



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 15/4/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1070

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 346
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. 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 **17-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ...με **ΑΦΜ** ..., με έδρα άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας στην ..., επί της
..., κατά:

Α) της με αριθ. .../ **12-11-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2018 &**

Β) της με αριθ. .../ **12-11-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου **1/1 - 31/12/2018**

Γ) της με αριθ. .../ **12-11-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2019 &**

Δ) της με αριθ. .../ 12-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2019

του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2018 & 2019, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 12/11/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ...με **ΑΦΜ** ... η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στις 17/11/2024, και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την με αριθ. .../ 12-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 27.699,54€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), ποσού 13.849,77€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 4.640,74€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους 46.190,05€.

2) Με την με αριθ. .../ 12-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 10.073,43€ πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), ποσού 5.036,71€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους 15.110,14€.

3) Με την με αριθ. .../ 12-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 14.124,26€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), ποσού 7.062,13€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 2.260,01€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους 23.446,40€.

4) Με την με αριθ. .../ 12-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 28.236,52€ πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), ποσού 14.118,26€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους 42.354,78€.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με τα με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ... ΕΞ 2023/ 13-10-2023, ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ... ΕΞ 2023/ 13-10-2023 & ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ... ΕΞ 2023/ 13-10-2023 Πληροφοριακά Δελτία της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

τα οποία διαβιβάστηκαν στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η προσφεύγουσα, της οποίας το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας, βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του taxis είναι το «.....», για την άσκηση της οποίας τηρεί υποχρεωτικά Β' κατηγορίας - απλογραφικά βιβλία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπάγεται σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., κατά τα φορολογικά έτη 2018-2019, λάμβανε και καταχωρούσε στα βιβλία της εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία. Συγκεκριμένα, κατά:

A) το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018 έλαβε από την εκδότρια νομική οντότητα «...& ΣΙΑ ΕΕ με ΑΦΜ ...» και καταχώρησε στα βιβλία της δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 90.577,66€ (καθαρή αξία 73.046,50€ πλέον ΦΠΑ 17.531,16€):

&

B) το κρινόμενο φορολογικό έτος 2019 έλαβε

► από την εκδότρια νομική οντότητα «...& ΣΙΑ ΕΕ με ΑΦΜ ...» και καταχώρησε στα βιβλία της δέκα (10) φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 4.970,54€ (καθαρή αξία 4.008,50€ πλέον ΦΠΑ 962,04€), καθώς και

► έξι (6) φορολογικά στοιχεία από την εκδότρια νομική οντότητα «...ΜΟΝ ΙΚΕ» με ΑΦΜ ..., συνολικής αξίας 43.324,50€ (καθαρή αξία 34.939,10€ πλέον ΦΠΑ 8.385,40€)

τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ .../ 20-6-2019 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, το οποίο περιήλθε σε γνώση της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ .../ 24-6-2019 εισερχόμενο έγγραφο διαπιστώθηκε ότι οι κάτωθι οντότητες:

A) ...& ΣΙΑ ΕΕ με ΑΦΜ ... &

B) ...ΜΟΝ ΙΚΕ με ΑΦΜ ...

τυγχάνουν φορολογικώς υπαρκτά αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα πρόσωπα, τα οποία εξέδιδαν και ελάμβαναν κατ' εξακολούθηση εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Συνεπεία των ανωτέρω διαπιστώσεων εκδόθηκε:

1) η με αριθ. .../ 26-10-2023 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορ. περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2019.

2) η με αριθ. πρωτ. .../ 27-10-2023 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

3) το με αριθ. πρωτ. .../17-11-2023 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών αναφορικά με την προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, των φορολογικών ετών 2017-2019.

Στις 15/11/2023 ο εξουσιοδοτούμενος λογιστής της προσφεύγουσας ...ανταποκρινόμενος στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου προσκόμισε τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία των κρινόμενων φορ. ετών 2017, 2018 & 2019, αντίστοιχα, τις φορολογικές δηλώσεις Εισοδήματος και Φ.Π.Α., εξουσιοδότηση, καθώς και υπεύθυνη δήλωση γνησιότητας λογιστικών αρχείων. Για την κατάσχεση των ανωτέρω εικονικών τιμολογίων συντάχθηκε από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ η με αριθ. .../28.7.2020 Έκθεση Κατάσχεσης.

Έπειτα, ο έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προέβη στην έκδοση του με αριθ. .../ 16-10-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων του Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), καθώς και των αντίστοιχων προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ΣΔΕ με το με αριθ.

πρωτ. .../ 12-11-2024 Υπόμνημα, το οποίο υποβλήθηκε μετά το πέρας της ταχθείσας εκ του νόμου 20ήμερης προθεσμίας και για το λόγο αυτό δεν λήφθηκε υπόψη κατά την σύνταξη της με ημερομηνία θεώρησης 12/11/2024 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου.

Συνεπεία των ανωτέρω, ο Προϊστάμενος του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
2. Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση.
3. Παραβίαση τεκμηρίου αθωότητας.
4. Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.
5. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο, 2^ο & 5^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται 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. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ 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 τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

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

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

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται 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).

Επειδή, αναλυτικότερα, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, ήτοι την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (βλ. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία, δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 2633/2002, ΣτΕ 2056/1994, αμφότερες σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 1315/1991, ΤΝΠ ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ) ότι δεν υφίσταται παράλειψη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, είναι δε νόμιμη, η περίπτωση που υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής

συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προγενέστερα συνταχθεί από υπάλληλο άλλης Υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και γίνονται αποδεκτά από τον υπάλληλο που συντάσσει την οικεία έκθεση ελέγχου.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/ 23-7-2013) ορίζουν ότι:

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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

...

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

...

