



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αθήνα, 02/06/2025

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1838

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 και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου, κατά

- της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Το με αρ. πρωτ. Συμπληρωματικό Υπόμνημα 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 και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ποσού 27.000,00€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.(Ν.5104/2024) ποσού 13.500,00€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.400,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 45.900,00€.

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ποσού 17.550,00€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.(Ν.5104/2024) ποσού 8.775,00€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.510,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 29.835,00€.

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α.

ποσού 4.795,81€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας (άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.) ποσού 2.397,91€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 7.193,72€.

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 18.585,67€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας (άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.) ποσού 9.292,83€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 27.878,50€.

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 – Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 250,00 ευρώ, επειδή υπέπεσε στην παράβαση της μη ανταπόκρισης στην υπ' αριθ. Πρόσκληση της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή στοιχείων. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.)

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2018 -2019, εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου εισοδήματος εφαρμογής διατάξεων Ν. 4172/2013 & Ν.5104/2024, Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 & Ν.5104/2024 και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014, Ν.5104/2024.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με κύρια δραστηριότητα έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικών ετών 2018, και 2019.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. ΥΕΔΔΕ Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και οι διαπιστώσεις από την Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4092/2012, Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4987/2023 (Κ.Φ.Δ.) από την οποία προέκυψε ότι η επιχείρηση με την επωνυμία για τα φορολογικά έτη 2017 έως 2020, εξέδωσε εικονικά, στο σύνολο της συναλλαγής τους, φορολογικά στοιχεία, ανά έτος ως εξής:

Φορολογικό έτος	Πλήθος τιμολογίων	Καθαρή αξία
2017	47	3.112.517,49€
2018	246	6.742.168,11€
2019	346	10.151.767,07€
2020	196	3.427.247,02€

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής τους είναι και ο προσφεύγων, ο οποίος:

- Στη χρήση 2018 έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 60.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 14.400,00€, και
- Στη χρήση 2019 έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 39.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 9.360,00€.

Με την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα, ηλεκτρονικά μέσω του συστήματος TAXIS / e – κοινοποίηση, η προαναφερθείσα εντολή και η υπ' αριθ. γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν. 5104/2024.

Εν συνεχεία, στάλθηκε από τον έλεγχο η με αριθ. πρωτ. Πρόσκληση Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.5104/2024, προκειμένου, ο προσφεύγων, να προσκομίσει τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία των φορολογικών ετών 2018 και 2019, καθώς και τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την εταιρεία στην οποία δεν ανταποκρίθηκε.

Εν συνεχεία, και κατόπιν διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τόσο από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, όσο και από τις φορολογητέες εισροές του Φ.Π.Α. τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) εκδόσεως της επιχείρησης αφού κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, όπως αναλυτικά συμπεριλήφθηκαν στο υπ' αριθ. 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., φορολογικών ετών 2018 και 2019.

Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε οπότε ο έλεγχος προέβη στην σύνταξη των από εκθέσεων μερικού ελέγχου εισοδήματος εφαρμογής διατάξεων Ν. 4172/2013 & Ν.5104/2024, Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 & Ν.5104/2024 και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014, Ν.5104/2024, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2018 και 2019.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το συμπληρωματικό υπόμνημα του, αιτείται την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Επί της κρίσεως του ελέγχου περί εικονικότητας των συναλλαγών του με την εταιρεία Πραγματικές στο σύνολό τους οι φερόμενες, ως εικονικές συναλλαγές. Αιτιολογήτες και αναπόδεικτες οι διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής.
- Όπως επικουρικός, ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων, όμως ως προς το πρόσωπο της εκδότριας επιχείρησης - διότι οι συναλλαγές είναι αυταπόδεικτο ότι έχουν πραγματοποιηθεί στο ακέραιο - και με δεδομένο ότι τα ένδικα τιμολόγια εξοφλήθηκαν ολοσχερώς διατραπεζικά, γεγονός που δεν αμφισβητείται εξ ουδενός στοιχείου του ελέγχου, τότε θα πρέπει να αναγνωριστούν, σε κάθε περίπτωση, προς έκπτωση οι δαπάνες που αντιστοιχούν στα εν λόγω τιμολόγια, καθόσον η επιχείρησή του ήταν καλόπιστη λήπτρια, τα επίμαχα τιμολόγια νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές.
- Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και πλημμελής διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Μη διενέργεια ιδίων ελεγκτικών επαληθεύσεων από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Επειδή, ο προσφεύγων, στις, υπέβαλε στην υπηρεσία μας, μέσω της εφαρμογής elenxis, το με αρ. πρωτ. συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο προσκόμισε και επικαλέστηκε τα κατωτέρω έγγραφα:

