



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αθήνα, 29/04/2025

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1200

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : : 213 1312 350

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 (ΦΕΚ Β'1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022)».

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **30/12/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου Αττικής, επί της οδού, κατά της υπ' αριθ./03-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και της οικείας από 03-12-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ /31-12-2024 Συμπληρωματικό αίτημα που κατέθεσε ο προσφεύγων υποβάλλοντας συμπληρωματικά στοιχεία στην Υπηρεσία μας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **30/12/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία υπεβλήθη **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 υπ' αριθ./03-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 40.066,80€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας (άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.) ποσού 20.033,40€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 60.100,20€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, εδράζεται επί της από 03-12-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ./20-08-2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα «.....», έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικού έτους 2018.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ./30-05-2024 Δελτίο Πληροφοριών του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, που περιελάμβανε την από 27/05/2024 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) από την οποία διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση με την επωνυμία «, με **Α.Φ.Μ.**, για το φορολογικό έτος 2018 εξέδωσε τριακόσια εβδομήντα πέντε (375) εικονικά, στο σύνολο της συναλλαγής τους, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 4.138.580,36 €. πλέον Φ.Π.Α. 991.792,21€, ήτοι σύνολο 5.130.372,57€.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι και ο προσφεύγων, ο οποίος κατά τη χρήση 2018 έλαβε πενήντα έξι (56) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής - Πώλησης) από την ως άνω επιχείρηση, συνολικής καθαρής αξίας 166.945,00€ πλέον Φ.Π.Α. 40.066,80€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Με την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα, ηλεκτρονικά μέσω του συστήματος TAXIS / e – κοινοποίηση, η προαναφερθείσα εντολή και ταυτόχρονα η γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν. 5104/2024. Στη συνέχεια, στάλθηκε από τον έλεγχο το με αριθ. πρωτ./10-10-2024 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.5104/2024, προκειμένου, ο προσφεύγων, να προσκομίσει τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία του φορολογικού έτους 2018, καθώς και τα δικαιολογητικά των εγγραφών, για τη διενέργεια των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου και προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Κατόπιν διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος διαπίστωσε λογιστικές διαφορές που δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τόσο από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, όσο και από τις φορολογητέες εισροές του Φ.Π.Α. όπως αναλυτικά συμπεριλήφθηκαν στο υπ' αριθ...../05-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024, που κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2018.

Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το υπ' αριθ./27-11-2024 υπόμνημά του, εκφράζοντας τις απόψεις του, τις οποίες ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές, και κατέληξε στη μη αναγνώριση των ληφθέντων πενήντα έξι (56) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τιμολόγια Παροχής - Πώλησης) από την επιχείρηση με την επωνυμία « ΙΚΕ», με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 166.945,00€ πλέον Φ.Π.Α. 40.066,80€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Συγκεκριμένα, η αξία των παραπάνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, που η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος είχε εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο, καθώς δεν αφορούσε πραγματικές συναλλαγές, και προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα αποτελέσματα χρήσης, και αντίστοιχα αφαιρέθηκαν από τις φορολογητέες εισροές καταλήγοντας σε χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. στη χρήση 2018

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, συντάχθηκε η από 03-12-2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και εκδόθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Οι συναλλαγές που είχε, ο προσφεύγων, με την ως άνω επιχείρηση ήταν πραγματικές και σε καμία περίπτωση δεν είναι εικονικές. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, ο προσφεύγων αναφέρει ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τόσο την προσκομισθείσα σύμβαση που είχε κάνει με την ως άνω επιχείρηση, όσο και τις ηλεκτρονικές τραπεζικές πληρωμές του προς την εταιρεία.
- Αόριστη, ασαφής και μη επαρκής η αιτιολογία της επίμαχης έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 23 του ν.4987/2022), 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 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων [...]. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.[...]. 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία» του 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 79 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ν.5104/2024, (πρώην άρθρο 66 του ν.4987/2022), 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. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 36 «Είδη προσδιορισμού φόρου» του ν.5104/2024, (πρώην άρθρο 34 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)».