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

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/ 2-6-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» αναφέρεται ότι: **Άρθρο 22**

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

...

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, [...].

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

...

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής».

Φ.Π.Α.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζουν ότι:

Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

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

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

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

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

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

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

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

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) ορίζεται ότι:

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλασσόμενους 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 της παρ.3 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυσταλλωθεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου [...] όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997: «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

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

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη

κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την **ΣτΕ 1238/2018**, «[...] επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησεώς 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, όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016** τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων: «Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από

αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ .../ 20-6-2019 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, το οποίο περιήλθε σε γνώση της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ .../ 24-6-2019 εισερχόμενο έγγραφο διαπιστώθηκε ότι οι κάτωθι οντότητες:

A) ...& ΣΙΑ ΕΕ με ΑΦΜ ... &

B) ...ΜΟΝ ΙΚΕ με ΑΦΜ ...

τυγχάνουν φορολογικώς υπαρκτά αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα πρόσωπα, τα οποία εξέδιδαν και ελάμβαναν κατ' εξακολούθηση εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Επειδή, σύμφωνα με τα με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ... ΕΞ 2023/ 13-10-2023, ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ... ΕΞ 2023/ 13-10-2023 & ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ... ΕΞ 2023/ 13-10-2023 Πληροφοριακά Δελτία της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, τα οποία διαβιβάστηκαν στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα, κατά τα φορολογικά έτη 2018-2019, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία. Συγκεκριμένα, κατά:

A) το φορολογικό έτος 2018 έλαβε από την εκδότρια νομική οντότητα «...& ΣΙΑ ΕΕ με ΑΦΜ ...» και καταχώρησε στα βιβλία της δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, ήτοι:

Α/Α	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1ΣΙΑ ΕΕ	10/10/2018		400,00	96,00
2ΣΙΑ ΕΕ	11/10/2018		400,00	96,00
3ΣΙΑ ΕΕ	19/10/2018		7.003,00	1.680,72
4ΣΙΑ ΕΕ	19/10/2018		7.545,00	1.810,80
5ΣΙΑ ΕΕ	20/10/2018		7.315,00	1.755,60
6ΣΙΑ ΕΕ	21/10/2018		6.780,00	1.627,20
7ΣΙΑ ΕΕ	29/10/2018		6.744,00	1.618,56
8ΣΙΑ ΕΕ	2/11/2018		7.045,00	1.690,80
9ΣΙΑ ΕΕ	29/11/2018		6.238,00	1.497,12
10ΣΙΑ ΕΕ	28/12/2018		6.312,00	1.514,88
11ΣΙΑ ΕΕ	30/12/2018		8.504,50	2.041,08
12ΣΙΑ ΕΕ	31/12/2018		8.760,00	2.102,40
ΣΥΝΟΛΟ					73.046,50	17.531,16

&

B) το φορολογικό έτος 2019 έλαβε από την εκδότρια νομική οντότητα «...ΜΟΝ ΙΚΕ» με ΑΦΜ ... και καταχώρησε στα βιβλία της έξι (6) φορολογικά στοιχεία καθώς και δέκα (10) φορολογικά στοιχεία από την εκδότρια νομική οντότητα «...& ΣΙΑ ΕΕ με ΑΦΜ ...», τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, ήτοι:

Α/Α	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1ΜΟΝ ΙΚΕ	20/8/2019		5.176,10	1.242,26

2	...	...MON IKE	23/8/2019		6.368,00	1.528,32
3	...	...MON IKE	5/9/2019		5.862,00	1.406,88
4	...	...MON IKE	10/9/2019		6.726,00	1.614,24
5	...	...MON IKE	18/9/2019		6.989,00	1.677,36
6	...	...MON IKE	30/9/2019		3.....,00	916,34
ΣΥΝΟΛΟ (Α)					34.939,10	8.385,40
1	...	...ΣΙΑ ΕΕ	11/9/2019		400,00	96,00
2	...	...ΣΙΑ ΕΕ	1/6/2019		400,00	96,00
3	...	...ΣΙΑ ΕΕ	18/6/2019		400,00	96,00
4	...	...ΣΙΑ ΕΕ	21/6/2019		402,00	96,48
5	...	...ΣΙΑ ΕΕ	22/6/2019		402,00	96,48
6	...	...ΣΙΑ ΕΕ	23/7/2019		402,00	96,48
7	...	...ΣΙΑ ΕΕ	31/7/2019		400,00	96,00
8	...	...ΣΙΑ ΕΕ	28/8/2019		400,50	96,12
9	...	...ΣΙΑ ΕΕ	29/8/2019		400,00	96,00
10	...	...ΣΙΑ ΕΕ	2/9/2019		402,00	96,48
ΣΥΝΟΛΟ (Β)					4.008,50	962,04
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ (Α+Β)					38.947,60	9.347,44

Επειδή, συνεπεία των ανωτέρω διαπιστώσεων εκδόθηκε:

- 1) η με αριθ. .../ **26-10-2023** εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.
- 2) η με αριθ. πρωτ. .../ **27-10-2023** γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.
- 3) το με αριθ. πρωτ. .../ **17-11-2023** Αίτημα Παροχής Πληροφοριών αναφορικά με την προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, των φορολογικών ετών 2017-2019, στο οποίο η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε μέσω του εξουσιοδοτημένου λογιστή της, ..., ο οποίος στις 15/11/2023 προσκόμισε τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία των φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, αντίστοιχα, τις φορολογικές δηλώσεις Εισοδήματος και Φ.Π.Α., εξουσιοδότηση, καθώς και υπεύθυνη δήλωση γνησιότητας λογιστικών αρχείων. Για την κατάσχεση των ανωτέρω εικονικών τιμολογίων συντάχθηκε από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ η με αριθ. .../28.7.2020 Έκθεση Κατάσχεσης.

