



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 04/04/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Αριθμός απόφασης: 936

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
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 (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 16/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά των:

α) Με αριθμό/13-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

β) Με αριθμό/13-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, 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 με αριθμό πρωτ./19-12-2024 έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Α6 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. πρωτ./16-12-2024 ηλεκτρονικά υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/13-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 32.571,00 € πλέον προστίμου άρθρου 54 ν.5104/2024 (πρώην άρ. 58 του ν.4987/2022) ποσού 16.285,50 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 6.514,20 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **55.370,70 €**.

Με την με αριθμό/13-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου (κατά 17.371,20 €) στο ποσό των 28.373,46 €.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από 13/11/2024 θεωρηθείσες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χανίων, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αριθμό/01-02-2024 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της ως άνω υπηρεσίας, για την περίοδο από 01/01/2018 έως 31/12/2018.

Αιτία της έκδοσης της ως άνω εντολής ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. ΕΞ 2023 ΕΜΠ/28-11-2023 πληροφοριακό δελτίο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων έλαβε, κατά την χρήση 2018 από τον εκδότη με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 72.380,00 € πλέον ΦΠΑ 17.371,20 €, τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Με το ως άνω δελτίο πληροφοριών εστάλη στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν.4174/2013, ν.4093/2012, ν.4308/2014 και ν.2859/2000 για την εταιρία «..... Με την εν λόγω έκθεση κρίθηκε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ως άνω εταιρία, τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, είναι εικονικά στο σύνολο των συναλλαγών (πώληση εμπορευμάτων ή παροχή υπηρεσιών) διότι ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από αυτήν καθώς ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χανίων κοινοποίησε στον προσφεύγοντα, ο οποίος είχε ως κύρια δραστηριότητα τις «.....»:

Α) Τη με αριθμό πρωτοκόλλου/09-02-2024 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων μέχρι και δέκα ημέρες από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Β) Τη με αριθμό πρωτοκόλλου/09-02-2024 Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων του φορολογικού έτους 2018.

Ο προσφεύγων έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα βιβλία του φορολογικού έτους 2018, τα φορολογικά στοιχεία έκδοσης της εταιρίας «.....» και τα λοιπά ζητηθέντα δικαιολογητικά.

Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, τα οποία συμπεριελήφθησαν στις δηλώσεις του προσφεύγοντος και τις υποβληθείσες ΜΥΦ από τους δύο αντισυμβαλλόμενους, περιγράφονται κατωτέρω:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Περιγραφή	Καθαρή αξία	Σύνολο Φ.Π.Α.	Πληρωτέο ποσό
22/10/2018	Δ.Α.-Τ.		22.040,00	5.289,60	27.329,60
24/10/2018	Δ.Α.-Τ.		30.350,00	7.284,00	37.634,00
30/10/2018	Δ.Α.-Τ.		19.990,00	4.797,60	24.787,60
			72.380,00	17.371,20	89.751,20

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη:

Α) Τις διαπιστώσεις του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για την εκδότρια εταιρία «.....».

Β) Το γεγονός ότι δεν προσκομίστηκε καμία φορτωτική ή άλλο έγγραφο διακίνησης, δεδομένης της εγκατάστασης της εκδότριας εταιρίας στην και του λήπτη στα

Γ) Των προσκομισθέντων στοιχείων για την εξόφληση των τιμολογίων, τα οποία δεν είναι σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, τα ως άνω τιμολόγια έκδοσης της εταιρίας «.....» συνολικής καθαρής αξίας 72.380,00 € και προσδιόρισε το φορολογητέο αποτέλεσμα από επιχειρηματική δραστηριότητα ως εξής:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ			
Ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	999.053,30	999.053,30	-
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	143.877,48	143.877,48	-
Διάφορα έξοδα	775.037,26	702.657,26	72.380,00
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων	1.334,17	1.334,17	-
Μικτό αποτέλεσμα	78.804,39	151.184,39	72.380,00
Καθαρά αποτελέσματα χρήσης	78.804,39	151.184,39	72.380,00
Συντελεστής αποτελέσματος	8,56 %	17,83 %	