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

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

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

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές που είχε με την ως άνω επιχείρηση ήταν πραγματικές και σε καμία περίπτωση δεν είναι εικονικές, καθώς τόσο με την προσκομισθείσα σύμβαση που είχε κάνει με την εν λόγω επιχείρηση, όσο και με την εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων με τραπεζικό μέσο πληρωμής αποδεικνύεται η πραγματικότητα των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, σε ότι αφορά τον εκδότη των Τιμολογίων Παροχής - Πώλησης, « ΙΚΕ», με Α.Φ.Μ., η εικονικότητα του συνόλου των φορολογικών στοιχείων (συνολικά 375) που εξέδωσε προς τους πελάτες του στο φορολογικό έτος 2018, συνολικής καθαρής αξίας 4.138.580,36 €. πλέον Φ.Π.Α. 991.792,21€, ήτοι σύνολο 5.130.372,57€, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην από 27/05/2024 έκθεση ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε από τον έλεγχο που έγινε στον προσφεύγοντα από το 4^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, όπως αναλυτικά αναγράφεται στις σελ. 14-19 της από 03/12/2024 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α.: «[...]

8. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Επειδή, η ελεγχόμενη οντότητα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στο αίτημα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της, τα στοιχεία που συγκέντρωσε, συνεκτίμησε και αξιολόγησε ο έλεγχος, ουσιαστικά αντλήθηκαν από το περιεχόμενο των σχετικώς ενώπιων της Φορολογικής Αρχής υποβληθέντων από πλευράς της δηλώσεων και από το περιεχόμενο των υποβληθέντων συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών- προμηθευτών, από την επεξεργασία του συνόλου των τραπεζικών κινήσεων της ελεγχόμενης οντότητας, από ανάλυση πλήθους εμπλεκομένων με την ελεγχόμενη προσώπων, αλλά και από όλες τις ενέργειες στις οποίες προέβη ο έλεγχος όπως αναλυτικά περιεγράφηκαν ανωτέρω.

Ο έλεγχος από την επισκόπηση- μελέτη του συνόλου των πληροφοριών – στοιχείων που συνέλεξε με βάση τα ανωτέρω, διαπίστωσε τα κάτωθι διαγνωστικά στοιχεία εικονικότητας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων:

8.1 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΣΤΗΝ ΟΠΟΙΑ ΟΥΔΕΠΟΤΕ ΑΣΚΗΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ – ΑΝΥΠΑΡΚΤΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ όπως προαναφέρθηκε παραπάνω διενήργησε επιτόπιο έλεγχο στην ελεγχόμενη επιχείρηση στις 22/03/2019 στην έδρα της ελεγχόμενης οντότητας, επί της οδού στην Αττικής. Πρόκειται για κτίριο στο ισόγειο του οποίου βρέθηκε επιγραφή της ελεγχόμενης. Επειδή η εγκατάσταση βρέθηκε κλειδωμένη ο έλεγχος αναζήτησε πληροφορίες από τους περίοικους εμπόρους από τους οποίους έγινε γνωστό, ότι σε πολύ αραιά χρονικά διαστήματα επισκέπτονται άτομα την εγκατάσταση και αυτή είναι σχεδόν πάντα κλειδωμένη.

Οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. επικοινωνήσαν τηλεφωνικά με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου Α.Φ.Μ....., η οποία ανέφερε ότι επειδή η ανωτέρω οντότητα δεν εμφανίζεται και ο χώρος είναι κενός από 01/04/2019 εκμίσθωσε το συγκεκριμένο ακίνητο σε άλλο μισθωτή.

Ύστερα από έλεγχο που διενεργήσαμε στα Ηλεκτρονικό Αρχείο Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης προέκυψαν τα παρακάτω:

- Με την υπ' αριθμ. /01-01-2018 η επιχείρηση εκμίσθωσε ακίνητο ισογείου 73,53 τ.μ. επί της οδού στην έναντι 250,00 ευρώ με εκμισθωτή την Κα – Α.Φ.Μ.....

- Ταυτόχρονα η ελεγχόμενη επιχείρηση με την υπ' αριθμ. /09-01-2018 Δήλωση της στο Σύστημα Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης υπεκμίσθωσε το εν λόγω ακίνητο στην επιχείρηση – Α.Φ.Μ.

- Στις 30/06/2020 η Κα υπέβαλλε Τροποποιητική Δήλωση Λύσης Μίσθωσης του εν λόγω ακινήτου στην με ημερομηνία Λυσης 31/12/2018.