Επειδή, ο έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων προέβη στην έκδοση του με αριθ. .../ **16-10-2024** Σημειώματος Διαπιστώσεων του Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), καθώς και των αντίστοιχων προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα μέσω ηλεκτρονικής ανάρτησης στην προσωποποιημένη πληροφόρηση του Taxisnet στις 16/10/2024, ημέρα Τετάρτη και ώρα 14:50:32 με αριθ. καταχώρησης: ..., αποστέλλοντας σχετικό e-mail στην ηλεκτρονική διεύθυνση της προσφεύγουσας, ήτοι στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ... στις 16/10/2024 και ώρα 15:00:26, το οποίο αναγνώστηκε από την προσφεύγουσα την ίδια ημέρα.

Επειδή, η προσφεύγουσα όφειλε να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, ήτοι μέχρι την 5^η 11/2024.

Επειδή, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ΣΔΕ με το με αριθ. πρωτ. .../ **12-11-2024 Υπόμνημα**, το οποίο υποβλήθηκε μετά το πέρας της ταχθείσας εκ του νόμου 20ήμερης προθεσμίας και για το λόγο αυτό δεν λήφθηκε υπόψη κατά την σύνταξη της με ημερομηνία θεώρησης **12/11/2024** οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 79 «Σε περίπτωση προσφυγής» του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν.3900/2010 (ΦΕΚ Α' 213), ειδικά για τις φορολογικές παραβάσεις προβλέπεται ότι η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

Επειδή, σε καμία περίπτωση, δεν υφίσταται παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, καθότι ο έλεγχος τήρησε όλα τα εκ του νόμου στάδια πριν την σύνταξη της με ημερομηνία θεώρησης **12/11/2024** έκθεσης μερικού ελέγχου, συνεπεία της οποίας ο Προϊστάμενος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις. Ως εκ τούτου, ο 5^{ος} ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ όπως αυτές παρατίθενται στο με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ... ΕΞ 2023/ **13-10-2023** Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (ως σελ. **10-13** της από **2/10/2023** έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & του ν.4987/2022), η εκδότρια οντότητα «...MON IKE» με ΑΦΜ ... κρίθηκε ως συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, καθότι:

«Ειδικότερα όσον αφορά τη ...MON IKE με ΑΦΜ ... ο έλεγχος κατέληξε σε ασφαλή και βέβαια συμπεράσματα σχετικά με τη συναλλακτική δραστηριότητα, ήτοι ότι η τελευταία τυγχάνει τόσο λήπτης, όσο και εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, αφού συνεκτίμησε τα κάτωθι – τα παραθέτουμε αυτούσια από την ήδη συνταχθείσα Έκθεση ΕΛΠ η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της παρούσης και επισυνάπτεται σε αυτή - :

Επειδή, αποκλειστικοί προμηθευτές της ...MON IKE κατά τη χρήση 2017 και 2018 (σύμφωνα με τις σχετικώς υποβληθείσες από πλευράς της συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών) τυγχάνουν οι ατομικές επιχειρήσεις «...» με ΑΦΜ. ..., «...» με ΑΦΜ. ..., και «...» με ΑΦΜ. ...,

Επειδή κατόπιν ιδιαιτέρων ελέγχων που διενήργησε η Υπηρεσία μας σε βάρος εκάστης των ανωτέρω ατομικών επιχειρήσεων, που φέρονται να προμηθεύουν την ...MON IKE κατά τις χρήσεις 2017 και 2018, διαπιστώθηκε ότι αυτές - αποκλειστικοί προμηθευτές της ...MON IKE - τυγχάνουν επαγγελματικά ανύπαρκτες και ειδικότερα ενόψει των επιχειρηματικών τους δυνατοτήτων, δεν ήταν σε θέση τόσο τύποις, όσο και ουσίας, να ασκούν τη δηλωθείσα από πλευράς τους ενώπιον της Φορολογικής Αρχής επαγγελματική δραστηριότητα και ως εκ τούτου τα φορολογικά στοιχεία που οι τελευταίες εξέδωσαν κατά τις εν λόγω χρήσεις τυγχάνουν στο σύνολό τους ΕΙΚΟΝΙΚΑ

Επειδή δεν πραγματοποίησε εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις

Επειδή η ...MON IKE δεν εμφανίζεται να διενεργεί πληρωμές μέσω του τραπεζικού συστήματος προς εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων που φέρεται να έλαβε από τις ανωτέρω τρεις κατασκευάστριες ατομικές επιχειρήσεις, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη συναλλακτική πρακτική των επιχειρήσεων και ειδικά υπό το πρίσμα των οριζόμενων στο άρθρο 23 Ν. 4172/2013, σύμφωνα με το οποίο δεν εκπίπτει φορολογικά κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε μέσω του τραπεζικού συστήματος.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων συνάγεται το συμπέρασμα ότι η ...MON IKE κατά τις χρήσεις 2017 και 2018 ουδέποτε προμηθεύτηκε εμπορεύματα από τις ανωτέρω τρεις ατομικές επιχειρήσεις και ούτε προέκυψε από τον παρόντα έλεγχο να προμηθεύεται από έτερους πλην τους ανωτέρω προμηθευτές τα εμπορεύματα (πρώτες ύλες ή έτοιμα ενδύματα) που μετέπειτα φέρεται να πωλεί χονδρικός. Ομοίως κατά τη χρήση 2019 και δεδομένου ότι η ε ...MON IKE δεν υπέβαλε σχετική κατάσταση ΜΥΦ, ούτε κι εντοπίστηκε από τον έλεγχο σχετικώς υποβληθείσα από πλευράς των αντισυμβαλλομένων της κατάσταση, προκύπτει ότι δεν υπήρξε καμία προμήθεια εμπορευμάτων.

