

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ**: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, με το με αρ. πρωτ./8-2-2023 **Πληροφοριακό Δελτίο** της ΥΕΔΔΕ Αττικής, διαβιβάστηκε στο 3^ο ΕΛΚΕ Αττικής η από 19-4-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ & ΚΦΔ για την ελεγχόμενη οντότητα με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών Σύμφωνα με το ως άνω δελτίο πληροφοριών διαπιστώθηκε για την ως άνω επιχείρηση για τα έτη 2016, 2017 και 2018 ότι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

Εξέδωσε τριακόσια δέκα πέντε (315) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.619.706,10€ πλέον ΦΠΑ 627.979,47€ ήτοι σύνολο 3.247.685,57€ με λήπτριες τις οντότητες που τη δήλωσαν προμηθευτή τους, για συναλλαγές ανύπαρκτες, κατά παράβαση των διατάξεων: 1, 3, 5, 8, 9 και 15 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 55^Α και 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του άρθρου 7 και 5 του Ν.4337/2015.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Εξέδωσε χίλια δέκα επτά (1.017) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.501.468,77€ πλέον ΦΠΑ 1.073.482€ ήτοι σύνολο 5.574.950,87€ με λήπτριες τις οντότητες που τη δήλωσαν προμηθευτή τους, για συναλλαγές ανύπαρκτες, κατά παράβαση των διατάξεων: 1, 3, 5, 8, 9 και 15 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 55^Α και 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του άρθρου 7 και 5 του Ν.4337/2015.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Εξέδωσε χίλια εκατόν ενενήντα ένα (1.191) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.730.887,09€ πλέον ΦΠΑ 895.412,86€ ήτοι σύνολο 4.626.299,95€ με λήπτριες τις οντότητες που τη δήλωσαν προμηθευτή τους, για συναλλαγές ανύπαρκτες, κατά παράβαση των διατάξεων: 1, 3, 5, 8, 9 και 15 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 55^Α και 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του άρθρου 7 και 5 του Ν.4337/2015.

Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής διαπιστώθηκαν, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

- Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ' ΔΟΥ ΑΘΗΝΩΝ στηνμε ΑΦΜ:..... διαπιστώθηκε ότι είχαν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 1 περ. α' της ΠΟΛ. 1200/0209-2015, περί αναστολής χρήσης του ΑΦΜ, από 07/12/2020, για την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, καθώς δεν βρέθηκε σε καμία δηλωθείσα διεύθυνση και δεν ανταποκρίθηκε σε Αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για διάθεση των λογιστικών της αρχείων.

- Δεν βρέθηκε από την ΥΕΔΔΕ Αττικής στη δηλωθείσα διεύθυνσή της, ούτε ανταποκρίθηκε σε πρόσκληση του ελέγχου για διάθεση των λογιστικών αρχείων της.

- Το αντικείμενο δραστηριότητάς της περιλαμβάνει εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών.

- Στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, δηλώνει φορολογητέες εκροές και εισροές χρηματικά ποσά, τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων.

- Από τα υποσυστήματα ΝΕΟ TAXIS και ΕΛΕΝΧΙΣ προκύπτει ότι δεν απασχολεί προσωπικό, οι φερόμενες δε αγορές προέρχονται από ένα μόνο προμηθευτή, του οποίου τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, για τα ελεγχόμενα έτη, έχουν κριθεί εικονικά από άλλο έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φέρεται δε να διενεργεί πωλήσεις και παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας. Οι εισροές και εκροές φέρονται περίπου ισοσκελισμένες και αποκλίνουν σημαντικά και από τις υποβληθείσες ΜΥΦ και από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος

Συνεπώς κρίθηκε από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ότι η ως άνω επιχείρηση με ΑΦΜ:....., δεν ήταν συναλλακτικά υπαρκτή και δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.

