



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 27/02/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 463

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8,
Αθήνα
Ταχ. Κώδικας : 104 40
Τηλέφωνο : 213 1312351
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' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 15-11-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, με έδρα στην Αθήνα, οδός, Τ.Κ.11364, κατά των:

Α) με αριθμό/23-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού

ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Β) με αριθμό/23-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Γ) με αριθμό/23-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Δ) με αριθμό/23-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και

Ε) με αριθμό/23-10-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 20-11-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15-11-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τα στοιχεία του υποσυστήματος Μητρώου του Taxis, ο προσφεύγων, ο οποίος τηρεί απλογραφικά βιβλία, προέβη σε έναρξη εργασιών στις 10-09-2015 με κύρια δραστηριότητα: «Κατασκευαστικές Εργασίες για Οικιστικά Κτίρια...».

Α) Με τη με αριθμό/23-10-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 5.927,52 €, πλέον προστίμου άρθρου 58/58Α του ν.4987/2022 (νυν άρθρου 54 του ν.5104/2024) ποσού 2.963,76 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **8.891,28 €**.

Β) Με τη με αριθμό/23-10-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 24.157,20 €, πλέον προστίμου άρθρου 58/58Α του ν.4987/2022 (νυν άρθρου 54 του ν.5104/2024) ποσού 12.078,60 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **36.235,80 €**.

Γ) Με τη με αριθμό/23-10-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του

Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 36.169,61 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 (νυν άρθρου 54 του ν.5104/2024) ποσού 18.084,81 €, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 6.409,95 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **60.664,37 €**.

Δ) Με τη με αριθμό/23-10-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 6.362,26 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 (νυν άρθρου 54 του ν.5104/2024) ποσού 3.181,13 €, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 556,50 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **10.099,89 €**.

Ε) Με τη με αριθμό/23-10-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **350,00 €**, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

α) δεν επέδειξε στον έλεγχο τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, μη ανταποκρινόμενος στο με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤΕΞ 2023 ΕΜΠ/27-11-2023 αίτημα παροχής πληροφοριών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ.2 του ν.4987/2022 (νυν άρθρου 14 παρ.2 του ν.5104/2024) (**250,00 €**),
β) δεν ενημέρωσε εντός τριάντα (30) ημερών εγγράφως τη Φορολογική Διοίκηση για μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής ή έναρξης (μεταβολή έδρας), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 11 παρ.13, 15, 16 του ν.5104/2024 (**100,00 €**).

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις **αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά** μέσω της εφαρμογής «e-Κοινοποίηση» στις **24-10-2024** στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, οπότε και εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του και αναγνώστηκαν στις **25-10-2024**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει των με αριθμό/17-01-2024 και/24-11-2023 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων στην επιχείρηση του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2018 – 2019.

Οι ανωτέρω εντολές μερικού ελέγχου εκδόθηκαν κατόπιν του με αριθ. πρωτ./27-07-2023 δελτίου πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και του από 08-09-2023 πληροφοριακού δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, το οποίο διαβιβάστηκε στο 1ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ με το αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ.ΕΞ 2023/15-11-2023 έγγραφο, τα οποία αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του ελέγχου που διενεργήθηκε.

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (Έ' Υποδιεύθυνση Ελέγχων Λάρισας) με το ως άνω δελτίο πληροφοριών διαβίβασε στο 1ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ την από 29-06-2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4987/2022 (ΚΦΔ) σχετικά με φορολογικό έλεγχο που διενήργησε στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ

....., από τον οποίο προέκυψε ότι η εν λόγω επιχείρηση είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων και ότι μεταξύ των ληπτών, για τη χρήση 2019, ήταν και ο προσφεύγων (19 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 80.170,00 € πλέον ΦΠΑ 19.240,80 €).

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (Α' Υποδιεύθυνση) με το ως άνω πληροφοριακό δελτίο διαβίβασε στο 1ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ την από 10-07-2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4987/2022 (ΚΦΔ) σχετικά με φορολογικό έλεγχο που διενήργησε στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, από τον οποίο προέκυψε ότι η εν λόγω επιχείρηση είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων και ότι μεταξύ των ληπτών, για τη χρήση 2018, ήταν και ο προσφεύγων (5 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 15.010,00 € πλέον ΦΠΑ 3.602,40 €).