Αναφορικά με την φορολογία Φ.Π.Α., λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διαπιστώσεις περί λήψης εικονικών τιμολογίων και την συμπερίληψή τους στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ Δ' τριμήνου 2018, προσδιόρισε τον φόρο ως εξής:

Φορολογική περίοδος 01/01/2018– 31/12/2018			
Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	999.053,30	999.053,30	-
Φόρος εκροών	239.772,79	239.772,79	-
Αξία φορολογητέων εισροών	774.058,02	701.678,02	72.380,00
Φόρος εισροών	285.517,46	268.146,26	17.371,20

Στη συνέχεια κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμό/27-09-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 33 του ν.5104/2024 καθώς και οι με αριθμό/..../2024 και/..../2024 Προσωρινοί Διορθωτικοί Προσδιορισμοί του φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, επί των οποίων ο προσφεύγων απάντησε με τις με αριθμό πρωτ./04-11-2024 έγγραφες απόψεις του, οι οποίες δεν μετέβαλαν τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

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

1. Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
2. Οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές.
3. Ο ίδιος τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν.5104/2024:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999:

«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 την παρ.1 του άρθρου 27 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013:

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

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000:

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

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, [...]».

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 79 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

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

ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδίδοντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4308/2014:

«...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. [...]

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

- α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.
- β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν.4308/2014:

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014, με θέμα “Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»:

«15.2.3 Για τη διασφάλιση της αυθεντικότητας προέλευσης, μεταξύ άλλων:

- α) Ο προμηθευτής πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο εκδόθηκε πράγματι από τον ίδιο ή στο όνομά του και εκ μέρους του. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με την τήρηση ενός αντιγράφου του τιμολογίου στα λογιστικά έγγραφα. Εάν πρόκειται για αυτοτιμολόγηση ή εάν το τιμολόγιο εκδίδεται από τρίτον, αυτό μπορεί να αποδειχθεί μέσω δικαιολογητικών εγγράφων.
- β) Ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών (πελάτης) πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο που ελήφθη προέρχεται από τον προμηθευτή ή τον εκδότη του τιμολογίου. Δηλαδή, ο

λήπτης πρέπει να εφαρμόζει τις κατάλληλες δικλίδες για να διασφαλίζει την αυθεντικότητα προέλευσης (ότι δηλαδή ο αναφερόμενος προμηθευτής έχει πραγματοποιήσει την παράδοση των αγαθών ή υπηρεσιών) και επιπλέον πρέπει να διασφαλίζει την ταυτότητα του εκδότη.

15.2.4. Με βάση την προηγούμενη παράγραφο 15.2.3(β) προσφέρονται δύο εναλλακτικές λύσεις τις οποίες μπορεί να επιλέξει ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών (πελάτης). Η πρώτη εναλλακτική λύση αφορά την επαλήθευση της ορθότητας των στοιχείων ταυτότητας του προμηθευτή, τα οποία αναφέρονται στο τιμολόγιο. Η δεύτερη εναλλακτική λύση αφορά τη διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του τιμολογίου, είτε είναι ο ίδιος ο προμηθευτής είτε τρίτο πρόσωπο που ενεργεί κατ' εντολή και για λογαριασμό του.

α) Για την επαλήθευση της ορθότητας των στοιχείων ταυτότητας του προμηθευτή, ο πελάτης πρέπει να διασφαλίσει ότι ο προμηθευτής που αναφέρεται στο τιμολόγιο έχει πραγματοποιήσει όντως την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών στις οποίες αναφέρεται το τιμολόγιο. Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εφαρμόσει οποιεσδήποτε επιχειρηματικές δικλίδες, που δημιουργούν μια αξιόπιστη αλληλουχία τεκμηρίων μεταξύ ενός τιμολογίου και της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, προκειμένου να εκπληρώσει την εν λόγω υποχρέωση.