Επειδή περαιτέρω, με το με αρ. πρωτ.**Πληροφοριακό Δελτίο** του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής διαβιβάστηκε στο 3^ο ΕΛΚΕ Αττικής η από 6-11-2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΕΛΠ για την ελεγχόμενη οντότητα**με ΑΦΜ** και αντικείμενο εργασιών Σύμφωνα με το ως άνω δελτίο πληροφοριών προέκυψε για την ως άνω επιχείρηση για τα έτη 2017 και 2018 ότι εξέδωσε κατά το φορολογικό έτος 2017 είκοσι ένα (21) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 40.781,03€ πλέον ΦΠΑ 9.787,45€ και κατά το φορολογικό έτος 2018 χίλια εκατόν τρία (1103) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 494.335,86€ πλέον ΦΠΑ 118.640,57€.

Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής διαπιστώθηκαν, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι για την ως άνω επιχείρηση κατά τα έτη 2017 και 2018:

- Δεν έχει απασχολήσει προσωπικό.

- Δεν έχει πραγματοποιήσει αγορές, ούτε έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

- Δεν υπάρχει συνάφεια μεταξύ των δεδομένων των Μ.Υ.Φ., δεδομένων των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και της δήλωσης φόρου εισοδήματος που έχει υποβάλει για το έτος 2018.

- Δεν τέθηκαν τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης στην διάθεση του ελέγχου αν και ζητήθηκαν κκατόπιν επίδοσης σχετικής πρόσκλησης στη διαχειρίστρια της ελεγχόμενης επιχείρησης, με ΑΦΜ.....

- Από την «κίνηση των τραπεζικών της λογαριασμών» δεν προκύπτει σε καμία περίπτωση η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων που εκδίδει, αφού μόνο σε μια περίπτωση, ίσως να υπάρχει σχέση της ελεγχόμενης με τηνσύμφωνα με την αιτιολογία συναλλαγής αλλά χωρίς τα στοιχεία πιστώσεων και έκδοσης φορολογικών στοιχείων να επαληθεύονται βάσει των ποσών, ήτοι έκδοση στοιχείων το 2018 ποσού 120.339,27€ και πιστώσεων 53.500,00€.

-Στην ίδια διεύθυνση της έδρας της και στο ίδιο χώρο λειτουργούσε και η επιχείρηση με ΑΦΜ με δραστηριότητα.....η οποία ήταν και διαχειρίστρια της ελεγχόμενης «Jμε ΑΦΜ Στην ατομική επιχείρηση τηςμε ΑΦΜδιενεργήθηκε έλεγχος και καταλογίστηκε παράβαση περί έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων Συνεπώς κρίθηκε από τον έλεγχο του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ότι η ως άνω επιχείρηση με ΑΦΜδεν ήταν συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση και δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει τις υπηρεσίες τις οποίες φέρεται να διενεργεί.

Επειδή μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν τιμολόγια από τις ως άνω αναφερόμενες επιχειρήσεις ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με κύρια δραστηριότητα, η οποία, σύμφωνα με την από 27-6-2024 σχετική έκθεση ελέγχου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι έλαβε κατά το έτος 2018: α) από την επιχείρησημε ΑΦΜ**δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ύψους 4.682,00€ πλέον ΦΠΑ ύψους 1.123,68€** και β) από την επιχείρησημε ΑΦΜ **δέκα οκτώ (18) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 6.035,00€ πλέον ΦΠΑ ύψους 1.448,40€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους, ήτοι για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ. 1 παρ.2, 3 παρ.1, 5 παρ.1, 8 παρ. 1 και 11 παρ.1 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ).**

Ειδικότερα, στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου από το αρμόδιο 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ συνεπεία των ως άνω αναφερόμενων σχετικών δελτίων πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκαν σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος τα κάτωθι:

-Τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία με εκδότες της ως άνω εκδότριες εικονικών φορολογικών στοιχείων εξοφλήθηκαν κατά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος εξ ολοκλήρου **με μετρητά.**

-Στα εκδοθέντα στοιχεία από την επιχείρησημε ΑΦΜ και με ΑΦΜ τα εμπορεύματα σύμφωνα με την περιγραφή του είδους της αγοράς αφορούν σε **ανδρικά ενδύματα.**

-Από τον έλεγχο **δεν προέκυψαν στοιχεία μεταφοράς** των εμπορευμάτων τα οποία αναγράφονται στα ληφθέντα τιμολόγια, ήτοι δεν αποδείχθηκε ο τρόπος διακίνησης των εμπορευμάτων.

