



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 07.01.2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312372-347
E-mail : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α' 58),
- 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. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησηςκύρια δραστηριότητατήρηση απλογραφικών βιβλίων και έδρα επί της οδού κατά:

α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λιβαδειάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

β) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λιβαδειάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λιβαδειάς της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λιβαδειάς της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λιβαδειάς καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2018, φόρος εισοδήματος 68.335,17 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 54 του ν. 5104/2024 28.951,23 ευρώ & ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 13.210,03 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 100.713,71 ευρώ, λόγω της λήψης και καταχώρησης στα λογιστικά αρχεία της κατά το φορολογικό έτος 2018 δεκαοκτώ (18) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 165.540,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 39.729,60 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 5 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 22 περ. β' του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ).

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της απόέκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λιβαδειάς.

Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λιβαδειάς καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα για την ανωτέρω φορολογική περίοδο, ΦΠΑ 39.729,60 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 54 του ν. 5104/2024 19.864,80 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ΦΠΑ 59.594,40 ευρώ, λόγω της λήψης και καταχώρησης στα λογιστικά αρχεία της κατά το φορολογικό έτος 2018 δεκαοκτώ (18) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 165.540,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 39.729,60 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 5 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της απόέκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01.04.2018 – 30.06.2018 & 01.07.2018 – 30.09.2018, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λιβαδειάς.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθ.προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λιβαδειάς καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα το ποσό των 100.713,71 ευρώ κατά τις κείμενες διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και τις διατάξεις των άρθρων 2, 5, 27, 29, 30, 31, 32, 33, 76 & 83 του ν. 5104/2024.

Με την υπ' αριθ.προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λιβαδειάς καταλογίστηκε

στον προσφεύγοντα για τη φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2018 το ποσό των 59.594,40 ευρώ κατά τις κείμενες διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) και τις διατάξεις των άρθρων 2, 5, 27, 29, 30, 31, 32, 33, 76 & 83 του ν. 5104/2024.

Αιτία του ανωτέρω ελέγχου υπήρξαν:

α) το με αριθ. πρωτ.δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής με συνημμένη την απόέκθεση μερικού ελέγχου επεξεργασίας (ΕΛΠ) & (ΚΦΔ) και το απόπληροφοριακό δελτίο αναφορικά με τις συναλλαγές της ελεγχόμενης επιχείρησης με την επιχείρηση για το φορολογικό έτος 2018, από το περιεχόμενο των οποίων έγινε γνωστό ότι ο προσφεύγων, η κύρια δραστηριότητα του οποίου είναι για το έτος 2018 ήταν λήπτης εικονικών - στο σύνολό τους - φορολογικών στοιχείων με εκδότρια την επιχείρηση και

β) το με αριθ. πρωτ.δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής με συνημμένη την απόέκθεση μερικού ελέγχου επεξεργασίας (ΕΛΠ) & (ΚΦΔ) και το υπ' αριθ.πληροφοριακό δελτίο αναφορικά με τις συναλλαγές της ελεγχόμενης επιχείρησης με την επιχείρησηγια το φορολογικό έτος 2018, από το περιεχόμενο των οποίων έγινε γνωστό ότι ο προσφεύγων, η κύρια δραστηριότητα του οποίου είναι για το έτος 2018 ήταν λήπτης εικονικών - στο σύνολό τους - φορολογικών στοιχείων με εκδότρια την επιχείρηση

Εν συνεχεία δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λιβαδειάς, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2018 στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία τηρεί βιβλία απλογραφικά (Β' κατηγορίας) και εντάσσεται σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρισε στα λογιστικά του αρχεία (βιβλία) κατά το φορολογικό έτος 2018, δέκα (10) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας **61.780,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 14.827,20 ευρώ** από την επιχείρηση με την επωνυμία και οκτώ (8) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας **103.760,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24.902,40 ευρώ** από την επιχείρηση με την επωνυμία, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 5 και του άρθρου 15 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) & του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ).