Στις 15-11-2023, για τη διενέργεια του ελέγχου, κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα τα ακόλουθα:

- α) αντίγραφο της με αριθμό/18-08-2023 εντολής ελέγχου,
- β) η με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤΕΞ 2023 ΕΜΠ γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων και
- γ) το με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤΕΞ 2023 ΕΜΠ αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 παρ.2 του ν.4987/2022 (νυν άρθρου 14 παρ.2 του ν.5104/2024), τα οποία αναγνώσθηκαν στις 27-11-2023 σύμφωνα με το σχετικό πιστοποιητικό κοινοποίησης της εφαρμογής «e-Κοινοποίηση» του Taxisnet.

Η ανωτέρω εντολή ελέγχου με αριθμό/18-08-2023 τροποποιήθηκε ως προς το χρονικό διάστημα της ελεγχόμενης περιόδου με την με αριθμό/24-11-2023 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για το χρονικό διάστημα 01/01/2018 - 31/12/2019.

Στις 27-11-2023, κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα τα ακόλουθα:

- α) αντίγραφο της με αριθμό/24-11-2023 εντολής ελέγχου,
- β) η με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤΕΞ 2023 ΕΜΠ γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων και
- γ) το με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤΕΞ 2023 ΕΜΠ αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 παρ.2 του ν.4987/2022 (νυν άρθρου 14 παρ.2 του ν.5104/2024), τα οποία αναγνώσθηκαν την ίδια ημέρα σύμφωνα με το σχετικό πιστοποιητικό κοινοποίησης της εφαρμογής «e-Κοινοποίηση» του Taxisnet.

Επιπλέον, ο έλεγχος στις 25-07-2024 κοινοποίησε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα το με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤΕΞ 2024 ΕΜΠ αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 παρ.2 του ν.5104/2024, το οποίο αναγνώσθηκε την ίδια ημέρα σύμφωνα με το σχετικό πιστοποιητικό κοινοποίησης της εφαρμογής «e-Κοινοποίηση» του Taxisnet.

Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στα ως άνω αιτήματα παροχής πληροφοριών και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία για την ελεγχόμενη περίοδο, με αποτέλεσμα να καταστεί αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των καθαρών αποτελεσμάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα βάση των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και της Ε.2015/2020 εγκυκλίου, ήτοι με κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, ο έλεγχος κοινοποίησε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα στις 11-09-2024 το με αριθμό/10-09-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ) του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού του

φόρου και προστίμου, το οποίο αναγνώσθηκε την ίδια ημέρα σύμφωνα με το σχετικό πιστοποιητικό κοινοποίησης της εφαρμογής «e-Κοινοποίηση» του Taxisnet.

Επί του άνω ΣΔΕ ο προσφεύγων δεν διατύπωσε εγγράφως απόψεις και ακολούθως ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη των οικείων εκθέσεων ελέγχου και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Στην από 23-10-2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.14-17):

«...

Προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο

... ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα στα υψηλότερα δηλωθέντα, όπως αυτά προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος, ΦΠΑ και ΜΥΦ (ελεγχόμενης και αντισυμβαλλομένων). Παρατίθεται κάτωθι σχετικός πίνακας:

Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων

ΕΤΗ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛ. Φ.Π.Α.	ΜΥΦ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	ΜΥΦ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
2018	24.910,00	7.700,00	24.910,00	27.610,00	27.610,00
2019	100.655,00	34.700,00	100.655,00	63.900,00	100.655,00

Ο έλεγχος προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα του ελεγχόμενου για το έτος **2018** στο ποσό των **27.610,00 €** σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ) των αντισυμβαλλόμενων και για το έτος **2019** στο ποσό των **100.655,00 €** σύμφωνα με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2019 και σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ) του ελεγχόμενου.

Δηλωθείσες δαπάνες

Αναφορικά με το σκέλος των δηλωθέντων δαπανών του ελεγχόμενου, όπως απεικονίζεται στον κάτωθι πίνακα διαπιστώνονται σημαντικές αποκλίσεις μεταξύ των δηλωθέντων εξόδων στις καταστάσεις οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα - δηλώσεις Ε3 και των δηλωθέντων εισροών στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ.

Ασυμφωνία υπάρχει και μεταξύ των εξόδων που δήλωσαν ο ελεγχόμενος και οι αντισυμβαλλόμενοι στις καταστάσεις πελατών - προμηθευτών (ΜΥΦ), τα οποία δεν συμφωνούν επίσης και με τις εισροές που δήλωσε ο ελεγχόμενος στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και τα έξοδα που δήλωσε ίδιος στις καταστάσεις οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα - δηλώσεις Ε3.