Επειδή, από την από 27-06-2024 έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), ΦΠΑ (Ν. 2859/00), ΚΦΔ (Ν.5104/2024) και Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις του ελέγχου σύμφωνα με το με αρ. πρωτ.**Πληροφοριακού Δελτίου** της ΥΕΔΔΕ Αττικής και του με αρ. πρωτ.**Πληροφοριακού Δελτίου** του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής και τις συνημμένες σε αυτά σχετικές εκθέσεις ελέγχου ΕΛΠ & ΚΦΔ για τις εκδότριες εταιρείες με ΑΦΜ Και..... με ΑΦΜπροκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως και επαρκώς από τον έλεγχο τόσο η συναλλακτική ανυπαρξία των ως άνω εκδοτριών εταιρειών όσο και η εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος κατά το έτος 2018, καθόσον από τη συνολική εκτίμηση των στοιχείων και ευρημάτων του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για τις επιχειρήσειςμε ΑΦΜ καιμε ΑΦΜ όσον αφορά τη συναλλακτική τους συμπεριφορά της φύσεως και του κύκλου εργασιών τους, τις αγορές και τις δαπάνες, τα τεκμήρια εκτέλεσης των συναλλαγών σε σχέση τις παροχές υπηρεσίας που φέρεται να παρείχαν οι ως άνω εκδότριες εταιρείες στο πλαίσιο των επιχειρηματικών τους δυνατοτήτων, διαπιστώθηκε ότι δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσουν τις κρινόμενες συναλλαγές, όπως αυτές περιγράφονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό περί πλημμέλειας του ελέγχου καθότι δεν αξιολογήθηκαν από τον έλεγχο τα Δελτία Ημερήσιας Κίνησης «Ζ», τα οποία και προσκομίζει με την

παρούσα (εκτυπώσεις χρήσης 2018 των Ζ out της επιχείρησης), και συνεπώς δεν ελήφθη υπόψη η αναλογία τιμήματος πώλησης εμπορευμάτων και κόστους κτήσης αυτών η οποία μεταβλήθηκε μετά το πόρισμα του ελέγχου, δημιουργώντας τεράστιο κενό εμπορεύματος.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από την σχετική έκθεση ελέγχου, κατά τη διάρκεια του ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, ήτοι μεταξύ άλλων στα προσκομισθέντα λογιστικά αρχεία εσόδων, στοιχεία αγορών και δαπανών (σελ.21 έκθεσης). Ως εκ τούτου εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση αξιολογήθηκαν και ελήφθησαν υπόψη τα στοιχεία εσόδων τα οποία και δεν αμφισβητήθηκαν από τον έλεγχο και συνεπώς ουδεμία πλημμέλεια του ελέγχου υφίσταται εν προκειμένω. Περαιτέρω, αναφορικά με το επικαλούμενο ισχυρισμό περί πραγματικού των υπό κρίση συναλλαγών, εφόσον δεν προσκομίζονται από τον προσφεύγοντα στοιχεία διακίνησης των εμπορευμάτων καθώς και στοιχεία πληρωμών ή στοιχεία με τα οποία να αποδεικνύεται με ποιον εν τοις πράγμασι συναλλάχθηκε, τυγχάνει μη αποδεκτός καθότι αναπόδεικτος. Σε κάθε δε περίπτωση, εφόσον δεν συσχετίζονται από τον προσφεύγοντα οι διενεργούμενες πωλήσεις με τις κρινόμενες αγορές, δεδομένου ότι συναλλάχθηκε και με άλλους προμηθευτές πλην των εκδοτριών εταιρειών οι οποίες κρίθηκαν εικονικές, ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει ομοίως απορριπτέος ως αόριστος και αναπόδεικτος.