Στη φορολογία εισοδήματος, αποτέλεσμα της καταχώρησης των παραπάνω εξόδων ως εκπεστέων ήταν η υποβολή από τον προσφεύγοντα ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, μέσω της έκπτωσης των εικονικών δαπανών ποσού **165.540,00 ευρώ** από τα ακαθάριστα έσοδά του, με σκοπό την μείωση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 22 περ. β' του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΠΑ

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρισε στα λογιστικά του αρχεία (βιβλία) κατά το φορολογικό έτος 2018, δέκα (10) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας **61.780,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 14.827,20 ευρώ** από την επιχείρηση με την επωνυμία και οκτώ (8) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας **103.760,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24.902,40 ευρώ** από την επιχείρηση με την επωνυμία

Ακολούθως ο προσφεύγων εξέπεσε τον ανωτέρω ΦΠΑ εισροών συνολικού ποσού 39.729,60 ευρώ από τον ΦΠΑ εκροών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. β' του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η οποία αφορά στα καταλογισθέντα στη φορολογία εισοδήματος και στη φορολογία ΦΠΑ ποσά, ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθεί - εξαφανισθεί η υπ' αριθ.προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λιβαδειάς.
3. Να ακυρωθεί - εξαφανισθεί η υπ' αριθ.προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λιβαδειάς.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ & ΦΠΑ

1ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. είναι νομικά πλημμελείς και ατελείς διοικητικές πράξεις κατ' άρθ. 18 ν. 2690/1999 διότι δεν φέρουν την υπογραφή του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λιβαδειάς.

2ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας των απόσυνταχθεισών εκθέσεων μερικού ελέγχου εισοδήματος & ΦΠΑ ως προς τον χαρακτηρισμό ως εικονικών των κρινόμενων φορολογικών στοιχείων και ιδιαίτερα των Τ.Π.Υ. 59 και 205.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

3ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν προσδιορίζεται το ποσό του καταβλητέου φόρου που προέκυψε από τον έλεγχο.

4ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Κακή εκτίμηση των πραγματικών γεγονότων σχετικά με την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Η φορολογική αρχή δεν προέβη σε επαρκείς επαληθεύσεις για την τεκμηρίωση της εικονικότητας αυτών. Επιπλέον η φορολογητέα ύλη θα έπρεπε να είχε προσδιορισθεί με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών διότι με την μέθοδο αυτή τα φερόμενα ως εικονικά στοιχεία δεν θα είχαν καταλογισθεί ως λογιστική διαφορά.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΠΑ

3ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Η προσβαλλόμενη πράξη Φ.Π.Α. πάσχει από έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας διότι στο σώμα αυτής δεν γίνεται αναφορά στις ισχύουσες διατάξεις

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ (ΕΙΣΟΔΗΜΑ & ΦΠΑ)

Επειδή, στην απόέκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λιβαδειάς αναγράφονται μεταξύ άλλων και τα εξής:

«Με την υπ' αριθ. ΔΟΡΓ Α 1065199/22.07.2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με Εντολή Διοικητή» σε όργανα της φορολογικής διοίκησης, αναφέρονται οι αρμοδιότητες και οι πράξεις ή έγγραφα προς υπογραφή καθώς και τα όργανα στα οποία μεταβιβάζονται ή τα οποία εξουσιοδοτούνται να υπογράψουν πράξεις ή άλλα έγγραφα με εντολή του Διοικητή. Εν προκειμένω όσον αφορά την υπογραφή και την θεώρηση των εκθέσεων ελέγχου στην περίπτωση 23 ορίζονται οι σχετικές διατάξεις των άρθρων ν. 4174/2013, άρθρα 28, 28Α, 37 και 72, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 4557/2018 και του άρθ. 169 του ν. 4099/2012, καθώς και οποιαδήποτε άλλη συναφή προϊσχύουσα ή υφιστάμενη διάταξη με την οποία προβλέπεται έκθεση ελέγχου.

Με την ΔΔΑΔαπόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Επιλογή και τοποθέτηση Προϊσταμένων μονάδων επιπέδου Διεύθυνσης/Υποδιεύθυνσης Δ.Ο.Υ. Α', ΑΙ και Α '-Β' τάξης της ΑΑΔΕ, στην θέση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς τοποθετήθηκε ο κ.και στην θέση του Υποδιευθυντή ο κ.

Περαιτέρω από τις διατάξεις του άρθρου 87 του Υπαλληλικού Κώδικα ν.3528/2007 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζονται τα σχετικά με την αναπλήρωση Προϊσταμένων οργανικών μονάδων ανά επίπεδο θέσης ευθύνης.

Με την υπ' αριθ.ημερήσια διαταγή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς ορίζεται ότι μετά την ΔΔΑΔαπόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Επιλογή και τοποθέτηση Προϊσταμένων μονάδων επιπέδου Διεύθυνσης/Υποδιεύθυνσης Δ.Ο.Υ.» ορίζεται ότι ο κ.αναπληρώνει τον Προϊστάμενο κ.σε περίπτωσης απουσίας του.

Εν προκειμένω στιςημέρα θεώρησης των εκθέσεων ελέγχου ΕΛΠ, ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ και ΦΠΑ, ο προϊστάμενος της υπηρεσίας κ.βρισκόταν σε κανονική άδεια συνεπώς ορθώς υπογράφηκαν από τον νόμιμο αναπληρωτή του, Υποδιευθυντή ελέγχου, κ.