ΕΤΟΣ	ΕΞΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ Ε3	ΕΙΣΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΠΑ	ΕΞΟΔΑ ΑΠΟ ΜΥΦ	ΕΞΟΔΑ ΑΠΟ ΜΥΦ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ
2018	23.798 ,00	4.788,00	19.798,00	15.010,00

2019	90.995,26	40.080,00	84.995,26	80.260,32
------	-----------	-----------	-----------	-----------

Σύμφωνα με τα πληροφοριακά δελτία και εκθέσεις ελέγχου των ΥΕΔΔΕ Αττικής και Θεσσαλονίκης που διαβιβάστηκαν στην υπηρεσία μας, ο ελεγχόμενος έλαβε κατά τα έτη 2018 και 2019 είκοσι τέσσερα εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τιμολόγια, συνολικής καθαρής αξίας 95.180,00 € όπως απεικονίζεται στον κάτωθι πίνακα:

ΕΤΟΣ	ΕΚΔΟΤΗΣ - ΑΦΜ	ΕΚΔΟΤΗΣ - ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΛΗΠΤΗΣ- ΑΦΜ	ΛΗΠΤΗΣ - ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΞΙΑ ΣΕ €	ΦΠΑ ΣΕ €	Φ/Σ
2018					15.010,00	3.602,40	5
2019					80.170,00	19.240,80	19
ΣΥΝΟΛΟ					95.180,00	22.843,20	24

Τα ανωτέρω εικονικά τιμολόγια έχουν συμπεριληφθεί στις καταστάσεις πελατών – προμηθευτών (ΜΥΦ), που δήλωσαν ο ελεγχόμενος και οι αντισυμβαλλόμενοι ...

...

Τα ανωτέρω εικονικά τιμολόγια προκύπτει ότι έχουν συμπεριληφθεί και στα δηλωθέντα έξοδα των δηλώσεων Ε3 των φορολογικών ετών 2018 και 2019 καθώς τα εν λόγω δηλωθέντα έξοδα είναι μεγαλύτερα των αντίστοιχων δηλωθέντων στις καταστάσεις πελατών – προμηθευτών (ΜΥΦ) και όπως αναφέρθηκε ανωτέρω τα είκοσι τέσσερα εικονικά τιμολόγια συνολικού ποσού 95.180,00 € έχουν συμπεριληφθεί στις καταστάσεις πελατών – προμηθευτών (ΜΥΦ) των ετών 2018 και 2019 που δήλωσαν τόσο ο ελεγχόμενος όσο και οι αντισυμβαλλόμενοι.

ΕΤΟΣ	ΕΞΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ Ε3	ΕΞΟΔΑ ΑΠΟ ΜΥΦ	ΕΞΟΔΑ ΑΠΟ ΜΥΦ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ	ΑΞΙΑ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ
2018	23.798,00	19.798,00	15.010,00	15.010,00
2019	90.995,26	84.995,26	80.260,32	80.170,00

Προσδιορισμός καθαρών κερδών

Κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση τα είκοσι τέσσερα εικονικά τιμολόγια συνολικού ποσού 95.180,00 € που έλαβε και καταχώρησε ο ελεγχόμενος κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Επίσης ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση τις δηλωθείσες δαπάνες από τον ελεγχόμενο, τόσο στην φορολογία εισοδήματος, όσο και στη φορολογία Φ.Π.Α., διότι αυτές δεν δύνανται να διασταυρωθούν και να τεκμηριωθούν ένεκα της μη προσκόμισης στον παρόντα έλεγχο των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων. Επίσης δεν κατέστη δυνατό να εντοπιστούν από άλλες πηγές δαπάνες που θα μπορούσαν να αναγνωριστούν είτε λόγω της φύσης τους (άλλα λειτουργικά έξοδα), είτε λόγω του ότι δεν προκύπτει η σύνδεσή τους με τα έσοδα, ότι δηλαδή οι δαπάνες διενεργήθηκαν προς όφελος της επιχείρησης (άρθρο

22 παρ.α και β ν.4172/2013), είτε ότι δεν αποτελούν μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν.4172/2013.

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει επίσης δαπάνες ενοικίων καθώς όπως προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα της υπηρεσίας μας δεν υπάρχει ενεργό μισθωτήριο για την ελεγχόμενη περίοδο.