Επειδή, η ...MON IKE ουδέποτε ανταποκρίθηκε στο αίτημα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της, ο έλεγχος βασίστηκε σε κάθε πρόσφορο και αντικειμενικό μέσο, προκειμένου να τα συνεκτιμήσει και να τα αξιολογήσει και ως εκ τούτου να καταλήξει αντικειμενικά και με ασφάλεια στις κάτωθι λεπτομερώς περιγραφόμενες διαπιστώσεις.

Επειδή προέκυψε ότι η ...MON IKE απασχολεί ανεπαρκές - σε σχέση με τις φερόμενες διενεργηθείσες από πλευράς της συναλλαγές (προμήθειες και πωλήσεις αντίστοιχα) -προσωπικό, Επειδή η ...MON IKE παρουσιάζει ελλιπή έως ανύπαρκτη οικονομική/λογιστική οργάνωση προκειμένου να παρακολουθεί τον τεράστιο αυτό όγκο των συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί και δεν συμμορφώνεται προς τις φορολογικές της υποχρεώσεις (δεν προβαίνει στην εξόφληση ή έστω ρύθμιση βεβαιωμένων οφειλών της), πρακτική η οποία δεν ανταποκρίνεται σε φορολογικά ειλικρινή οντότητα.

Επειδή προέκυψε ότι η ...MON IKE δεν διενεργεί κατά τις κρινόμενες χρήσεις λειτουργικές δαπάνες μέσω του τραπεζικού συστήματος,

Επειδή προέκυψε η κατά κόρον από πλευράς της ...MON IKE έκδοση πλήθους φορολογικών παραστατικών με αναγραφόμενη αξία κατώτερη των 500,00 €, ακόμη κι όταν εκδίδονταν την αύτη ημεροχρονολογία περισσότερα του ενός φορολογικά στοιχεία επ' ονόματι του ιδίου πελάτη, πρακτική μη εύλογη και μη ανταποκρινόμενη στην επιχειρηματική συνήθεια.

Επειδή περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι ακόμη κι όταν η σχετική εξόφληση των εκδοθέντων από πλευράς της ...MON IKE παραστατικών λάμβανε χώρα μέσω του τραπεζικού συστήματος και δη δυνάμει τραπεζικών καταθέσεων μετρητών, αυτές διενεργούνταν εν τοις πράγμασι από την ίδια την εδώ ελεγχόμενη οντότητα μέσω εντεταλμένων αυτής προσώπων.

Επειδή κατά την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων της ...MON IKE διαπιστώθηκε ότι συστηματικά εντός αμέσου 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 το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική.

Επειδή διατηρεί υποτυπώδη επαγγελματική εγκατάσταση και υποδομή που δε συνάδει με τον ιδιαίτερα μεγάλο κύκλο εργασιών που φέρεται να διενεργεί.

Επειδή δεν διέθετε τον απαιτούμενο μηχανολογικό/τεχνολογικό εξοπλισμό (μηχανήματα), αλλά ούτε εμφανίζεται να διαθέτει στην κυριότητά ή κατοχή της μεταφορικά μέσα (οχήματα κλπ.) 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

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ

κατ' αντικειμενική κρίση/εκτίμηση του συνόλου των ανωτέρω ευρημάτων - αποδεικτικών μέσων 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 τις ελεγχόμενες χρήσεις η ...MON IKE στο σύνολό τους, ήτοι ειδικότερα ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη (2017-2019) :

- δεν διενεργήθησαν οι φερόμενες προμήθειες/αγορές της ελεγχόμενης οντότητας από τις ατομικές επιχειρήσεις «...» με ΑΦΜ. ..., «...» με ΑΦΜ. ..., και «...» με ΑΦΜ. ..., δεδομένου ότι αυτές τυγχάνουν φορολογικώς μεν υπαρκτές, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτες – «εξαφανισμένες επιχειρήσεις» και για τον λόγο αυτό κρίθηκε ήδη από τη Φορολογική Αρχή ότι τα εκδοθέντα από πλευράς τους επ' ονόματι της εδώ ελεγχόμενης οντότητας κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις Τιμολόγια Πώλησης τυγχάνουν ΕΙΚΟΝΙΚΑ,

καθώς επίσης

- δεν διενεργήθησαν οι φερόμενες χονδρικές πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας προς εκάστη των αντισυμβαλλομένων αυτής επιχείρηση, όπως αυτές αναλυτικά περιγράφονται στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ για κάθε ελεγχόμενη χρήση. Και αυτό διότι η ...ΜΟΝ ΙΚΕ 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 ελλιπή/ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, την ελλιπή υλικοτεχνική υποδομή της, το ανεπαρκές έως ανύπαρκτο απασχολούμενο προσωπικό της, την παντελή απουσία αγορών, ήτοι δηλαδή δεν διέθετε τα μέσα, τα υλικά και το προσωπικό - δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις στο σύνολό τους, και ως εκ τούτου συμπεραίνεται ότι τα σχετικώς εκδοθέντα από πλευράς της ανωτέρω οντότητας φορολογικά στοιχεία δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικώς τελεσθείσες συναλλαγές, ήτοι τυγχάνουν ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολό τους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ όπως αυτές παρατίθενται στο με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ... ΕΞ 2023/ 13-10-2023 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (ως σελ. 13-20 της από 2/10/2023 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & του ν.4987/2022), η εκδότρια οντότητα «...ΣΙΑ ΕΕ» με ΑΦΜ ... κρίθηκε ως συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, καθότι:

«Επειδή η ελεγχόμενη οντότητα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης των τηρούμενων από πλευράς της βιβλίων και στοιχείων - παρότι μάλιστα τούτο της ζητήθηκε επανειλημμένως, κατόπιν νόμιμης κοινοποίησης σ' αυτήν σχετικών Προσκλήσεων τόσο από πλευράς της Υπηρεσίας μας, όσο και από πλευράς έτερης Υπηρεσίας της Φορολογικής Αρχής (βλ. ανωτέρω πεδίο «Συμπληρωματικά στοιχεία») και παρότι καταλογίστηκε σε βάρος της η αντίστοιχη παράβαση -, και άρα ο προσδιορισμός του πλήθους και της αξίας (καθαρής και ΦΠΑ) των διενεργηθεισών από πλευράς της κατά τα ελεγχόμενα έτη συναλλαγών (προμηθειών και χονδρικών πωλήσεων) έλαβε χώρα με βάση τα εμφανιζόμενα στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ (τόσο της ίδιας, όσο και των αντισυμβαλλομένων αυτής, υπολογιζομένων των σχετικών αποκλίσεων) στοιχεία, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση μας στα πλαίσια διενέργειας δειγματοληπτικών διασταυρωτικών ελέγχων (ήτοι διαπιστώθηκε η ύπαρξη πλήθους φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εδώ ελεγχόμενης οντότητας κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, τα οποία όμως δεν εμπεριέχονταν στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ τόσο της εδώ ελεγχόμενης οντότητας, όσο και των αντισυμβαλλομένων αυτής).

Επειδή από την παρούσα έρευνα προέκυψε ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα, που εδρεύει σύμφωνα με τα πληροφοριακά στοιχεία της Α.Α.Δ.Ε. στην (στην οδό ...αρ. ..., Τ.Κ. ...), διατηρεί στην εν λόγω δ/νση μία ανεπαρκή έως ανύπαρκτη επαγγελματική εγκατάσταση, δίχως αυτή να ανταποκρίνεται στη συνήθη εικόνα κι εν γένει λειτουργία ομοειδών επιχειρήσεων, ήτοι δηλαδή πρόκειται για μία επιχείρηση στερούμενη στοιχειώδους επιμέλειας/συντήρησης, λειτουργούσα σε απροσδιόριστες ημέρες και ώρες, σε κάθε περίπτωση μη λειτουργούσα κατά το νόμιμο ωράριο του οικείου εμπορικού συλλόγου, γεγονός το οποίο μάλιστα έχει διαπιστωθεί

σε επανειλημμένες προσπάθειες διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου από πλευράς της Φορολογικής Διοίκησης -, στερούμενη της απαραίτητης υλικοτεχνικής υποδομής, μη διατηρούσα τυχόν αποθήκη/υποκατάστημα, μη κατέχουσα μεταφορικών μέσων κλπ.,

Επειδή προέκυψε ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα απασχολεί **ανεπαρκές** - σε σχέση με τις φερόμενες διενεργηθείσες από πλευράς της συναλλαγές (προμήθειες και πωλήσεις αντίστοιχα) -προσωπικό, στη δε χρήση 2017 δεν απασχολεί και καθόλου (**ανύπαρκτο προσωπικό**),

Επειδή η εδώ ελεγχόμενη οντότητα παρουσιάζει **ελλιπή έως ανύπαρκτη οικονομική/λογιστική οργάνωση** προκειμένου να παρακολουθεί τον τεράστιο αυτό όγκο των συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί και **δεν συμμορφώνεται προς τις φορολογικές της υποχρεώσεις** (ήτοι προβαίνει σε επιλεκτική υποβολή των προβλεπόμενων φορολογικών δηλώσεων, με αντιφατικό/αποκλήθην περιεχόμενο, ταυτόχρονα δεν προβαίνει στην εξόφληση ή έστω ρύθμιση βεβαιωμένων οφειλών της), πρακτική η οποία δεν ανταποκρίνεται σε φορολογικά ειλικρινή οντότητα.

Επειδή, ως αναλυτικά προεκτέθηκε, **αποκλειστικοί προμηθευτές της εδώ ελεγχόμενης οντότητας κατά τη χρήση 2017 και 2018** (σύμφωνα με τις σχετικώς υποβληθείσες από πλευράς της συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών) τυχάνουν οι ατομικές επιχειρήσεις «...» **με ΑΦΜ., «...» με ΑΦΜ., και «...» με ΑΦΜ.**, ενώ κατά τη χρήση 2019 δεν εμφανίζεται η εδώ ελεγχόμενη οντότητα να προβαίνει σε προμήθεια αγαθών/εμπορευμάτων (καθότι δεν υποβάλλει σχετική συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών, ούτε και εντοπίστηκε από τον παρόντα έλεγχο αντίστοιχη συγκεντρωτική κατάσταση υποβληθείσα από τους τυχόν αντισυμβαλλόμενούς της).

Επειδή η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν εμφανίζεται να διενεργεί χρεώσεις μέσω του τραπεζικού συστήματος προς εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων που έλαβε από τις ανωτέρω τρεις κατασκευάστριες ατομικές επιχειρήσεις (**μη σύννομος τρόπος εξόφλησης των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων**), γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη συναλλακτική πρακτική των επιχειρήσεων και ειδικά υπό το πρίσμα των οριζομένων στο άρθρο 23 Ν. 4172/2013, σύμφωνα με το οποίο δεν εκπίπτει φορολογικά κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε μέσω του τραπεζικού συστήματος.