Με βάσει τα ανωτέρω, ορθώς οι εκθέσεις ελέγχου θεωρήθηκαν από τον Υποδιευθυντή της Δ.Ο.Υ. και από καμία ακυρότητα δεν πάσχουν ούτε έχουν εκδοθεί από αναρμόδιο όργανο και οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί νομίμως και δεν πάσχουν ακυρότητας».

Ως εκ τούτου ο πρώτος προβαλλόμενος λόγος δεν γίνεται δεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2ο ΛΟΓΟ (ΕΙΣΟΔΗΜΑ & ΦΠΑ) ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ ΠΕΡΙ ΤΗΣ ΚΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΛΟΓΩ ΚΑΚΗΣ ΕΚΤΙΜΗΣΗΣ ΤΩΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΛΜΕΙΨΗΣ ΝΟΜΙΜΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΡΚΟΥΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 5104/2024 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, 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, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, 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 μετά από 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).

Επειδή, με τις διατάξεις του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

...

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

...

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

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις 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 τις διατάξεις του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

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

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση ΦΠΑ εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 49. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

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

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

«Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 14. Πληροφορίες από τον φορολογούμενο

1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 4 περ. β' του άρθρου 79 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ν. 5104/2024: «.....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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω

αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

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

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

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

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

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

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

λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης ΙΙΙ. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

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

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1069/2014, ενότητα Αξ§2&3, η οποία εκδόθηκε προς παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.07.2013), προβλέπεται: «2. Η ενδικοφανής προσφυγή και το αίτημα αναστολής πρέπει να αναφέρουν όλους τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του, τα οποία συνυποβάλλονται με την προσφυγή...3. Ο υπόχρεος, με το αίτημά του, υποβάλλει ταυτόχρονα στην αρμόδια φορολογική αρχή και ηλεκτρονικό φάκελο με τα ως άνω έγγραφα σε μαγνητική μορφή ή σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου, μαζί με υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 Ν.1599/1986, ότι αυτά αποτελούν το ακριβές περιεχόμενο των εγγράφων που έχουν υποβληθεί».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 13 του ν. 5104/2024 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, στις σελίδες 9-12 της απόέκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος του προϊστάμενου της ΔΟΥ Λειβαδιάς, αναγράφονται τα εξής:

«Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η οντότητα είναι εικονικά για τους κάτωθι κυρίως λόγους:

Όπως προκύπτει από το σύστημα elenxis και taxis η οντότητα υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στιςμε ποικίλες δραστηριότητες όπως

Το αντικείμενο δραστηριότητας της οντότηταςσκοπίμως περιλαμβάνει εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών και ειδών, έτσι ώστε να μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτών — επιχειρήσεων, διαφόρων δραστηριοτήτων.

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

Η οντότητα, αναζητήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της, (της οποίας η μίσθωση πλέον δεν είναι σε ισχύ, όπως προέκυψε από την τηλεφωνική επικοινωνία με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου κ.) και ο έλεγχος θυροκόλλησε, λόγω απουσίας, στην κατοικία του διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας, επί της οδού, πρόσκληση, δίχως όμως να η οντότητα να ανταποκριθεί στην πρόσκληση του ελέγχου.

Οι αγορές και οι πωλήσεις της οντότητας όπως αυτές προέκυψαν από τις υποβληθείσες ΜΥΦ έχουν ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	ΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΑΓΟΡΕΣ
2017	12.018.157,51€	11.237.532,49€
2018	12.098.883,10€	12.488.712,16€
2019	2.284.942,68€	19.762,06€
ΣΥΝΟΛΟ	26.401.983,29€	23.746.006,71€

Η ελεγχόμενη από το μηχανογραφικό σύστημα της Υπηρεσίας και ειδικότερα από τα υποσυστήματα ΝΕΟ TAXIS και ΕΛΕΝΧΙΣ προκύπτει ότι βασικά δεν απασχολεί προσωπικό παρά μόνο μια υπάλληλο γραφείου από 14.11.2016 έως 12.09.2018, οι ανωτέρω φερόμενες αγορές προέρχονται από ένα κυρίως προμηθευτή, του οποίου τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, για τα ελεγχόμενα έτη, έχουν κριθεί εικονικά από άλλο έλεγχο της υπηρεσίας μας, φέρεται δε να διενεργεί πωλήσεις και παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας. Στις υποβληθείσες

περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ φορολογικών. ετών, δηλώνει χρηματικά ποσά τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων
Τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν στα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 από την οντότητα, προς τις λήπτριες οντότητες των πινάκων 1, 2, και 3, κρίνονται από τον παρόντα έλεγχο εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τους και συγκεκριμένα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1						
ΕΚΔΟΣΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΟΝΤΟΤΗΤΑ						
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017						
..... με ΑΦΜ						
A/A	ΑΦΜ	Επωνυμία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Συνολική αξία	Φ.Σ.
111			80.604,00€	19.....,96€	99.948,96€	6

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

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

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

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

Η αξία δε που περιέχουν τα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι ιδιαίτερα μεγάλη όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία.