Σύμφωνα με την υπ' αριθμόδήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας ο ελεγχόμενος είχε μισθώσει από την με ΑΦΜακίνητο 83 τ.μ. επί της οδού, ΤΚ 11364 Αθήνα με ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης την 02/09/2015 και μηνιαίο μίσθωμα 100,00 €.

Ωστόσο σύμφωνα με την υπ' αριθμόυποβληθείσα δήλωση λύσης μίσθωσης ακίνητης περιουσίας της εκμισθώτριας στο πληροφοριακό σύστημα της Υπηρεσίας μας, η εν λόγω μίσθωση λύθηκε στις 15/06/2017.

Συνοψίζοντας τα ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα φορολογητέα αποτελέσματα για την ελεγχόμενη περίοδο όπως απεικονίζονται στον κάτωθι πίνακα:

ΕΤΗ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (1)	ΕΞΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ Ε3 (2)	ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ (3)	ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (4)	ΕΞΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (5)=(2 μείον 3 μείον 4)	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (1 μείον 5)
2018	24.910,00	27.610,00	23.798,00	15.010,00	8.788,00	0,00	1.112,00	27.610,00
2019	100.655,00	100.655,00	90.995,26	80.170,00	10.825,26	0,00	9.659,74	100.655,00

...».

Στην από 23-10-2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.2859/2000 (ΦΠΑ) του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.15):

«...

Προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών και των φορολογητέων εισροών

Κατόπιν και του ανωτέρω προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ο έλεγχος προσδιορίζει τις φορολογητέες εκροές του ελεγχόμενου ως τις συγκριτικά μεγαλύτερες μεταξύ των δηλωθέντων φορολογητέων εκροών στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, ακαθάριστων εσόδων στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εσόδων στις δηλώσεις συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών (ΜΥΦ) που δήλωσαν τόσο ο ελεγχόμενος, όσο και οι αντισυμβαλλόμενοι.

ΕΤΗ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛ. Φ.Π.Α.	ΜΥΦ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	ΜΥΦ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ
2018	24.910,00	7.700,00	24.910,00	27.610,00	27.610,00
2019	100.655,00	34.700,00	100.655,00	63.900,00	100.655,00

Σύμφωνα και με τον ανωτέρω προσδιορισμό ακαθάριστων εσόδων, ο έλεγχος προσδιορίζει τις φορολογητέες εκροές του ελεγχόμενου για το έτος 2018 στο ποσό των 27.610,00 €

σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ) των αντισυμβαλλόμενων και για το έτος **2019** στο ποσό των **100.655,00 €** σύμφωνα με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2019 και σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ) του ελεγχόμενου.

Ο έλεγχος πέραν της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση τυχόν άλλες εισροές και φόρο εισροών, καθώς δεν επεδείχθησαν τα τηρούμενα βιβλία και τα φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν.2859/2000 (ΦΠΑ).

...».

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1^{ος} ΛΟΓΟΣ. Πραγματικότητα των συναλλαγών – καλή πίστη του προσφεύγοντος

2^{ος} ΛΟΓΟΣ. Εικονικότητα στο πρόσωπο του εκδότη

3^{ος} ΛΟΓΟΣ. Αυθαίρετο, αναιτιολόγητο και μη νόμιμο της κρίσεως της Φορολογικής Αρχής – Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας των οικείων εκθέσεων ελέγχου

4^{ος} ΛΟΓΟΣ. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης

Επιπλέον, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει μέρος τιμολογίων – Δ.Α./αποδείξεις είσπραξης με αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, τραπεζικές καταθέσεις, καθώς και ιδιωτικά συμφωνητικά σύμβασης υπεργολαβίας.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.5104/2024 (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, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 14 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«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.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των

πληροφοριών που του ζητήθηκαν, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 53 του ΚΦΔ ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Με την επιφύλαξη του οίκοθεν προσδιορισμού της παρ. 4 του άρθρου 36, σε φορολογούμενους που παραλείπουν να υποβάλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση. Παράβαση του πρώτου εδαφίου συνιστούν ιδίως:

α) η μη υποβολή ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης, συμπεριλαμβανομένων των δηλώσεων που υποβάλλονται στη φορολογία κεφαλαίου, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, και των δηλώσεων παρακράτησης φόρου,

...

2. Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), όπως αυτές ίσχυαν κατά τα κρίνόμενα έτη 2018 και 2019, ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.».

Επειδή, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013» διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«...»

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του

φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

...

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

...

Η προϋπόθεση της περ.β' της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ.γ' της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία).

...».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο, 2^ο ΚΑΙ 3^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ – ΠΕΡΙ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ, ΚΑΛΗΣ ΠΙΣΤΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ, ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΣΤΟ ΠΡΟΣΩΠΟ ΤΟΥ ΕΚΔΟΤΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙ ΕΛΛΕΙΨΗΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 79 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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 εταιρεία, 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. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ίδιου ως άνω νόμου 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 επιτηδευματία 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 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, με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν.5104/2024 (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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999 - ΦΕΚ Α΄ 45) 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 - ΦΕΚ Α΄ 97) ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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 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. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 «Αιτιολογία της διοικητικής πράξης»).

Επειδή, στην από 29-06-2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4987/2022 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (ΈΥποδιεύθυνση Ελέγχων Λάρισας), η οποία επισυνάφθηκε στο με αριθ. πρωτ./27-07-2023 δελτίο πληροφοριών της ίδιας Υπηρεσίας, ως προς την εικονικότητα των συναλλαγών της εκδότριας επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

«...»

6.3.9. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

...

Ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ελεγχόμενης οντότητας «.....», χρήσεων 2019 και 2020, κρίνονται εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές ως προς το σύνολο των συναλλαγών, διότι η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τους αντισυμβαλλομένους της.

...

Α) Δεν είχε τις αγορές των αντίστοιχων πωληθέντων ειδών (πολύ μεγάλου όγκου και εύρους διαφορετικών ειδών), ούτε είχε τη δυνατότητα να τα παράγει η ίδια. Από τους ήδη διενεργηθέντες ελέγχους της υπηρεσίας μας προέκυψε ότι η συντριπτική πλειονότητα των αγορών της ήταν στο σύνολό τους εικονικές (ήδη σε ποσοστό 81,27% - οι έλεγχοι είναι σε εξέλιξη για λοιπές περιπτώσεις).

Β) Δεν διέθετε τον χώρο για την αποθήκευση των εμπορευμάτων και των υλικών που φέρεται να διαθέτει στην αγορά (εκτός μιας μικρής μισθωμένης αποθήκης, δυσανάλογης των απαιτούμενων διαστάσεων όγκου των αντίστοιχων εμπορευμάτων, για μικρό χρονικό διάστημα).

Γ) Δεν διέθετε μεταφορικά μέσα (φορτηγά αυτοκίνητα) ιδιόκτητα ή μισθωμένα για τη διακίνηση εμπορευμάτων.

Δ) Δεν διέθετε την κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή και το απαραίτητο προσωπικό για την διεκπεραίωση του μεγάλου όγκου των συναλλαγών.

Ε) Δεν διέθετε εξειδικευμένο εργατικό προσωπικό (πλην επτά συντηρητών κτιρίων για μικρό χρονικό διάστημα και άλλων, σε ετερόκλητες δραστηριότητες, μη συναφών με τις παρεχόμενες υπηρεσίες), εξειδικευμένες τεχνικές γνώσεις, ούτε την εν γένει οργάνωση που απαιτείται προκειμένου να παράσχει τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα τιμολόγια που εκτείνονται σε ένα τεράστιο εύρος, τόσο σε είδος παρεχόμενης υπηρεσίας, όσο και γεωγραφικά.

ΣΤ) Οι τραπεζικές κινήσεις για την εξόφληση των υποχρεώσεων των ληπτών προς την ελεγχόμενη οντότητα πραγματοποιήθηκαν για να προσδώσουν αληθοφάνεια στην εξόφληση των εκδοθέντων τιμολογίων. Η ελεγχόμενη χρησιμοποιούσε κυρίως ανακύκλωση

χρημάτων (αμφίδρομη κίνηση) που λάμβανε από τις λήπτριες επιχειρήσεις και είχε σκοπό, αφενός να προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές και αφετέρου να δυσκολέψει την ανίχνευση της παράνομης δραστηριότητας από τις αρχές. Ο τελικός σκοπός βέβαια παρέμενε σε κάθε περίπτωση να επιστρέψει στις λήπτριες επιχειρήσεις τα χρήματα που ελάμβανε. Ένα μεγάλο μέρος των τιμολόγιων φέρεται να έχουν εξοφληθεί με μετρητά, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 του ν.4172/2013, όπου προβλέπεται ότι η εξόφληση κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, πρέπει να γίνεται με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Ζ) Πλέον των ανωτέρω λόγων ισχύουν και τα εξής:

- Ουδέποτε λειτούργησε στη δηλωθείσα ή αναγραφείσα επί των εκδοθέντων στοιχείων διεύθυνση, ήτοι, Τ.Κ.10432 Αθήνα.
- Δεν προσκομίστηκαν τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία της ελεγχόμενης, μετά από πρόσκληση και συνεχείς παρατάσεις προσκόμισης.
- Δεν διέθετε μηχανήματα έργου, ούτε και επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτήν τεχνικά έργα.
- Έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία για πάσης φύσεως δραστηριότητες σε πολλές περιοχές στην Ελλάδα, ανάλογα με τις ανάγκες και το αντικείμενο της κάθε λήπτριας επιχείρησης.
- Από την έναρξη της λειτουργίας της δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές από τρίτες χώρες.
- Η αξία των πραγματοποιηθεισών αγορών (ουσιαστικά τριγωνικών παραδόσεων σε μία και μοναδική περίπτωση, ποσοστό 1,64%) χρήσης 2019 είναι μηδαμινή σε σχέση με την αξία των εμπορευμάτων που φέρεται να έχει πουλήσει.
- Υπέβαλε ανακριβείς αρχικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και μετά από εύλογο χρονικό διάστημα υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. (για όλες τις φορολογικές περιόδους) με ανάλογες μεταβολές σε εκροές και εισροές για τις χρήσεις 2018, 2019 και 2020.
- Δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020.
- Τα τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών που προσκόμισε ένας από τους λήπτες, ήταν παραποιημένα-πλαστά.

Συμπερασματικά, η ελεγχόμενη οντότητα ήταν στην πραγματικότητα συναλλακτικά ανύπαρκτη και μόνο σκοπό είχε την εμπορία εικονικών φορολογικών στοιχείων.

...».

Επειδή, στην από 10-07-2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4987/2022 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (Α΄ Υποδιεύθυνση), η οποία επισυνάφθηκε στο από 08-09-2023 πληροφοριακό δελτίο της ίδιας Υπηρεσίας, ως προς την εικονικότητα των συναλλαγών της εκδότριας επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

«...»

ΠΟΡΙΣΜΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη οντότητα «.....» με ΑΦΜ είναι εικονικά για τους κάτωθι κυρίως λόγους:

- Όπως, προκύπτει από το σύστημα elenxis και taxis η ελεγχόμενη οντότητα ... με ΑΦΜ ... υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 14/09/2016 με ποικίλες δραστηριότητες όπως, ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΟΙΚΙΣΤΙΚΑ ΚΤΙΡΙΑ (ΝΕΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ, ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ, ΜΕΤΑΤΡΟΠΕΣ ΚΑΙ ΑΝΑΚΑΙΝΙΣΕΙΣ), ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΕΚΣΚΑΦΩΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΗΣ ΓΑΙΩΝ, ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΩΝ ΦΟΡΤΗΓΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ, ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΥΛΙΚΩΝ.

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

- Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ 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 ... με ΑΦΜ ..., αναζητήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της, η οποία όπως προέκυψε από την τηλεφωνική επικοινωνία με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου ... η μίσθωση πλέον δεν είναι σε ισχύ, ο έλεγχος θυροκόλλησε, λόγω απουσίας, στην κατοικία του διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας ... πρόσκληση, δίχως όμως να ανταποκριθεί στην πρόσκληση του ελέγχου.

...

- Η ελεγχόμενη από το μηχανογραφικό σύστημα της Υπηρεσίας και ειδικότερα από τα υποσυστήματα NEO TAXIS και ELENXIS 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 σύνολό 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 των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, δηλώνει χρηματικά ποσά τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων...

...

- Οι εισροές και εκροές αποκλίνουν σημαντικά και από τις υποβληθείσες ΜΥΦ και από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

...

- Από το γεγονός ότι, η οντότητα ... με ΑΦΜ ..., δεν απασχολεί προσωπικό παρά μόνο μια υπάλληλο γραφείου από 14/11/2016 έως 12/09/2018, και τα στοιχεία που εκτέθηκαν αναλυτικά παραπάνω προκύπτει ξεκάθαρα ότι δεν ήταν συναλλακτικά υπαρκτή και δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.