Επειδή κατόπιν ιδιαίτερων ελέγχων που διενήργησε η Υπηρεσία μας σε βάρος εκάστης των ανωτέρω ατομικών επιχειρήσεων, που φέρονται να προμηθεύουν την εδώ ελεγχόμενη κατά τις χρήσεις 2017 και 2018, διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που οι τελευταίες εξέδωσαν κατά τις εν λόγω χρήσεις επ'ονόματι της εδώ ελεγχόμενης οντότητας στα πλαίσια των φερόμενων μεταξύ τους συναλλαγών τυχάνουν στο σύνολό τους **ΕΙΚΟΝΙΚΑ**, ήτοι ότι δεν αντιστοιχούσαν σε πραγματικά γεγονότα και συγκεκριμένα σε ειλικρινείς συναλλαγές μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων.

[...]

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων κατ'επέκταση συνάγεται το συμπέρασμα ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα **κατά τις χρήσεις 2017 και 2018 ουδέποτε προμηθεύτηκε εμπορεύματα** από τις ανωτέρω τρεις ατομικές επιχειρήσεις και ούτε προέκυψε από τον παρόντα έλεγχο να προμηθεύεται από έτερους πλην τους ανωτέρω προμηθευτές τα εμπορεύματα (πρώτες ύλες ή έτοιμα ενδύματα) που μετέπειτα φέρεται να πωλεί χονδρικώς μεταξύ άλλων και στην εδώ ελεγχόμενη οντότητα. **Ομοίως κατά τη χρήση 2019** και δεδομένου ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν υπέβαλε σχετική κατάσταση ΜΥΦ, ούτε κι εντοπίστηκε από τον έλεγχο σχετικώς υποβληθείσα από πλευράς των αντισυμβαλλομένων της κατάσταση, προκύπτει ότι **δεν υπήρξε καμία προμήθεια εμπορευμάτων.**

Επειδή η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν πραγματοποίησε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Επειδή από την παρούσα έρευνα προέκυψε ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα **δεν διενεργεί κατά τις κρινόμενες χρήσεις λειτουργικές δαπάνες**, τόσο μέσω του τραπεζικού συστήματος, όσο κι

εκτός αυτού, ως τούτο προκύπτει από τις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις δαπανών που υπέβαλε ενώπιον της Φορολογικής Αρχής. Ήτοι συγκεκριμένα ουδεμία άλλη συνήθη λειτουργική δαπάνη δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο να διενεργείται πλην της καταβολής του μηνιαίου μισθώματος του μισθίου ακινήτου, όπου εδρεύει και δη ουχί για το σύνολο των μισθωτικών μηνών των ελεγχόμενων ετών.

Επειδή προέκυψε η κατά κόρον από πλευράς της εδώ ελεγχόμενης οντότητας έκδοση πλήθους φορολογικών παραστατικών με αναγραφόμενη αξία κατώτερη των 500,00€, ακόμη κι όταν εκδίδονταν την αυτή ημεροχρονολογία περισσότερα του ενός φορολογικά στοιχεία επ'ονόματι του ιδίου πελάτη, πρακτική μη εύλογη και μη ανταποκρινόμενη στην επιχειρηματική συνήθεια, η οποία τεκμαίρεται ότι ακολουθήθηκε προκειμένου να αποφευχθεί η είσπραξη της αξίας τούτων μέσω του τραπεζικού συστήματος.

Επειδή διαπιστώθηκε ο μη σύννομος τρόπος είσπραξης των εκδοθέντων από πλευράς της εδώ ελεγχόμενης οντότητας κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις φορολογικών στοιχείων και δη κατά πλειοψηφία διαπιστώθηκε η είσπραξη εκτός τραπεζικού συστήματος. Ειδικότερα κατά τη χρήση 2017 διαπιστώθηκε η καθ'ολοκληρίαν είσπραξη των επίμαχων παραστατικών (όπως αυτά εμφανίζονται στις σχετικές υποβληθείσες δηλώσεις ΜΥΦ της εδώ ελεγχόμενης οντότητας, υπολογιζομένων των σχετικών αποκλίσεων μεταξύ του περιεχομένου των σχετικών δηλώσεων που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενοι αυτής, καθώς επίσης υπολογιζομένων και των σχετικών φορολογικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου κατά τη διενέργεια διασταυρωτικών ελέγχων και τα οποία δεν εμπεριέχονται στις αντίστοιχες ΜΥΦ) συνολικής αξίας 396.338,79€ εκτός τραπεζικού συστήματος, δεδομένου ότι ο μοναδικός τραπεζικός λογαριασμός της εδώ ελεγχόμενης οντότητας ενεργοποιείται την 09^η.11.2018, όπως επίσης και κατά τη χρήση 2018 κατά την οποία η εδώ ελεγχόμενη οντότητα φέρεται να διενεργεί χονδρικές πωλήσεις συνολικού ποσού (συμ/νου ΦΠΑ) 3.556.146,44€, διαπιστώθηκε η κατά πλειοψηφία είσπραξη των σχετικών εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εκτός του τραπεζικού συστήματος, καθότι οι σχετικές τραπεζικές πιστώσεις που έλαβαν χώρα κατά την εν λόγω χρήση ανέρχονται μόνο στο συνολικό ποσό των 684.031,56€, ήτοι δηλαδή ποσό που υπολείπεται κατά πολύ της αξίας των σχετικών πωλήσεων!!!

Επειδή περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι ακόμη κι όταν η σχετική είσπραξη των εκδοθέντων από πλευράς της εδώ ελεγχόμενης οντότητας παραστατικών λάμβανε χώρα μέσω του τραπεζικού συστήματος (ήτοι από 09^η.11.2018 μέχρι 31.12.2019), αυτή είχε κυρίως τη μορφή της τραπεζικής κατάθεσης μετρητών που διενεργούνταν εν τοις πράγμασι από την ίδια την εδώ ελεγχόμενη οντότητα μέσω εντεταλμένων αυτής προσώπων.