- Στις 22/07/2020 με την υπ' αριθμ. Δήλωση, εμφανίζεται ως νομέας του ακινήτου η επιχείρηση και το μισθώνει ξανά στην

Από τα παραπάνω αναφερόμενα προκύπτει ξεκάθαρα ότι τελικά ουδέποτε λειτούργησε στην εν λόγω έδρα η ελεγχόμενη επιχείρηση διότι ακόμα και για το χρονικό διάστημα το οποίο μίσθωσε το ακίνητο κατά το – Α.Φ.Μ.

Παρά λοιπόν της φύσης των δηλωθέντων από πλευράς της δραστηριοτήτων, που από μόνες προϋποθέτουν την ύπαρξη σοβαρού μεγέθους εγκαταστάσεων, είναι άγνωστο εάν η ελεγχόμενη υπήρξε ή δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην ως άνω δηλωθείσα τοποθεσία.

Επιπλέον σημειώνεται ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαθέτει άλλη επαγγελματική εγκατάσταση για την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της, πέραν της δηλωθείσας έδρας.

8.2 ΑΝΕΠΑΡΚΗΣ ΥΛΙΚΟΤΕΧΝΙΚΗ ΥΠΟΔΟΜΗ

Η ελεγχόμενη οντότητα εμφανίζεται να προβαίνει σε πλήθος πωλήσεων (όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες Συγκεντρωτικές καταστάσεις Μ.Υ.Φ.) χωρίς να εμφανίζει και την αντίστοιχη υλικοτεχνική υποδομή για την αποθήκευση και συσκευασία των πωληθέντων ειδών. Πρώτα απ' όλα δεν εμφανίζεται να διέθετε τους κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους, αν αναλογιστεί κανείς τις δηλωθείσες δραστηριότητες της και τα είδη τα οποία φέρεται να εμπορευόταν. Επιπλέον, δεν εμφανίζεται να διέθετε ούτε μεταφορικά μέσα (κατά κυριότητα ή κατά χρήση) δυνάμει των οποίων θα μπορούσε η οντότητα να εξυπηρετήσει τις δραστηριότητες της (π.χ. λιανικό εμπόριο οικιακών συσκευών κ.λ.π.) Επιπλέον, διερευνήθηκε και διαπιστώθηκε ότι, ουδέποτε είχε προχωρήσει σε αγορά εξοπλισμού (παγίων στοιχείων, υλικοτεχνικής υποδομής, πρώτων υλών, εμπορευμάτων, οχημάτων κ.λ.π.) από αγορές εκτός της χώρας.

8.3 ΜΗ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΟ ΑΠΑΣΧΟΛΟΥΜΕΝΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ

Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν υπέβαλε ενώπιον της Φορολογικής Αρχής – δηλώσεις Φ.Μ.Υ. αλλά και σύμφωνα με την ενημέρωση που μας παρείχε ο Ε.Φ.Κ.Α. με το αριθμ. Πρωτ. /06-10-2023 η επιχείρηση ΙΚΕ – Α.Φ.Μ. δεν βρέθηκε ως απογεγραμμένος εργοδότης στο Ολοκληρωμένο

Πληροφορικό Σύστημα του τ. ΙΚΑ ΕΤΑΜ και συνεπώς δεν απασχόλησε προσωπικό. Παρά το γεγονός λοιπόν, ότι εμφανίζεται να έχει προχωρήσει σε πολύ μεγάλο όγκο συναλλαγών και να έχει εμπορευθεί σοβαρό όγκο αγαθών από ενάρξεως της λειτουργίας της , δεν απασχολούσε ούτε έναν εργαζόμενο, έστω ανειδίκευτο εργάτη.

8.4 ΑΔΥΝΑΤΗ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ/ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ – ΜΗ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΕΣ ΑΓΟΡΕΣ/ ΔΑΠΑΝΕΣ

Από τα δεδομένα του ελέγχου προκύπτει ότι για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019 πραγματοποιήθηκαν ελάχιστες αγορές – δαπάνες βάσει των υποβληθεισών Συγκεντρωτικών καταστάσεων Προμηθευτών – Εξόδων, στη μεν χρήση του 2018 είναι μόνο 1.022,77 ευρώ ενώ στη χρήση του 2019 ανέρχονται σε 315.187,20 ευρώ γεγονός που από μόνο του καθιστά αδύνατη την διενέργεια του πλήθους πωλήσεων 4.138.580,36 και 4.221.777,68 όπως εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές Καταστάσεις Εσόδων.