- Το υπ' αριθ. έγγραφο του μητρώου της υπηρεσίας του Γ.Ε.ΜΗ. που αφορά την εταιρεία με την επωνυμία και δηλώνεται ως ιστοσελίδα της εταιρείας η
- Το υπ' αριθ. έγγραφο του μητρώου της υπηρεσίας του Γ.Ε.ΜΗ. που αφορά την εταιρεία με την επωνυμία για την καταχώρηση των αρχείων τους την απόφαση της Συνέλευσης και την τροποποίηση του καταστατικού της ως άνω εταιρείας.

- Το από έγγραφο του Επιμελητηρίου το οποίο αναφέρεται στη σύσταση της εταιρείας
- Το από έγγραφο από την πλατφόρμα της διαφημιστικής εταιρείας που ήταν εγγεγραμμένη η εταιρεία με την επωνυμία

Επειδή, τα επισυναπτόμενα ως άνω αρχεία αποτελούν νέα στοιχεία, κατά την έννοια της παρ. 6 του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ., τα οποία δεν ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής.

Επειδή, τα ανωτέρω υποβλήθηκαν στην Υπηρεσία μας στις και, ήτοι εντός της περιόδου των τελευταίων τριάντα (30) ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής (02-05-2025).

Επειδή, ο προσφεύγων, με τα ως άνω συμπληρωματικά έγγραφα που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας προσκόμισε μετ' επικλήσεως νέα στοιχεία, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 72 του Ν.5104/2024, και της με αριθμό Ε. 2010/2019 Εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με τη με αριθμό Απόφαση της Υπηρεσίας μας παρατάθηκε η προθεσμία έκδοσης απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής κατά τριάντα (30) ημέρες και επομένως η προθεσμία έκδοσης απόφασης ορίζεται μέχρι 02/06/2025.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. ν.5104/2024 σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζονται τα εξής:

«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 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.

.....
7. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογούμενου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο, όπου προσκομίζονται, εφόσον απαιτείται, τα στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος). Ο φορολογούμενος παρέχει στη Φορολογική Διοίκηση κάθε στοιχείο που ζητείται στο πλαίσιο του ελέγχου. Ο χρόνος διενέργειας του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου μπορεί να είναι και εκτός του επίσημου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του ως άνω Κώδικα:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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 στο Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν.5104/2024 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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, 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 ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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. ...

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. ...

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 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 τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του 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, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής 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, περαιτέρω με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, « Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή, με την ΣτΕ 1238/2018 κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:

«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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο). ...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αριθ. 134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» ορίζεται:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ 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 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 η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης, υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και τούτο για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου οι οποίες μπορούν να γίνουν με την συμπαιγνία των μερών. Η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθεαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα, η αυστηρότητα αυτή εξασφαλίζει την ορθή εφαρμογή του κεντρικού κανόνα που διέπει το μηχανισμό των εκπτώσεων, σύμφωνα με τον

οποίο ο φόρος που εκπίπτει από τον πελάτη θα πρέπει να έχει πληρωθεί από τον προμηθευτή του στο Δημόσιο.

Συνεπώς, το παραστατικό στοιχείο που αφορά σε φορολογητέες εισροές, για να δικαιολογήσει την έκπτωση, θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο. Στις περιπτώσεις επομένως των εικονικών ή πλασματικών τιμολογίων είναι προφανές ότι διενεργείται μια καταδολιευτική σε βάρος του Δημοσίου πράξη, βάσει της οποίας ο λήπτης του στοιχείου θα εκπέσει το φόρο που αναγράφεται στα τιμολόγια, ενώ αντιθέτως ο εκδότης του τιμολογίου δε θα πληρώσει στο Δημόσιο το φόρο που εμφανίζεται στο εν λόγω τιμολόγιο.