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών της στοιχείων έτυχαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς

απόδοση ΦΠΑ. Η παραπάνω δραστηριότητα της οντότητας χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότηρια οντότητα εικονικών φορολογικών στοιχείων.

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

Από τον παρόντα έλεγχο κρίθηκαν εικονικές οι συναλλαγές της οντότητας που ανεδείχθησαν από την έρευνα και τα έγγραφα στοιχεία».

Επειδή, στις σελίδες 18-19 της απόέκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος του προϊστάμενου της ΔΟΥ Λειβαδιάς, αναγράφονται τα εξής:

«Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η οντότηταείναι εικονικά για τους κάτωθι κυρίως λόγους:

Από την εκτύπωση του profile της ελεγχόμενης οντότητας προκύπτει ότι η ελεγχόμενη δεν έχει πραγματοποιήσει καμία εισαγωγή από τρίτες χώρες για τα ελεγχόμενα οικονομικά έτη.

Ακόμη ως προκύπτει από την εκτύπωση του profile της ελεγχόμενης οντότητας από το σύστημα eienxis προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Από τις καταστάσεις εξόδων (αγορών) και εσόδων (πωλήσεων) προκύπτει ότι

- στο ελεγχόμενο έτος 2018 σε σύνολο εσόδων 8.384.165,36€ οι αντίστοιχες αγορές-δαπάνες είναι μόλις 852,84€,

- στο ελεγχόμενο έτος 2020 σε σύνολο πωλήσεων 645.921,65€ οι αντίστοιχες αγορές-δαπάνες είναι μόλις 1.240,32€

Από τα ανωτέρω αναφερόμενα προκύπτει ανυπαρξία αγορών σε σχέση με την αξία των εκδοθέντων φορ. στοιχείων.

Το ΣΩΜΑ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ (Σ.ΕΠ.Ε.) με το με αριθ. πρωτ.έγγραφό του μας γνώρισε ότι η ελεγχόμενη οντότητα εμφανίζεται στο «Π/Σ ΕΡΓΑΝΗ» και απασχολούσε το έτος 2018 εννέα (9) άτομα προσωπικό ενώ δεν απασχολεί προσωπικό το 2019, ως συνημμένος πίνακας.

Από την εκτύπωση των αποδοχών των εργαζόμενων, σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλε η ελεγχόμενη οντότητα προκύπτει ότι οι συνολικές ακαθάριστες αποδοχές των εργαζόμενων το έτος 2018 που περιλαμβάνονται στον πίνακα του Σ.ΕΠ.Ε. είναι μόλις 2.913,73€ ενώ οι καθαρές αποδοχές ανέρχονται σε 2.447,51€.

Κατόπιν των ανωτέρω αναφερομένων προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία αξίας που εξέδωσε ως κάτωθι ανά φορολογικό έτος:

Φορολογικό έτος 2018 1.501 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 8.391.965,36€

Φορολογικό έτος 2019 89 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 645.921,65€

είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 8 του ν. 4308/14, των άρθρων 55Α και 66 του ν. 4987/2022 και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως ισχύουν».

Επειδή, από την επισκόπηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της οντότητας με την επωνυμίακαι της οντότητας με την επωνυμίαδιαπιστώθηκε ότι μετά την κατάθεση των χρηματικών ποσών από τον προσφεύγοντα στους αντίστοιχους τραπεζικούς λογαριασμούς των επιχειρήσεων που εξέδωσαν τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ακολουθούσε η άμεση ανάληψη των σχετικών ποσών, γεγονός που αντίκειται στις συνήθειες εμπορικές πρακτικές.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι έχουν πραγματοποιηθεί οι συναλλαγές.

Ως εκ τούτου ο 2ος προβαλλόμενος λόγος **δεν γίνεται δεκτός.**

3ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Φ.Π.Α.