β) Η διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του τιμολογίου δύναται να γίνεται μέσω, για παράδειγμα, μιας προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής ή ηλεκτρονικής Διαβίβασης Δεδομένων (EDI), λαμβάνοντας ωστόσο υπόψη ότι σε κάθε περίπτωση πρέπει να διασφαλίζεται ότι τα τιμολόγια αντικατοπτρίζουν πραγματικές παραδόσεις ή παροχές υπηρεσιών.»

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

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

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

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

αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο...».

Επειδή, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η συναλλασσόμενη οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο (ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 1313/2013).

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

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, τα οποία κρίθηκαν ως εικονικά, είναι πραγματικές και όχι εικονικές στο σύνολό τους. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι αν υφίσταται εικονικότητα, αυτή αφορά στο πρόσωπο του εκδότη καθώς εκείνος τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 13/11/2023 θεωρηθείσας έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, για την εκδότρια εταιρία «..... με ΑΦΜ: “[...] ήταν μία φορολογικά υπαρκτή οντότητα. Είχε υποβάλει δηλώσεις για να παρουσιάσει μια αληθοφάνεια ως προς τις συναλλαγές της. Από τη συνολική εκτίμηση όμως της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε πώληση ή να παρέχει υπηρεσίες προς τρίτους για τους κάτωθι λόγους .

➤ Η ελεγχόμενη έχει κάνει έναρξη εργασιών στις 30/09/2017 και διακοπή εργασιών στις 25/07/2022 μετά την έναρξη του ελέγχου. Έχει δηλώσει ως κύρια δραστηριότητα την και πλήθος ετερόκλητων _____ δευτερευουσών δραστηριοτήτων όπως:

.....

➤ Ο διαχειριστής - εκκαθαριστής της ελεγχόμενης δεν ανταποκρίθηκε στα Αιτήματα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση των Λογιστικών του Αρχείων (Βιβλίων & στοιχείων) για να διενεργηθούν ελεγκτικές επαληθεύσεις.

➤ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ. Η ελεγχόμενη δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φ.Μ.Υ. για απασχολούμενο προσωπικό της στην Υπηρεσία μας και ο ΕΦΚΑ με το με αρ.πρωτ...../13-07-2021 έγγραφο του μας γνώρισε ότι δεν είχε απογραφεί στην Υπηρεσίας τους.

➤ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ. Δεν είχε στην κατοχή της μεταφορικό μέσο για μεταφορά αγαθών. Τα δε αναγραφόμενα μεταφορικά μέσα (με αρ. κυκλοφορίας) στα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία από τους φερόμενους Πελάτες της ανήκουν σε Τρίτους. Από διασταύρωση των ΜΥΦ δεν βρέθηκε συναλλαγή της ελεγχόμενης με τους πραγματικούς κατόχους των μεταφορικών μέσων. Ταυτόχρονα η ελεγχόμενη εξέδωσε φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας για τα οποία θα έχρηζε η κατοχή μεταφορικών μέσων για τη διακίνηση των.

➤ Από το ηλεκτρονικό αρχείο της Υπηρεσίας δεν βρέθηκαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις της.

➤ Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΕΞ 2021/15-7-2021 έγγραφο της Διεύθυνση Ανάπτυξης Τελωνειακών Ελεγκτικών και Επιχειρησιακών Εφαρμογών (Δ.Α.Τ.Ε.) της ΑΑΔΕ δεν βρέθηκαν εισαγωγές από τρίτες χώρες το ελεγχόμενο διάστημα .

➤ Το Φορολογικό έτος 2017 η ελεγχόμενη εμφάνισε αγορές με ενενήντα πέντε (95) ληφθέντα φορολογικά στοιχεία στη ΜΥΦ της (άρθρο 14 Κ.Φ.Δ.) συνολικής καθαρής αξίας 184.511,95 € πλέον ΦΠΑ 56.620,68€ ενώ οι Αντισυμβαλλόμενες (Προμηθεύτριες) της ελεγχόμενης οντότητας έχουν υποβάλει ΜΥΦ (άρθρο 14 Κ.Φ.Δ.) για τριάντα (30) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 166.550,78€ πλέον ΦΠΑ 39.932,18 €. Οι Αντισυμβαλλόμενες (Προμηθεύτριες) της ελεγχόμενης στις υποβληθείσες δηλώσεις Εισοδήματος και ΦΠΑ δεν έχουν δηλώσει τα ανωτέρω ποσά ως έσοδα τους και ως εκροές (αντίστοιχα).