Επιπλέον από την επεξεργασία αναλυτικών κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης οντότητας, διαπιστώθηκε ότι δεν πραγματοποιούνται πληρωμές για λειτουργικές δαπάνες (όπως Δ.Ε.Η. , ΤΗΛΕΦΩΝΙΑ, ΥΔΡΕΥΣΗ, ΕΝΟΙΚΙΑ, ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ, ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ Κ.Α.) που διέπουν τη λειτουργία κάθε ενεργής επιχείρησης.

Επομένως, εκ των ανωτέρω διαπιστώνεται ότι, όχι μόνο τύποις- αλλά και ουσία, η ελεγχόμενη οντότητα δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει τις επίμαχες πωλήσεις αγαθών/υπηρεσιών, εφόσον δεν προκύπτουν πραγματικές αγορές/δαπάνες ικανές, ώστε να μπορούν να διενεργηθούν οι αντίστοιχες πωλήσεις.

8.5 ΑΝΥΠΑΡΚΤΗ /ΜΕΡΙΚΗ -ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΩΝ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Αναφορικά με την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων της ελεγχόμενης οντότητας που έλαβε χώρα αρχικά διαπιστώθηκε ότι συστηματικά εντός άμεσου χρόνου εκ της εκάστοτε διενεργούμενης κατάθεσης λάμβανε χώρα σχεδόν ισόποση ανάληψη, τακτική που είχε σαν αποτέλεσμα το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού να μην μεταβάλλεται και να παραμένει μικρό έως μηδενικό, γεγονός που όπως προαναφέραμε δε συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική.

Επιπλέον από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών και την σύγκριση του πίνακα των πρωτογενών καταθέσεων (πιστώσεων) και του πίνακα εσόδων, όπως προκύπτουν εκ των συγκεντρωτικών Καταστάσεων ΜΥΦ, διαπιστώθηκε ότι τα ανωτέρω ποσά καταθέσεων, ύψους 1.233.960,74 δεν επαρκούν για να θεωρηθούν ότι καταβλήθηκαν για την εξόφληση **4.138.580,36** όπως αναφέρεται στην Μ.Υ.Φ. Εσόδων στη χρήση του **2018**.

Αντίστοιχα το ίδιο ισχύει σε μικρότερο βαθμό και για την χρήση του 2019 αφού διαπιστώθηκε ότι τα ανωτέρω ποσά καταθέσεων, ύψους 3.628.179,19 δεν επαρκούν για να θεωρηθούν ότι καταβλήθηκαν για την εξόφληση **4.221.777,68** όπως αναφέρεται στην Μ.Υ.Φ. Εσόδων.

Σε κάθε περίπτωση, η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε οποιοδήποτε από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προκειμένου να διασταυρώσουμε εάν οι ελάχιστες ως άνω καταθέσεις, αντιστοιχούν σε εξοφλήσεις φορολογικών στοιχείων.

8.6 ΕΛΛΙΠΗΣ – ΑΝΥΠΑΡΚΤΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ/ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗ

Πέραν των ανωτέρω, η ελεγχόμενη οντότητα δεν εμφανίζει και την ανάλογη οικονομική οργάνωση που θα έπρεπε να διαθέτει, προκειμένου να παρακολουθεί το πλήθος των συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί. **Μάλιστα δεν υφίσταται ούτε καν στοιχειώδης λογιστική οργάνωση, δεδομένου ότι η οντότητα έχει υποβάλει από της ενάρξεώς της μέχρι και σήμερα μόνο μία δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 με μηδενικά Ακαθάριστα.**

Αναφορικά με τις μηνιαίες δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019 υποβλήθηκαν περιοδικές δηλώσεις με καταγραφή ποσών σχεδόν ισόποσα σε φορολογητέες εκροές και φορολογητέες εισροές με αποτέλεσμα να μην αποδίδεται ποτέ φόρος ή όταν αποδίδεται να μην υπερβαίνει το ποσό των 100,00 ευρώ γεγονός που δε συνάδει με τις υποτιθέμενες πωλήσεις που εμφανίζεται να διενεργεί.