Επειδή, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστρατηγήσεων. Μέσα στα πλαίσια του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας και της νομολογίας του Δ.Ε.Ε. κινείται και η διάταξη του άρθρου 32 §1 περ. β του Ν. 2859/2000, η οποία αποτελεί κατά κύριο λόγο μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο αντίστοιχης διάταξης που περιέχεται στο άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχ. α της άνω Οδηγίας για το Φ.Π.Α., θεσπίστηκε δε και απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο για άσκηση του δικαιώματος εκπώσεως του ΦΠΑ ακριβώς για τη διασφάλιση της λειτουργίας του μηχανισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών αυτού και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω αυτού του μηχανισμού. Υπό αυτή την έννοια τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις λεπτομέρειες βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στο φόρο να ενεργεί έκπτωση. (Βλ. C-392/09 σκ.37, C 90/02 σκ. 47, C -95/07 & C-96/07 σκ.6,3,8).

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , 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 τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 76 του ΚΦΔ 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

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.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ 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 με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και στην διαβιβασθείσα Έκθεση Ελέγχου που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των από οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αναφέρονται οι λόγοι που χαρακτηρίστηκαν εικονικά τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εκδότρια επιχείρηση....., για τα φορολογικά έτη 2017 έως 2020.

Συγκεκριμένα στην από έκθεση μερικού ελέγχου Εισοδήματος (σελ. 8- 9) αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...]

2. Δεν διαθέτει ιδιόκτητους αποθηκευτικούς χώρους, μηχανήματα έργου, φορτηγά αυτοκίνητα και οποιοδήποτε μεταφορικό μέσο. Προκειμένου να εμφανίσει ότι διαθέτει μηχανήματα έργου κατάρτισε συμφωνητικό με το οποίο μισθώνει μηχανήματα (ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΩΝ στη συνέχεια της παρούσας) από την εταιρεία η οποία σύμφωνα με το έγγραφο με αρ. πρωτ. του υπουργείου ΥΠΟΔΟΜΩΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ δεν διαθέτει ούτε αυτή. Επιπλέον δεν διαθέτει τέτοια μηχανήματα ούτε ο διαχειριστής και μέλος της ελεγχόμενης κ.

3. Επιπλέον από τα παραπάνω διαπιστωθέντα καταδεικνύεται ότι ο χώρος της έδρας ήταν ανεπαρκής για να διενεργηθούν οι κρίνόμενες συναλλαγές αλλά δεν προκύπτει ούτε κάποιο άλλο μέρος στο οποίο θα μπορούσε εκεί να αποθηκευτεί η ποσότητα των εμπορευμάτων που φέρεται να πουλούσε.

4. Ο χώρος της έδρας δεν επαρκεί σύμφωνα με την κοινή λογική να διενεργεί πωλήσεις άμμου χαλικιού και γενικότερα οικοδομικών υλικών τόσο μεγάλου ύψους σε αξία.

5. Το προσωπικό που εργάστηκε για να εκτελέσει της ιδιαίτερα μεγάλης αξίας εργασίες δεν δύναται να θεωρηθεί επαρκές.

6. Από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών δεν διαπιστώθηκαν καταβολές χρηματικών ποσών για την πληρωμή της μισθοδοσίας του προσωπικού που φέρεται να απασχολεί η επιχείρηση

6. Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις προέκυψε ότι η ελεγχόμενη είχε συνάψει πλήθος συμβάσεων παροχής έργου με τρίτους, ιδιαίτερα μεγάλης αξίας τις οποίες δεν διέθετε τα απαραίτητα μέσα και την υλικοτεχνική υποδομή προκειμένου να εκπληρώσει τις συναλλαγές.

7. Από τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών προκύπτει ότι κατά τις χρήσεις 2017-2020 οι αγορές της ελεγχόμενης ανήλθαν σε χαμηλά επίπεδα σε σχέση με τις πωλήσεις της. Παρατηρείται επομένως πλήρης αναντιστοιχία αγορών - πωλήσεων.

8. Δεν υπέβαλε δήλωση φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021 παρότι από τις δηλώσεις Φ.Π.Α. εμφανίζεται να έχει διενεργήσει συναλλαγές.

9. Διαπιστώθηκαν μεγάλες αποκλίσεις ανάμεσα στα δηλωθέντα ποσά αγορών των δηλώσεων Φ.Π.Α. και στα δηλωθέντα ποσά των καταστάσεων φορολογικών στοιχείων. Ανακρίβεια δηλώσεων Φ.Π.Α.

10. Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις προέκυψε ότι επιχειρήσεις οι οποίες έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ελεγχόμενη, έλαβαν φορολογικά στοιχεία και από την

Από την συνολική εικόνα του ελέγχου καταδεικνύεται ότι συστάθηκε κύκλωμα στο οποίο χρησιμοποιήθηκαν επιχειρήσεις χωρίς ουσιαστική συναλλακτική δραστηριότητα με μοναδικό σκοπό την έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων με εμπλεκόμενες διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ αυτών την ατομική επιχείρηση του που είναι ο διαχειριστής και μέλος της ελεγχόμενης με ποσοστό 98%.

11. Η ελεγχόμενη προέβη σε δήλωση έναρξης της δραστηριότητας της στις 25/10/2016, ενώ η πρώτη κίνηση στον τραπεζικό λογαριασμό IBAN της τράπεζας συντελέστηκε στις 13-03-2017. Το γεγονός αυτό αντίκειται στην κοινή επιχειρηματική πρακτική, η οποία υπαγορεύει ότι η επιχείρηση κατά την έναρξη της δραστηριότητας της έχει τραπεζικό λογαριασμό προκειμένου να εξυπηρετεί την εμπορική, επιχειρηματική ή επαγγελματική δραστηριότητά της. Προκύπτει δηλαδή ότι η ελεγχόμενη κατά το διάστημα από 25-10-2016 έως 12-03-2017 δεν χρησιμοποίησε το τραπεζικό σύστημα,

όπως υπαγορεύει ο νόμος, προκειμένου να προβεί σε αγορές επενδυτικών και λοιπών αγαθών για την εξυπηρέτηση της δραστηριότητάς της.

12. Η ελεγχόμενη έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία από την κριθείσα ως εκδότρια σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου των υπαλλήλων της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Ο όπως αναφέρεται παραπάνω είναι και διαχειριστής της ελεγχόμενης.

13. Στους ανωτέρω τραπεζικούς λογαριασμούς εντοπίστηκαν ελάχιστα ποσά σε σχέση με το ποσό των δαπανών της εταιρείας (ΔΑΠΑΝΕΣ 3.143.112,90), ύψους 896.000,00€ απευθείας καταθέσεις σε λογαριασμούς εταιριών, το αντικείμενο δραστηριότητας των οποίων θα υποδήλωνε ότι η ελεγχόμενη προέβη σε αγορές σχετικές με την άσκηση της δραστηριότητάς της.

14. Τις καταθέσεις των ποσών που συντελούνταν στους λογαριασμούς όψεως που τηρεί στις τράπεζες διαδέχονταν άμεσα σχεδόν ισόποσες αναλήψεις/μεταφορές ποσών με αποτέλεσμα το υπόλοιπο του λογαριασμού να διαμορφώνεται σε πολύ χαμηλά επίπεδα μη ικανά για την εξυπηρέτηση των λειτουργικών αναγκών μιας ενεργής επιχείρησης.

Υπό τα δεδομένα αυτά, ο έλεγχος απέδειξε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση ήταν, κατά τις κρινόμενες χρήσεις, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό ώστε να προβεί στον τόσο μεγάλου όγκο πωλήσεων και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.».

Επειδή, από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών (ΜΥΦ) προέκυψε ότι ο προσφεύγων,, ήταν μεταξύ των πελατών της

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του, στο φορολογικό έτος 2018, δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 60.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 14.400,00€, και στο φορολογικό έτος 2019, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 39.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 9.360,00€. Η εν λόγω επιχείρηση κρίθηκε συναλλακτικά ανύπαρκτη και επομένως το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε στις χρήσεις 2018 και 2019 κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής τους, όπως διατυπώθηκε στο πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των οικείων εκθέσεων ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επειδή, ο έλεγχος έστειλε τη με αριθ. πρωτ. Πρόσκληση Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.5104/2024, προκειμένου, ο προσφεύγων, να προσκομίσει τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία των φορολογικών ετών 2018 και 2019, καθώς και τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την, για τη διενέργεια των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, στην οποία δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί στο ακέραιο και εξοφληθεί ολοσχερώς διαπραγματικά.

Επειδή, στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αναλυτικά αναφέρονται οι διαπιστώσεις που αφορούν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της εκδότριας επιχείρησης ως κάτωθι:

« 14. Τις καταθέσεις των ποσών που συντελούνταν στους λογαριασμούς όψεως που τηρεί στις τράπεζες διαδέχονταν άμεσα σχεδόν ισόποσες αναλήψεις/μεταφορές ποσών με αποτέλεσμα

το υπόλοιπο του λογαριασμού να διαμορφώνεται σε πολύ χαμηλά επίπεδα μη ικανά για την εξυπηρέτηση των λειτουργικών αναγκών μιας ενεργής επιχείρησης.».