Επειδή, στις προσβαλλόμενες πράξεις και στις οικείες εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται οι ισχύουσες διατάξεις και η μόνη παράλειψη του ελέγχου είναι ότι δεν διευκρινίζει ότι τα αρ. 53 και 58 (στη φορολογία εισοδήματος) και 58^A (στη φορολογία Φ.Π.Α.) αναφέρονται στον Κ.Φ.Δ. ως ίσχυε το ελεγχόμενο έτος 2018, το οποίο όμως εξυπακούεται.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο προσφεύγων δεν επικαλείται ούτε αποδεικνύει ότι υπέστη βλάβη από την παράλειψη αυτή.

Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος λόγος **δεν γίνεται δεκτός.**

3ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Επειδή, ο προσφεύγων προβάλλει το γεγονός ότι στην οικεία Έκθεση Ελέγχου Εισοδήματος δεν αναφέρεται το βάσει ελέγχου καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος και προστίμου. Κατά την άποψη του αυτό έχει ως αποτέλεσμα την ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης λόγω έλλειψης αιτιολογίας.

Επειδή, τα βάσει ελέγχου καταλογιζόμενα ποσά και ο τρόπος υπολογισμού τους αναγράφονται αναλυτικά στην προσβαλλόμενη πράξη φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος λόγος **δεν γίνεται δεκτός.**

4ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Επειδή, ο προσφεύγων με τον 4^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής επικαλείται ότι ο έλεγχος έπρεπε να διενεργήσει διαφορετικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και σε κάθε περίπτωση να κάνει χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 5 της πολ. 1050/2014 οι έμμεσες τεχνικές επιλέγονται μετά από αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

Επειδή, στην συγκεκριμένη υπόθεση ο έλεγχος κρίνοντας τα στοιχεία και τα πραγματικά περιστατικά δεν αποφάσισε την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών και σε κάθε περίπτωση δεν αποδεικνύεται ότι τα αποτελέσματα του ελέγχου θα ήταν ευνοϊκότερα για τον προσφεύγοντα αν αυτές είχαν χρησιμοποιηθεί, ως αυτός επικαλείται.

Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος λόγος **δεν γίνεται δεκτός.**

Επειδή, ως προς την ουσία της υπόθεσης που αφορά την εικονικότητα των κρινόμενων φορολογικών παραστατικών, ο προσφεύγων δεν επικαλείται συγκεκριμένα στοιχεία και περιστατικά που να αποδεικνύουν το αληθές της συναλλαγής, δεδομένου ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο σύμφωνα με τα ως άνω.

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 την ισχύουσα νομοθεσία.

Επειδή, η Φορολογική Αρχή καταλόγισε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 ως όφειλε στα πλαίσια της αρχής της νομιμότητας.

Επειδή, οι απόεκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊστάμενου της ΔΟΥ Λειβαδιάς περιλαμβάνουν τα πραγματικά περιστατικά της σχετικής υπόθεσης, καθώς και τις ισχύουσες διατάξεις και στα πλαίσια αυτά καταλογίζονται οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία επιβαρύνσεις και ποινές.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης.

Επειδή, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του προσφεύγοντα.

Επειδή, από το περιεχόμενο των συνταχθεισών δύο (2) εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & ΦΠΑ του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προκύπτει ότι αυτές περιλαμβάνουν τα πραγματικά περιστατικά κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο καθώς και τις ισχύουσες διατάξεις και στα πλαίσια αυτά καταλογίζονται οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία επιβαρύνσεις και ποινές. Συνεπώς οι ισχυρισμοί της η προσφεύγουσας περί του αντιθέτου δεν γίνονται δεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησηςκαι την **επικύρωση**: α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λιβαδειάς.

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

Φορολογικό έτος 2018

Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/2024

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2020				
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	10.671,42	176.211,42	176.211,42	165.540,00

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	10.432,72			68.335,17
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ		57.902,45	57.902,45	
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ				
ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ				
ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ				
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ		13.210,03	13.210,03	13.210,03
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	650,00	650,00	650,00	
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ		28.951,23	28.951,23	28.951,23
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		100.713,71	100.713,71	100.713,71

Φορολογικό έτος 2018

Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/2024

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Φ.Π.Α				
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΞΙΑ ΦΟΡ/ΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	426.013,00	426.013,00	426.013,00	
ΑΞΙΑ ΦΟΡ/ΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	415.017,45	249.477,45	249.477,45	165.540,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	102.243,12	102.243,12	102.243,12	
ΥΠΟΛ. ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	106.478,97	66.749,37	66.749,37	39.729,60
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	4.235,85	4.235,85		
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ		39.729,60	39.729,60	39.729,60
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ		19.864,80	19.864,80	19.864,80
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00	59.594,40	59.594,40	59.594,40
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	4.235,85	4.235,85	4.235,85	

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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.