Επειδή από το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις η εδώ ελεγχόμενη οντότητα και που κατάφερε ο έλεγχος, στα πλαίσια διενέργειας πλήθους δειγματοληπτικών διασταυρωτικών ελέγχων, να εντοπίσει και να κατασχέσει αντίστοιχα διαπιστώθηκε ότι στην πλειοψηφία τους αυτά δεν συνοδεύονται από τα απαιτούμενα παραστατικά διακίνησης των σχετικών εμπορευμάτων, ενώ μάλιστα στην πλειοψηφία τους οι λήπτριες επιχειρήσεις εδρεύουν σε περιοχές εκτός Αθηνών,

Επειδή έπειτα από τη διενέργεια σχετικού διασταυρωτικού ελέγχου σε βάρος της λήπτριας ατομικής επιχείρησης ..., με ΑΦΜ. ..., τελευταία προέβη στην υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων εισοδήματος και ΦΠΑ, αφαιρώντας από το σύνολο των διενεργούμενων εξόδων της την αξία των επίμαχων τιμολογίων, που εξέδωσε επ'ονόματί της η εδώ ελεγχόμενη οντότητα, γεγονός το οποίο στην ουσία αποτελεί σχετική ομολογία/παραδοχή της εικονικότητάς τους (φορολογική συμμόρφωση λήπτριας επιχείρησης).

Επειδή κατά την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων της εδώ ελεγχόμενης οντότητας διαπιστώθηκε ότι παγίως εντός αμέσου χρόνου εκ της εκάστοτε διενεργούμενης πίστωσης λάμβανε χώρα σχεδόν ισόποση χρέωση (άμεση και ισόποση της τραπεζικής πίστωσης τραπεζική

χρέωση), τακτική που είχε σαν αποτέλεσμα το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού να μην μεταβάλλεται και να παραμένει μικρό έως μηδενικό, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική κατά την οποία οι υποχρεώσεις μιας επιχείρησης δεν είναι απόλυτα συγχρονισμένες και ισόποσες με τις τραπεζικές της καταθέσεις.

Επειδή από την παρούσα έρευνα προέκυψε η **εμπλοκή/ανάμειξη** στις τραπεζικές κινήσεις της εδώ ελεγχόμενης οντότητας και άρα στη διακίνηση του χρήματος **τρίτων προσώπων** - και ουχί των συναλλασσόμενων με την εδώ ελεγχόμενη οντότητα λήπτριων επιχειρήσεων – τα οποία (πρόσωπα) είτε συνδέονταν μαζί της (εταιρικά/εργασιακά/δικαιοπρακτικά) είτε όχι, μεταξύ των οποίων ο έλεγχος εντόπισε τα ενισχυτικά της «**συνεργασίας**» τους στοιχεία (ήτοι την εμπλοκή στις τραπεζικές κινήσεις του ενός στο άλλο, τον όμοιο γραφικό χαρακτήρα των εκδοθέντων από πλευράς τους παραστατικών, τη μη ανταπόκριση απάντων στα αιτήματα της φορολογικής αρχής περί προσκόμισης βιβλίων – στοιχείων – αρχείων, τη λήψη λογιστικών υπηρεσιών από τον αυτό λογιστή, την ίδια δ/νση κατοικίας/έδρας κλπ.)

Επειδή έπειτα από την έναρξη του παρόντος ελέγχου, καθώς και των διασταυρωτικών ελέγχων της Υπηρεσίας μας σε βάρος των ανωτέρω «εμπλεκόμενων προσώπων» παρατηρήθηκε η **εσπευσμένη μεταβολή στον τρόπο λειτουργίας** ορισμένων εξ αυτών, ως αναλυτικά προεκτέθηκε, **Επειδή** μετά την έναρξη της παρούσας έρευνας και πριν την ολοκλήρωσή της περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου **συμπληρωματικά στοιχεία** αναφορικά με την τέλεση του αδικήματος της λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων από πλευράς της εδώ ελεγχόμενης οντότητας (βλ. αρ.πρωτ.εισερχ. ΕΜΠ .../27.11.2020 πληροφοριακή έκθεση Σ.Δ.Ο.Ε.),

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 τις ελεγχόμενες χρήσεις η ...ΣΙΑ ΕΕ στο σύνολό τους, ήτοι ειδικότερα ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη :

- δεν διενεργήθησαν οι φερόμενες προμήθειες/αγορές της ελεγχόμενης οντότητας από τις ατομικές επιχειρήσεις «...» με ΑΦΜ. ..., «...» με ΑΦΜ. ..., και «...» με ΑΦΜ. ..., δεδομένου ότι αυτές τυγχάνουν φορολογικώς μεν υπαρκτές αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτες – «εξαφανισμένες επιχειρήσεις» και για τον λόγο αυτό κρίθηκε ήδη από τη Φορολογική Αρχή ότι τα εκδοθέντα από πλευράς τους επ'ονόματι της ...ΣΙΑ ΕΕ κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις Τιμολόγια Πώλησης (όπως αυτά απεικονίζονται στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ, υπολογιζόμενων των σχετικών αποκλίσεων) τυγχάνουν **ΕΙΚΟΝΙΚΑ**, καθώς επίσης

- δεν διενεργήθησαν οι φερόμενες χονδρικές πωλήσεις της ...ΣΙΑ ΕΕ προς εκάστη αντισυμβαλλόμενη αυτής επιχείρηση – όπως οι σχετικές πωλήσεις προκύπτουν από τις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ που υπέβαλε αυτή για κάθε ελεγχόμενη χρήση, υπολογιζόμενων των σχετικών αποκλίσεων με το περιεχόμενο των αντιστοίχως υποβληθεισών δηλώσεων από πλευράς των αντισυμβαλλομένων αυτής, καθώς επίσης υπολογιζόμενων και των σχετικών αποκλίσεων που προέκυψαν εξαιτίας των φορολογικών στοιχείων, που δεν εμπεριέχονται στις σχετικές συγκεντρωτικές καταστάσεις αλλά περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου στα πλαίσια διενέργειας διασταυρωτικών ελέγχων, ως προεκτέθηκε -, δεδομένου ότι η ...ΣΙΑ ΕΕ 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 [δηλαδή την ελλιπή/ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, την ελλιπή υλικοτεχνική υποδομή της, το ανεπαρκές έως ανύπαρκτο απασχολούμενο προσωπικό της, την παντελή