Η τακτική αυτή μεταξύ της ελεγχόμενης και των φερόμενων Τρίτων (προμηθευτών της) υποβολής σημαντικών ποσών στις Μ.Υ.Φ. έχει ως σκοπό να δώσουν μια νομιμοφάνεια στα έξοδα της ελεγχόμενης και ταυτόχρονα με την μη δήλωση των στις υποβληθείσες δηλώσεις των Τρίτων να μην προκύπτει φορολογική υποχρέωση των.

Από το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας προκύπτει η κάτωθι φορολογική συμπεριφορά των ανωτέρω Προμηθευτριών επιχειρήσεων της ελεγχόμενης :

- Η οντότητα (με ΑΦΜ) ως προμηθεύτρια της δεν έχει υποβάλλει ΜΥΦ - ΕΣΟΔΩΝ και δεν έχει δηλωθεί κανένα ποσό ΕΣΟΔΟΥ από την ελεγχόμενη.

Οι υποβληθείσες δηλώσεις της Εισοδήματος και ΦΠΑ το φορολ. έτος 2017 είναι μηδενικές.

- Η οντότητα (με ΑΦΜ) έχει δηλώσει τα ίδια ποσά με την ελεγχόμενη (5 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 38.536,00 πλέον ΦΠΑ 9.248,64 ως ΕΣΟΔΑ της αλλά δεν έχει υποβάλλει δήλωση Εισοδήματος το 2017 και οι υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ της χρήσης 2017 είναι μηδενικές. Με τη με αρ. πρωτ.ΕΙ 2023/13-10-2023 Υπεύθυνη Δήλωση (του άρθρου 8 Ν.1599/1986) μας δήλωσε ότι δεν είχε ποτέ καμία συναλλαγή με την εταιρεία

- Η οντότητα (ΑΦΜ) έχει υποβάλλει στην Κατάσταση ΜΥΦ ΕΣΟΔΩΝ της το ίδιο ποσό με την ελεγχόμενη για ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 6.337,00 πλέον ΦΠΑ 1.520,88 αλλά οι υποβληθείσες δηλώσεις της (Εισοδήματος & ΦΠΑ) το έτος 2017 είναι μηδενικές.

- Η οντότητα Η) έχει υποβάλλει στην Κατάσταση ΜΥΦ ως ΕΣΟΔΑ της από την ελεγχόμενη το έτος 2017 , δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 105.965,85 €

πλέον ΦΠΑ 25.431,80 € μεγαλύτερο ποσό από το δηλωθέν της ελεγχόμενης (100.465,85 ευρώ). Δεν το έχει όμως δηλώσει στις υποβληθείσες δηλώσεις Εισοδήματος και περιοδικές ΦΠΑ της. Έχουν υποβληθεί με μηδενικές αξίες.