8.7 ΜΗ ΑΝΤΑΠΟΚΡΙΣΗ ΣΕ ΑΙΤΗΜΑ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Σε συνέχεια των ανωτέρω περί ελλিপούς έως και ανύπαρκτης οικονομικής / λογιστικής οργάνωσης, χαρακτηριστικό επίσης είναι το γεγονός ότι σε κανένα στάδιο του ελέγχου η οντότητα δεν προσκόμισε τα τηρούμενα από πλευράς της λογιστικά βιβλία και αρχεία παρά τις συνεχείς προς τούτο οχλήσεις μας αλλά και της οχλήσεις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ.

Το γεγονός της μη ανταπόκρισης στο αίτημα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης βιβλίων, στοιχείων, αρχείων της ελεγχόμενης οντότητας ενισχύει την άποψη του ελέγχου ότι οι σχετικές επίμαχες συναλλαγές ουδέποτε διενεργήθηκαν. Η ως άνω πρακτική εκτιμάται ότι είχε ως μοναδικό σκοπό την καθυστέρηση της ολοκλήρωσης του ελέγχου και την προσπάθεια συγκάλυψης της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών. Συνοψίζοντας ο έλεγχος μετά από εκτεταμένη έρευνα, εκτίμηση και αξιολόγηση του συνόλου των δεδομένων που είχε στη διάθεσή του, εστιάζοντας κυρίως στις ανωτέρω παραμέτρους και ειδικότερα:

[...]

Επειδή, η εδώ ελεγχόμενη οντότητα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στο αίτημα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της, ο παρών έλεγχος βασίστηκε σε κάθε πρόσφορο και αντικειμενικό μέσο, προκειμένου αφού τα συνεκτιμήσει και αξιολογήσει, να καταλήξει αντικειμενικά και με ασφάλεια στις κάτωθι λεπτομερώς περιγραφόμενες διαπιστώσεις.

Επειδή, μέχρι και σήμερα, η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει υποβάλει ενώπιον της Φορολογικής Αρχής ουδεμία δήλωση περί μεταβολής/αλλαγής της ανωτέρω έδρας της.

Επειδή, ουδεμία άλλη επαγγελματική εγκατάσταση (π.χ. αποθήκη ή υποκατάστημα) της ελεγχόμενης έχει εντοπιστεί, παρότι ο έλεγχος κατέβαλε προσπάθειες με δέουσα επιμέλεια και προσοχή προκειμένου να ανευρεθεί ή ελεγχόμενη οντότητα.

Επιπλέον την έδρα την οποία μίσθωσε στην στη Μεταμόρφωση, η ελεγχόμενη οντότητα εν τέλει την υπεκμίσθωσε στην οντότητα – Α.Φ.Μ. όπως προκύπτει από το Πληροφορικά Σύστημα Μίσθωσης Taxisnet (υπ’ αριθμ./09-01-2018 Δήλωση), συνεπώς στην εν λόγω έδρα λειτουργούσε κατά την ελεγχόμενη περίοδο άλλη εταιρεία και όχι η ελεγχόμενη.

Επειδή, στις ελεγχόμενες περιόδους δεν προκύπτουν αγορές εμπορευμάτων, προϊόντων, μηχανημάτων κ.λ.π. συναφείς με τις δηλωθείσες (κύρια και δευτερεύουσες), αποδεικνύεται ότι η ελεγχόμενη οντότητα δε δύναται κατ’ ουσίαν να διενεργεί τις επίμαχες πωλήσεις αγαθών – καθότι εκτός από έδρα και αποθηκευτικούς χώρους δεν διέθετε κατά κυριότητα ή κατοχή τον απαιτούμενο μηχανολογικό / τεχνολογικό εξοπλισμό (μηχανήματα), αλλά ούτε εμφανίζεται να είχε στην κυριότητά της μεταφορικά μέσα επαγγελματικής ή έστω ιδιωτικής χρήσης, ούτως ώστε να δικαιολογείται η άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας και η στα πλαίσια αυτής διενέργεια σχετικών συναλλαγών, ήτοι της πώλησης/ μεταφοράς των αντίστοιχων εμπορευμάτων,

Επειδή, δεν απόκτησε οποιασδήποτε μορφής υποδομές, πρώτες ύλες, εμπορεύματα κ.λ.π. ούτε μέσω εισαγωγών ή ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.