απουσία αγορών (παρά μόνο από τους φερομένους προμηθευτές της, ήτοι τις τρεις ανύπαρκτες ατομικές επιχειρήσεις ως άνω), ήτοι δηλαδή δεν διέθετε τα μέσα, τα υλικά και το προσωπικό] δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις στο σύνολό τους, και ως εκ τούτου συμπεραίνεται ότι τα σχετικώς εκδοθέντα από πλευράς της ...ΣΙΑ ΕΕ φορολογικά στοιχεία δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικώς στο σύνολό τους τελεσθείσες συναλλαγές, ήτοι τυγχάνουν ΕΙΚΟΝΙΚΑ, [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, όπως αυτές παρατέθηκαν ανωτέρω στο με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ... ΕΞ 2023/ 13-10-2023 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της κρινόμενης προσφυγής, οι εκδότριες οντότητες

- «...ΜΟΝ ΙΚΕ» με ΑΦΜ ... και
- «...ΣΙΑ ΕΕ» με ΑΦΜ ...

είναι φορολογικώς υπαρκτά, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα πρόσωπα, τα οποία έχουν δηλώσει την έναρξη εργασιών τους στην αρμόδια φορολογική αρχή, αλλά δεν διαθέτουν τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές.

Επειδή, οι ανωτέρω εκδότριες νομικές οντότητες δεν απέδωσαν φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α., και άλλους παρακρατούμενους φόρους για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδαν, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών τους στοιχείων, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα, έτυχαν για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση Φ.Π.Α..

Επειδή, η προσφεύγουσα κατά το παρελθόν, ήτοι για το φορολογικό έτος 2017, είχε ασκήσει ενώπιον της Υπηρεσίας μας:

- την με αριθ. πρωτ. .../ 19-1-2024 ενδικοφανή προσφυγή κατά της με αριθ. .../ 21-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και
- την με αριθ. πρωτ. .../ 19-1-2024 ενδικοφανή προσφυγή κατά της με αριθ. .../ 21-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017,

λόγω λήψης από την οντότητα «...ΜΟΝ ΙΚΕ» με ΑΦΜ ... και καταχώρισης στα βιβλία της δεκαπέντε (15) εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας 59.426,24€ (καθαρή αξία 47.924,40€ πλέον ΦΠΑ 24% 11.501,84€).

Κατόπιν εξέτασης των ανωτέρω ενδικοφανών προσφυγών εκδόθηκαν οι με αριθ. ... & .../ 20-5-2024 Αποφάσεις της Υπηρεσίας μας, βάσει των οποίων απορρίφθηκαν οι υπό κρίση προσφυγές στο σύνολό τους.

Επειδή, η προσφεύγουσα τόσο με το με αριθ. πρωτ. .../ 12-11-2024 Υπόμνημα όσο και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της καθώς και με τις ως άνω προγενεστέρως ασκηθείσες ενδικοφανείς προσφυγές επικαλείται **ανυπαρξία δόλου** ως προς την αποδοχή των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς και ότι προέβη σε **νόμιμη εξόφληση** αυτών δίχως να προσκομίσει ούτε στον έλεγχο, ούτε ενώπιον της Υπηρεσίας μας επαρκή στοιχεία, που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, ισχυριζόμενη, μεταξύ άλλων, ότι το βάρος απόδειξης των φερόμενων παραβάσεων φέρει η Διοίκηση. Ωστόσο, το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών φέρει η προσφεύγουσα καθόσον οι εκδότριες των

επίμαχων στοιχείων επιχειρήσεις είναι συναλλακτικά ανύπαρκτες (ΣΤΕ 1238/2018) και ως εκ τούτου, ο 2^{ος} ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεν δύναται να τεθεί θέμα καλοπιστίας της προσφεύγουσας, κατά τη λήψη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων, καθόσον πρόκειται για εικονικά φορολογικά στοιχεία, που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης 12/11/2024 έκθεση μερικού ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2018 & 2019, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες. Ως εκ τούτου, ο 1^{ος} ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3^ο & 4^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣΤΕ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο 3^{ος} και ο 4^{ος} ισχυρισμός της προσφεύγουσας βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 17-12-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ...με ΑΦΜ ... και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, ήτοι:

Α) της με αριθ. .../ 12-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 &

Β) της με αριθ. .../ 12-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2018

Γ) της με αριθ. .../ 12-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 &

Δ) της με αριθ. .../ 12-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2019

A. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης .../ 12-11-2024) Φορ. Έτους 2018

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	27.699,54€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206)	13.849,77€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	4.640,74€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	46.190,05€

B. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης .../ 12-11-2024) Φορ. Περιόδου 1/1 – 31/12/2018

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	10.073,43€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206)	5.036,71€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	15.110,14€
ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	18.959,57€

Γ. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης .../ 12-11-2024) Φορ. Έτους 2019

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	14.124,26€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206)	7.062,13€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	2.260,01€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	23.446,40€

Δ. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης .../ 12-11-2024) Φορ. Περιόδου 1/1 – 31/12/2019

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	28.236,52€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206)	14.118,26€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	42.354,78€
ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	70,49€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α/α

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.