- Η οντότητα (ΑΦΜ) έχει δηλώσει ΕΣΟΔΑ από την ελεγχόμενη για εννέα (9) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 14.811,93 € πλέον ΦΠΑ 3.554,86 € ενώ η ελεγχόμενη την έχει δηλώσει με δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 21.967,93 € πλέον ΦΠΑ 5.272,30 €. Έχει υποβάλλει συγκεντρωτική ΕΣΟΔΩΝ ΜΥΦ (αρ. 14 του ΚΦΔ) με συνολικό ποσό 1.365.104 55 € ενώ στη με αρ. /7-7-2018 υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος της έτους 2017 έχει δηλώσει Ακαθάριστα Έσοδα 723.841,66 € και στις περιοδικές δηλώσεις της ΦΠΑ διαχ. χρήσης 2017 έχει δηλώσει σύνολο φορολογικών εκροών 905.222,06€. ➤ Το δε φορολογικό έτος 2018 η ελεγχόμενη εμφάνισε έξοδα-αγορές αξίας ύψους 766,02 € πλέον ΦΠΑ 175,52€ στην Κατάσταση Εξόδων ΜΥΦ επίσης και οι Αντισυμβαλλόμενοι της (Προμηθευτές της) εμφάνισαν τις ίδιες πωλήσεις, αξίας ύψους 766,02 € πλέον ΦΠΑ 175,52€. Το ανωτέρω ποσό όμως κρίνεται ήσσονος αξίας σε σχέση με την αξία των διακοσίων εξήντα πέντε (265) εκδοθέντων στοιχείων εσόδων από την ελεγχόμενη συνολικής καθαρής αξίας 1.085.055,16 € πλέον ΦΠΑ 260.337,03 € όπως δήλωσε στην Κατάσταση ΕΣΟΔΩΝ στις υποβληθείσες ΜΥΦ της ή με την αξία των διακοσίων εξήντα εννέα (269) φορολογικών στοιχείων ΕΞΟΔΩΝ καθαρής αξίας 1.100.046,16€ πλέον ΦΠΑ 264.006,87 € όπως δήλωσαν οι Αντισυμβαλλόμενοι της στις υποβληθείσες ΜΥΦ των.

Παράλληλα η ελεγχόμενη ενώ έχει δηλώσει ως έξοδα της στη ΜΥΦ 2018 το ποσό των 766,02€ ενώ στην υποβληθείσα δήλωση Εισοδήματος της δήλωσε λειτουργικά έξοδα δαπανών 918.415,49€ και στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ δήλωσε Εισροές 918.415,49 € με φόρο εισροών 220.415,43€. Από τα παραπάνω προκύπτει αναντιστοιχία ποσών στις υποβληθείσες δηλώσεις Εισοδήματος - ΦΠΑ - Καταστάσεων Εσόδων Μ.Υ.Φ. από την ελεγχόμενη προκειμένου να αποφύγει τις φορολογικές επιβαρύνσεις της (καταβολή φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ).

➤ ΤΡΑΠΕΖΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ. Από έρευνα στο Τραπεζικό σύστημα κατόπιν του με αριθμό /31-08-2021 αιτήματος μας στο «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών («ΣΜΤΛ-ΛΠ») και τη με αρ. πρωτ. ΕΙ 2023/24-10-2023 Απάντηση της ΕΤΕ σε έγγραφο μας διαπιστώθηκε ότι οι καταθέσεις μετρητών για τις υποτιθέμενες εξοφλήσεις των ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ εκδόσεως της ελεγχόμενης οντότητας γίνονταν από το διαχειριστή της ελεγχόμενης εταιρείας ή από τρίτα πρόσωπα που δεν είχαν σχέση με τους πελάτες για τους οποίους κατέθεταν τα μετρητά. Τις καταθέσεις ακολουθούσαν αναλήψεις ίδιου ποσού αυθημερόν (εντός ολίγων λεπτών). Διαδικασία που δεν συνάδει με ορθή οικονομική συμπεριφορά από μία πραγματική συναλλακτική επιχείρηση. Επίσης δεν προκύπτει εξόφληση των φερόμενων αγορών-δαπανών της οι οποίες «διενεργήθηκαν» το έτος 2017.

Συνοψίζοντας τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος κρίνει ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που η ελεγχόμενη οντότητα εξέδωσε όπως εμφανίζονται στις υποβληθείσες Καταστάσεις Μ.Υ.Φ. (άρθρο 14 Κ.Φ.Δ) της ίδιας και των Αντισυμβαλλομένων της είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολο των συναλλαγών των (πώληση εμπορευμάτων ή παροχή υπηρεσιών) γιατί ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από αυτή γιατί ήταν ουσιαστικά ανύπαρκτη συναλλακτικά.