Επειδή τόσο κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όσο και κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα στοιχεία τα οποία να αποδεικνύουν το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων.

Επειδή ο υπό κρίση έλεγχος με επαρκή στοιχεία, και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία κατ' άρθρο 64 του ΚΦΔ (αρθ.76 νέου ΚΦΔ), στοιχειοθετεί πλήρως την αποδιδόμενη παράβαση περί ανακρίβειας των δηλώσεων Εισοδήματος και ΦΠΑ λόγω λήψεως δώδεκα (12) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας ύψους 4.682,00€ πλέον ΦΠΑ ύψους 1.123,68€ από την επιχείρησημε ΑΦΜκαι δέκα οκτώ (18) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 6.035,00€ πλέον ΦΠΑ ύψους 1.448,40€ από την επιχείρηση με ΑΦΜ....., ήτοι **τριάντα (30) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 10.717,00€ πλέον ΦΠΑ 2.672,08€** για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, καθόσον χρησιμοποιεί όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά. Συνεπώς οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27-6-2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ, ΚΦΔ και ΕΛΠ του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί πλημμελούς αιτιολογίας δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί στέρησης του δικαιώματος διατύπωσης πλήρων και ολοκληρωμένων απόψεων στο πλαίσιο του διοικητικού σταδίου της προηγούμενης ακρόασης λόγω μη κοινοποίησης των δύο Πληροφοριακών Δελτίων από τη φορολογική αρχή

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. 3.....4.....».

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 ΚΦΔ (αρθ.33 νέου Κ.Φ.Δ.), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.».

Επειδή ο προβαλλόμενος λόγος περί στέρησης του δικαιώματος διατύπωσης πλήρων και ολοκληρωμένων απόψεων στο πλαίσιο του διοικητικού σταδίου της προηγούμενης ακρόασης λόγω μη κοινοποίησης των δύο Πληροφοριακών Δελτίων από τη φορολογική αρχή, προβάλλεται αλυσιτελώς καθόσον, όπως προκύπτει από το με αρ. πρωτ.Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα κατ' άρθρο άρθρου 28 του ΚΦΔ (αρθ.33 νέου Κ.Φ.Δ.),, **παρατίθενται αυτούσια αποσπάσματα επί των σχετικών εκθέσεων ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και 1^{ΟΥ} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ**, οι οποίες διαβιβάστηκαν στο αρμόδιο 3^Ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με τα σχετικά Δελτία Πληροφοριών και αποτέλεσαν την αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντος. Επί του με αρ.ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε υποβάλλοντας το με αρ.σχετικό Υπόμνημα το οποίο ελήφθη υπόψιν από τον έλεγχο και μνημονεύεται στην από 27-6-2024 σχετική έκθεση ελέγχου, συνεπώς στην υπό κρίση περίπτωση ουδεμία παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης έχει συντελεστεί και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος. Επιπλέον, επισημαίνεται ότι στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου, δόθηκε από την αρμόδια ελεγκτική αρχή παράταση έως 17-6-2024, προκειμένου να δοθεί η δυνατότητα στον προσφεύγοντα να προβεί σε πρόσθετες διευκρινήσεις ή να προσκομίσει επιπλέον στοιχεία αναφορικά με τη διαπιστωθείσα παράβαση, η οποία ωστόσο παρήλθε άπρακτη από την πλευρά του προσφεύγοντος.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία υποβολής **22-7-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ./27-6-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και της υπ' αριθμ./27-6-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2018

-Ως η υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Σύνολο φόρου για καταβολή: 2.430,09€

Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018

-Ως η υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Σύνολο φόρου για καταβολή: 3.858,12€

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών¹

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.