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

- Τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν στα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 από την ... με ΑΦΜ ..., προς τις λήπτριες οντότητες ... κρίνονται από τον παρόντα έλεγχο εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τους ...

...

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

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

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

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

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

- Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα ... με Α.Φ.Μ. ... δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών της στοιχείων έτυχαν - για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία της οντότητας ... με Α.Φ.Μ. ... - της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της οντότητας ... με Α.Φ.Μ. ... χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότες οντότητα εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Σε καμία περίπτωση η σχέση της οντότητας ... με Α.Φ.Μ. ... 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 «.....» με Α.Φ.Μ. που απεδείχθησαν από την έρευνα και τα έγγραφα στοιχεία.

...».

Επειδή, στην από 20-11-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.26):

«Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ο ελεγχόμενος επισύναψε μέρος των ζητηθέντων στοιχείων, τα οποία ουδέποτε έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, επισημαίνουμε όμως ότι στα επισυναπτόμενα δεν περιλαμβάνονται τα βιβλία εσόδων και εξόδων όπως και το σύνολο των λογιστικών στοιχείων, ώστε να καθίσταται δυνατή η πραγματοποίηση των προβλεπόμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων.».

Επειδή, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι **οι εκδότριες ήταν κατά τα κρίσιμα φορολογικά έτη 2018 και 2019 συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις και ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα καλής πίστης για τον προσφεύγοντα.**

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 23-10-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, εφαρμογής διατάξεων ν.2859/2000 (ΦΠΑ) και εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και 5104/2024 (ΚΦΔ), του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ – ΠΕΡΙ ΠΑΡΑΒΙΑΣΗΣ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΚΡΟΑΣΗΣ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«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.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε έγγραφο υπόμνημα απόψεων εντός της προβλεπόμενης νόμιμης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του με αριθμό/10-09-2024 ΣΔΕ.

Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 15-11-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

Α) με αριθμό/23-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Β) με αριθμό/23-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Γ) με αριθμό/23-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Δ) με αριθμό/23-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και

Ε) με αριθμό/23-10-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Α) Η με αριθμό/23-10-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		7.700,00	27.610,00	27.610,00	19.910,00
Αξία φορολογητέων εισροών		4.788,00			4.788,00
Φόρος εκροών		1.848,00	6.626,40	6.626,40	4.778,40
Υπόλοιπο φόρου εισροών		1.243,17	94,05	94,05	1.149,12
Πιστωτικό υπόλοιπο					
Χρεωστικό υπόλοιπο		604,83	6.532,35	6.532,35	5.927,52
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ			2.963,76	2.963,76	2.963,76
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή		604,83	9.496,11	9.496,11	8.891,28
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση				
	για επιστροφή				

Β) Η με αριθμό/23-10-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		34.700,00	100.655,00	100.655,00	65.955,00

Αξία φορολογητέων εισροών	40.080,00			40.080,00
Φόρος εκροών	8.328,00	24.157,20	24.157,20	15.829,20
Υπόλοιπο φόρου εισροών	9.619,20			9.619,20
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.291,20			1.291,20
Χρεωστικό υπόλοιπο		24.157,20	24.157,20	24.157,20
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		12.078,60	12.078,60	12.078,60
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		36.235,80	36.235,80	36.235,80
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	1.291,20		1.291,20
	για επιστροφή			

Γ) Η με αριθμό/23-10-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

Δ) Η με αριθμό/23-10-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

Ε) Η με αριθμό/23-10-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του ΚΦΔ,

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	9.659,74	100.655,00	100.655,00	90.995,26
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				36.169,61
	Χρεωστικό ποσό	119,50	36.289,11	36.289,11	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			18.084,81	18.084,81	18.084,81
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			6.409,95	6.409,95	6.409,95
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	119,50	60.783,87	60.783,87	60.664,37
	για επιστροφή				

φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ **350,00 €**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	1.112,02	27.610,02	27.610,02	26.498,00
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	129,31			6.362,26
	Χρεωστικό ποσό		6.232,95	6.232,95	
Προκαταβολή φόρου		163,64	163,64	163,64	-
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			3.181,13	3.181,13	3.181,13
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			556,50	556,50	556,50
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	34,33	10.134,22	10.134,22	10.099,89
	για επιστροφή				

απόφαση στον υπόχρεο.

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

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

**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.