Απόδειξη ότι τα εκδοθέντα αφορούν εικονικές συναλλαγές αποτελεί και η υποβολή Τροποποιητικών δηλώσεων Εισοδήματος και ΦΠΑ από την οντότητα (με ΑΦΜ

.....) με τις οποίες μείωσε τα έξοδα της και τις εισροές της με τις αξίες των ληφθέντων Τιμολογίων από την ελεγχόμενη.

Μέσω τη λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων από τους Τρίτους 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 ελεγχόμενη το φορολογικό έτος 2017 εξέδωσε ενενήντα πέντε (95) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 235.919,58 € πλέον ΦΠΑ 56.620,68€ προς τις κάτωθι οντότητες όπως αναλυτικά αναφέρονται στον κάτωθι Πίνακα 1. [...] κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 8 του Ν.4308/2014, των άρθρων 55^Α & 66 του Ν.4174/2013 (νυν Ν.4987/2022) της ΠΟΛ.1252/2015 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν και της ΣΤΕ 1404/2015.

Ο Έλεγχος από τις υποβληθείσες Μ.Υ.Φ.- Κατάσταση ΕΣΟΔΩΝ της ελεγχόμενης του φορολογικού έτους 2018 με 265 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.085.055,16 € πλέον ΦΠΑ 260.337,03 € και από τις υποβληθείσες ΜΥΦ-Κατάσταση ΕΞΟΔΩΝ των Αντισυμβαλλομένων της με 269 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.100.046,16 € πλέον ΦΠΑ 264.006,87 € λαμβάνει το μεγαλύτερο ποσό ως εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από την ελεγχόμενη.

Η ελεγχόμενη το φορολογικό έτος 2018 εξέδωσε διακόσια εξήντα εννέα (269) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.100.046,16 € πλέον ΦΠΑ 264.006,87 € προς τις κάτωθι οντότητες όπως αναλυτικά αναφέρονται στον κάτωθι Πίνακα 2, [...] κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 8 του Ν.4308/2014, των άρθρων 55^Α & 66 του Ν.4174/2013 (νυν Ν.4987/2022), της ΠΟΛ.1252/2015 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν και της ΣΤΕ 1404/2015."

Επειδή, από τις ανωτέρω διαπιστώσεις του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προκύπτει ότι η εκδότρια εταιρία «..... ήταν κατά το υπό κρίση έτος συναλλακτικά ανύπαρκτη εταιρία και δεν είχε προβεί στις απαραίτητες αγορές ώστε να μπορεί να πραγματοποιήσει τις επίμαχες πωλήσεις στον προσφεύγοντα.

Επειδή, αναφορικά με την διακίνηση των υλικών που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία έκδοσης της εταιρίας «..... αναγράφονται τα παρακάτω στοιχεία:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Τόπος αποστολής	Τόπος προορισμού	Σχόλια
22/10/2018	Δ.Α.-Τ.	Η έδρα μας		
24/10/2018	Δ.Α.-Τ. ...	Η έδρα μας		
30/10/2018	Δ.Α.-Τ.	Η έδρα μας		

Επειδή, όσον αφορά τα φορτηγά αυτοκίνητα τα οποία αναγράφονται στα τιμολόγια για την μεταφορά των υλικών, επισημαίνονται τα ακόλουθα.

Σύμφωνα με την από 13/11/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χανίων, το φορτηγό αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας ανήκει στην εταιρεία: «.....», με ΑΦΜ:....., και έδρα στην του νομού Η παραπάνω εταιρεία έχει αντικείμενο δραστηριότητας χονδρικό εμπόριο ειδών οικιακής χρήσης και λιανικό εμπόριο οικιακών συσκευών και επίπλων.

Το φορτηγό αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας ανήκει στον, με ΑΦΜ:....., ο οποίος είχε δραστηριότητα Υπηρεσίες μεταφοράς εμπορευμάτων και ενοικίαση και εκμίσθωση φορτηγών και διέκοψε την δραστηριότητά του στις 15/03/2012.