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η καταχώρηση των τιμολογίων στα τηρούμενα Βιβλία του προσφεύγοντος αποσκοπούσε στο να αλλοιώσει τα οικονομικά του δεδομένα εμφανίζοντας αυξημένες δαπάνες με συνεπακόλουθο την μείωση των φορολογικών του υποχρεώσεων τόσο στην Φορολογία Εισοδήματος όσο και στην 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, λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν προσκομίζει οποιοδήποτε άλλο υποστηρικτικό στοιχείο.

Επειδή, από τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων κατά τα κρίσιμα έτη ήταν φορολογικά μεν υπαρκτός πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτος και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολό τους. Συνεπώς δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης για τον προσφεύγοντα.

Ως εκ τούτου, οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται αναλυτικά στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος εφαρμογής διατάξεων Ν. 4172/2013 & Ν.5104/2024, Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 & Ν.5104/2024 και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014, Ν.5104/2024, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί των οποίων εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του **και την επικύρωση**

- της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

- της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) φορολογικού έτους 2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ (Γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ (Γ) - (Α)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	129.934,45	189.934,45	189.934,45	60.000,00
	της συζύγου				
Υπόλοιπο Φόρου	Πιστωτικό ποσό				27.000,00
	Χρεωστικό ποσό	3.811,24	30.811,24	30.811,24	
Προκαταβολή φόρου		43.434,11	43.434,11	43.434,11	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		562,77	562,77	562,77	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		112,55	112,55	112,55	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			13.500,00	13.500,00	13.500,00
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης		9.045,10	14.445,10	14.445,10	5.400,00
Τέλος Επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		2.387,33	2.387,33	2.387,33	
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	59.353,10	105.253,10	105.253,10	45.900,00
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

2. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) φορολογικού έτους 2019.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ (Γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ (Γ) - (Α)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	177.844,46	216.844,46	216.844,46	39.000,00
	της συζύγου				
Υπόλοιπο Φόρου	Πιστωτικό ποσό				17.550,00
	Χρεωστικό ποσό	22.786,42	40.336,42	40.336,42	
Προκαταβολή φόρου		48.105,04	48.105,04	48.105,04	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		1.529,90	1.529,90	1.529,90	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		305,98	305,98	305,98	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			8.775,00	8.775,00	8.775,00
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης		13.357,00	16.867,00	16.867,00	3.510,00
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		2.314,00	2.314,00	2.314,00	
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	89.048,34	118.883,34	118.883,34	29.835,00
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

3. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01/01/18 – 31/12/18.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Αξία φορολογητέων εκροών	6.616.790,97	6.616.790,97	6.616.790,97	
Αξία φορολογητέων εισροών	6.281.143,71	6.221.143,71	6.221.143,71	60.000,00
Φόρος εκροών	1.587.393,01	1.587.393,01	1.587.393,01	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	1.596.997,20	1.582.597,20	1.582.597,20	14.400,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο	9.604,19			9.604,19
Χρεωστικό Υπόλοιπο		4.795,81	4.795,81	4.795,81
(Πλέον) Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		2.397,91	2.397,91	2.397,91
Σύνολο φόρου για καταβολή		7.193,72	7.193,72	7.193,72
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	9.604,19			9.604,19
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

4. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01/01/19 – 31/12/19.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Αξία φορολογητέων εκροών	6.080.169,65	6.080.169,65	6.080.169,65	
Αξία φορολογητέων εισροών	5.776.749,22	5.737.749,22	5.737.749,22	39.000,00
Φόρος εκροών	1.457.362,93	1.457.362,93	1.457.362,93	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	1.457.741,45	1.438.777,26	1.438.777,26	18.964,19
Πιστωτικό Υπόλοιπο	378,52			378,52
Χρεωστικό Υπόλοιπο		18.585,67	18.585,67	18.585,67
(Πλέον) Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		9.292,83	9.292,83	9.292,83
Σύνολο φόρου για καταβολή		27.878,50	27.878,50	27.878,50
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	378,52			378,52
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

5. Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης) φορολογικού έτους 2024.

Συνολικό ποσό : 250.00€

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

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.