Επειδή, από το άνοιγμα και την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων της ελεγχόμενης οντότητας διαπιστώθηκε ότι οι κινήσεις (χρεοπιστώσεις) των λογαριασμών, σε καμία περίπτωση δεν επαρκούν για να θεωρηθούν ότι τεκμηριώνουν τις συναλλαγές που φέρεται να διενεργήθηκαν κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα.

Επειδή, από την ανωτέρω επεξεργασία, διαπιστώθηκε ότι συστηματικά εντός άμεσου χρόνου εκ της εκάστοτε διενεργούμενης κατάθεσης, λάμβανε χώρα σχεδόν ισόποση ανάληψη, τακτική που είχε σαν αποτέλεσμα το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού να μην μεταβάλλεται και να παραμένει χαμηλό έως μηδενικό, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική.

Επειδή, η ελεγχόμενη οντότητα παρουσιάζει ελλιπή έως ανύπαρκτη οικονομική/λογιστική οργάνωση προκειμένου να παρακολουθεί τον τεράστιο αυτό όγκο των συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί, δεδομένου ότι έχει υποβάλει ανεπαρκώς ή και καθόλου τις προβλεπόμενες δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. γεγονός το οποίο δε συνάδει με τις υποτιθέμενες πωλήσεις που εμφανίζεται να διενεργεί. Χαρακτηριστικό είναι το γεγονός ότι σε κανένα στάδιο του ελέγχου η οντότητα δεν προσκόμισε τα τηρούμενα από πλευράς της λογιστικά βιβλία και αρχεία, παρά τις συνεχείς προς τούτο οχλήσεις μας, και η

ως άνω συμπεριφορά εκτιμάται ότι είχε ως μοναδικό σκοπό την καθυστέρηση και μη ολοκλήρωση του ελέγχου και την προσπάθεια συγκαλύψης της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις Φ.Μ.Υ. αλλά και από την σχετική ενημέρωση που λάβαμε από τον Ε.Φ.Κ.Α. η ελεγχόμενη ουδέποτε έχει από την έναρξή της απογραφεί ως εργοδότης στα Μητρώα Ε.Φ.Κ.Α., αλλά ούτε και έχει απασχολήσει προσωπικό. Δηλαδή κατά τα ελεγχόμενα έτη όπου εμφανίζεται η οντότητα να έχει διενεργήσει μεγάλο όγκο συναλλαγών, ήτοι να έχει εμπορευθεί μεγάλο όγκο αγαθών και να είχε παρασχέσει υπηρεσίες, δεν απασχόλησε ούτε έναν εργαζόμενο, έστω ανειδίκευτο εργάτη.

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ

Κατ' αντικειμενική κρίση/εκτίμηση του συνόλου των ανωτέρω ευρημάτων – αποδεικτικών στοιχείων που υφίστανται στον φάκελο της κρινόμενης υπόθεσης και σύμφωνα με τα διδάγματα της πείρας και της κοινής λογικής στα πλαίσια του επιχειρείν και των συναλλακτικών ηθών και εθίμων, ο έλεγχος

ΔΙΑΠΙΣΤΩΝΕΙ

Την ανυπαρξία των συναλλαγών που φέρεται να διενήργησε κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη η ελεγχόμενη οντότητα στο σύνολό τους ήτοι ειδικότερα διαπιστώνει ότι κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019: -δεν διενεργήθηκαν οι φερόμενες χονδρικές πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας προς κάθε αντισυμβαλλόμενο αυτής, όπως αυτές αναλυτικά περιγράφονται στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις Μ.Υ.Φ. για τα ελεγχόμενα έτη. Και αυτό διότι, η εδώ ελεγχόμενη οντότητα τυγχάνει φορολογικώς μεν υπαρκτό πρόσωπο, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της, ήτοι δηλαδή την ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, την ανύπαρκτη υλικοτεχνική υποδομή της, την ανυπαρξία απασχολούμενου προσωπικού της, την απουσία αγορών – δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις στο σύνολο τους, και ως εκ τούτου συμπεραίνεται ότι τα σχετικώς εκδοθέντα από πλευράς της ελεγχόμενης οντότητας φορολογικά στοιχεία δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικώς στο σύνολό τους τελεσθείσες συναλλαγές, **ήτοι τυγχάνουν ΕΙΚΟΝΙΚΑ.**».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του, πενήντα έξι (56) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής - Πώλησης), συνολικής καθαρής αξίας 166.945,00€ πλέον Φ.Π.Α. 40.066,80€, με εκδότη την επιχείρηση «..... ΙΚΕ», με Α.Φ.Μ. με κύρια επαγγελματική δραστηριότητα «.....» και εδρεύουσα στην (....., Τ.Κ.).