Επειδή, επιπλέον αναφορικά με την διακίνηση των επίμαχων υλικών επισημαίνεται ότι δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο οποιοδήποτε έγγραφο για την μεταφορά τους από την στα, π.χ. φορτωτική μεταφορικής εταιρίας.

Επειδή, αναφορικά με την εξόφληση των επίμαχων παραστατικών, ο προσφεύγων προσκομίζει τα κάτωθι στοιχεία:

Ημερομηνία	Ποσό σε €	Τρόπος πληρωμής	Αιτιολογία
16/11/2018	10.000,00	Τραπεζικό έμβασμα	“Έναντι τιμ. από”
19/11/2018	2.573,60	Τραπεζικό έμβασμα	“Έναντι τιμ. από”
19/11/2018	20.000,00	Τραπεζική κατάθεση	“..... ENANTI ΛΟΓ”
20/11/2018	20.000,00	Τραπεζική κατάθεση	“..... ENANTI”
20/11/2018	5.000,00	Τραπεζικό έμβασμα	“ENANTI TIM. ΑΠΟ”
20/11/2018	10.000,00	Τραπεζική κατάθεση	“..... ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΛΟΓ.”
22/11/2018	19.787,60	Τραπεζική κατάθεση	“..... ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜΟΛ.”
	87.361,20		

Επειδή, όλες οι ανωτέρω συναλλαγές (εμβάσματα και καταθέσεις) έγιναν με πίστωση του με αριθμό GR.....τραπεζικού λογαριασμού της εκδότριας εταιρίας, στην

Οι τραπεζικές καταθέσεις, συνολικής αξίας 69.787,60 € πραγματοποιήθηκαν από τον κ. (εντολέας συναλλαγής), στο κατάστημα της

Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με την εκδότρια εταιρία, συναντούσε στην, πρόσωπο που του υποδείκνυε η εκδότρια εταιρία και του οποίου δεν γνωρίζει τα στοιχεία, στο οποίο έδινε τα χρηματικά ποσά και στη συνέχεια η εταιρία του έστελνε το αποδεικτικό της κατάθεσης.

Επειδή, αναφορικά με το ανεξόφλητο υπόλοιπο αξίας 2.390,00 €, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά υλικά τα οποία επέστρεψε με το με αριθμό/31-10-2018 χειρόγραφο δελτίο αποστολής, αντίγραφο του οποίου προσκομίζει.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν διασφάλισε ούτε δημιούργησε αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για τις συναλλαγές με την εκδότρια εταιρία «.....» σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 15 του ν.4308/2014. Ειδικότερα, δεν μπορούν να γίνουν δεκτές οι επικαλούμενες μέθοδοι διακίνησης και εξόφλησης των επίμαχων συναλλαγών καθώς δεν συνάδουν με τις συνήθειες επιχειρηματικές πρακτικές και την κοινή λογική. Από όλα τα ανωτέρω δεν προκύπτει ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών στο σύνολό τους και για τον λόγο αυτό πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 13/11/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/16-12-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των:

Α) Με αριθμό/13-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Β) Με αριθμό/13-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Α) Η με αριθμό/2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου		79.536,59	151.916,59	151.916,59	72.380,00
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου					
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	1.001,98			32.571,00
	Χρεωστικό ποσό		31.569,02	31.569,02	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58			16.285,50	16.285,50	16.285,50
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		4.509,29	11.023,49	11.023,49	6.514,20
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	-
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς					
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών για καταβολή		4.157,31	59.528,01	59.528,01	55.370,70

Β) Η με αριθμό/2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	999.053,30	999.053,30	999.053,30	-
Αξία φορολογητέων εισροών	774.058,02	701.678,02	701.678,02	72.380,00
Φόρος εκροών	239.772,79	239.772,79	239.772,79	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών	285.517,45	268.146,25	268.146,25	17.371,20
Πιστωτικό υπόλοιπο	45.744,66	28.373,46	28.373,46	17.371,20
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστ. άρθρου 58/58Α ν.4987/2022				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	45.744,66	28.373,46	28.373,46	17.371,20

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

**Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**α/α
ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ**

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.