Η εν λόγω επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και επομένως το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε στις χρήσεις 2018 & 2019 είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9 και 15 παρ. 2 του Ν.4308/2014 όπως διατυπώθηκε στο πόρισμα της από 27/05/2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4987/2022 (νυν Ν.5104/2024 -Κ.Φ.Δ.) που συντάχθηκε από το 3^ο ΕΛ. ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της οικείας έκθεσης ελέγχου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν καθώς εξοφλήθηκαν ηλεκτρονικά με τραπεζικές πληρωμές μέσω της τράπεζας και της τράπεζας

Επειδή, η καταχώρηση των υπό κρίση πενήντα έξι (56) φορολογικών στοιχείων στο τηρούμενο Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων του προσφεύγοντος αποσκοπούσε στο να αλλοιώσει τα οικονομικά του

δεδομένα εμφανίζοντας αυξημένες δαπάνες με συνεπακόλουθο την μείωση των φορολογικών του υποχρεώσεων στη μη απόδοση Φόρου Προστιθέμενης Αξίας προς το Δημόσιο.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95). Συνεπώς η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων με τραπεζικά μέσα πληρωμής, δεδομένης της εικονικότητας και της συναλλακτικής ανυπαρξίας της εκδότριας επιχείρησης, δεν μπορεί από μόνη της να αποδείξει το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών αλλά ούτε και την καλή πίστη του προσφεύγοντος.

Επειδή, από την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων της εκδότριας των εικονικών φορολογικών στοιχείων διαπιστώθηκε ότι συστηματικά εντός άμεσου χρόνου εκ της εκάστοτε διενεργούμενης κατάθεσης, λάμβανε χώρα σχεδόν ισόποση ανάληψη, τακτική που είχε σαν αποτέλεσμα το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού να μην μεταβάλλεται και να παραμένει χαμηλό έως μηδενικό, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 65 του ν.4987/2022)**, 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 απόφαση **116/2013 ΣΤΕ** όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, καταρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως 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 δεν προσκόμισε κάποια επιπλέον στοιχεία, από αυτά που είχε ήδη προσκομίσει στον έλεγχο, με τα οποία να αλλάζει το πόρισμα του ελέγχου και να τεκμηριώνει ότι αφορούν πραγματικές συναλλαγές.

Επειδή, από την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης των Τιμολογίων Παροχής - Πώλησης κατά το κρίσιμο έτος ήταν

φορολογικά μεν υπαρκτός πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτος και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολό τους.
Ως εκ τούτου, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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

Επειδή, στο άρθρο 171 του ν. 2717/1999 (Κ.Διοικ.Δικ.) ορίζεται ότι : «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του 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 μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

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

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

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι

στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, ο έλεγχος, που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα από το 4^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, έλαβε υπόψη την από 27/05/2024 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), που αφορούσε την εκδότρια επιχείρηση, στην οποία αναγράφονται αναλυτικά και με πλήρη αιτιολογία οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, και εκδόθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη συνεπεία της από 03/12/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεν γίνεται δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται αναλυτικά στην από 03-12-2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **30/12/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ** και την **επικύρωση** της υπ' αριθ./03-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. /Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

1. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/03-12-2024) φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Αξία φορολογητέων εκροών	274.681,32	274.681,32	274.681,32	
Αξία φορολογητέων εισροών	219.514,23	52.569,23	52.569,23	166.945,00
Φόρος εκροών	65.923,52	65.923,52	65.923,52	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	65.923,52	25.856,72	25.856,72	40.066,80
Πιστωτικό Υπόλοιπο				
Χρεωστικό Υπόλοιπο		40.066,80	40.066,80	40.066,80
(Πλέον) Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		20.033,40	20.033,40	20.033,40
Σύνολο φόρου για καταβολή		60.100,20	60.100,20	60.100,20
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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