



Αθήνα, 14/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1499

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 15/01/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά: α) της με αριθμ. /13-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2018, β) της με αριθμ. /13-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του

Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2019, γ) της με αριθμ./13-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, και δ) της με αριθμ./13-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από 13/12/2024 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

6. Τις απόψεις του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15/01/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./13-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 14.720,27 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 7.921,41 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.133,14 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **24.774,82 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

β) Με την υπ' αριθμ./13-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 27.111,18 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 15.422,34 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.919,94 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **47.453,46 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

γ) Με την υπ' αριθμ./13-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 8.602,29 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 4.301,14 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **12.903,43 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

δ) Με την υπ' αριθμ./13-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 33.131,53 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 16.565,76 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **12.903,43 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 54 του ν.5104/2024.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 13/12/2024 οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./16-10-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε ο με αριθμ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤ..... ΕΞ 2024/11-09-2024 - 11:32 φάκελος υπόθεσης με αρ.

..... και ID αναφοράς, με συνημμένο το υπ' αριθμ. /16-04-2024 Σ.Δ.Ε. βάσει των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ν. 4987/2022 (ΚΦΔ, νυν ν.5104/2024) που αφορά τον εκδότη εικονικών στοιχείων «.....» με ΑΦΜ, με δραστηριότητα «κατασκευή οικιστικών κτιρίων» και έδρα στην οδό Βάσει του ως άνω ελέγχου προέκυψε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την ως άνω επιχείρηση «..... Ε.Π.Ε.» κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 δέκα πέντε (15) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 51.130,74 ευρώ πλέον ΦΠΑ 12.271,37 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 63.402,11 ευρώ, και κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019 είκοσι πέντε (25) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 84.100,20 ευρώ πλέον ΦΠΑ 20.184,05 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 104.284,25 ευρώ.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 περιορίστηκε αποκλειστικά στη φορολογητέα αξία που προέκυψε από την επεξεργασία και τις διαπιστώσεις της από 17/05/2024 έκθεσης ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Αττικής, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση του προσφεύγοντος ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, για εικονικές στο σύνολό τους συναλλαγές, ώστε να εμφανίζονται αυξημένες δαπάνες και σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την αποφυγή των φορολογικών της υποχρεώσεων. Στο πλαίσιο του ως άνω ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμ. /14-11-2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ΚΦΔ, προκειμένου αυτός εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του να εκφράσει τις αντιρρήσεις του και να προσκομίσει τυχόν στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση και ως εκ τούτου ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΦΔ και των ΕΛΠ, τις διαπιστωθείσες παραβάσεις για λήψη εικονικών στοιχείων, ως αναφέρθηκαν ανωτέρω, και τις λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου έκρινε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 δέκα πέντε (15) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 51.130,74 ευρώ πλέον ΦΠΑ 12.271,37 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 63.402,11 ευρώ, και κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019 είκοσι πέντε (25) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 84.100,20 ευρώ πλέον ΦΠΑ 20.184,05 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 104.284,25 ευρώ, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 79 παρ. 4 του ΚΦΔ παραβαίνοντας τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και του άρθρου 5 των ΕΛΠ, και με βάση τα παραπάνω προέβη στην εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και τον καταλογισμό των σχετικών φόρων και προστίμων.

Με βάση τα ανωτέρω, ο Προϊστάμενος του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ. /13-12-2024, /13-12-2024, /13-12-2024 και /13-12-2024 προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2018 και 2019.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει μη νόμιμων εκθέσεων μερικού ελέγχου, ως μη έδει, δεδομένου ότι οι εν λόγω εκθέσεις δεν έχουν ελεγχθεί και υπογραφεί από τον ορισθέντα στη σχετική εντολή Επόπτη, κ. αλλά αντ' αυτού από τον ορισθέντα Ελεγκτή, κ.

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου περιέχουν εσφαλμένη άλλως ασαφή, γενική και αόριστη και ανεπαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοσή τους.
- Της έκδοσης των προσβαλλομένων πράξεων δεν προηγήθηκε ο νόμιμος και επιβεβλημένος έλεγχος.
- Τα πορίσματα του ελέγχου, στις εκθέσεις μερικού ελέγχου με ID(για τη φορολογία εισοδήματος) και ID (για το ΦΠΑ), που αποτελούν και το νόμιμο έρεισμα των προσβαλλόμενων πράξεων τυγχάνουν εντελώς εσφαλμένα και αβάσιμα, αφού τα κρίσιμα φορολογικά στοιχεία δεν είναι σε καμία περίπτωση εικονικά.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

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

2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου,

στ) τη μορφή του ελέγχου.

Για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 1, περιλαμβάνει, αντί των στοιχείων των περ. γ) και δ), την περιοχή του ελέγχου ή το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογούμενων.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται

.....

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η

αντίστοιχη εντολή ελέγχου.»

Επειδή στο άρθρο 87 του ν. 3528/2007 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΠΟΛ.ΔΙΟΙΚ.ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ & ΥΠΑΛ.ΝΠΔΔ) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 87

Αναπλήρωση προϊσταμένων

1. Τον προϊστάμενο, που απουσιάζει ή κωλύεται, αναπληρώνει στα καθήκοντα του ο ανώτερος κατά βαθμό προϊστάμενος των υποκείμενων οργανικών μονάδων, εφόσον ανήκει σε κλάδο του οποίου οι υπάλληλοι προβλέπεται ότι μπορούν να προϊστανται σύμφωνα με τις οικείες οργανικές διατάξεις και επί ομοιοβάθμων ο προϊστάμενος που έχει ασκήσει περισσότερο χρόνο καθήκοντα προϊσταμένου.

Το αρμόδιο για την τοποθέτηση προϊσταμένων όργανο μπορεί, τηρουμένου του προβαδίσματος των βαθμών, να ορίσει ως αναπληρωτή προϊσταμένου οργανικής μονάδας, που απουσιάζει ή κωλύεται, έναν από τους προϊσταμένους των υποκείμενων οργανικών μονάδων.

2. Αν δεν υπάρχουν υποκείμενες οργανικές μονάδες, τον προϊστάμενο αναπληρώνει στα καθήκοντα του ο ανώτερος κατά βαθμό υπάλληλος που υπηρετεί στην ίδια οργανική μονάδα, εφόσον ανήκει σε κλάδο του οποίου οι υπάλληλοι προβλέπεται ότι μπορούν να προϊστανται σύμφωνα με τις οικείες οργανικές διατάξεις. Αν υπηρετούν περισσότεροι υπάλληλοι με τον ίδιο βαθμό, αναπληρώνει αυτός που έχει περισσότερο χρόνο στο βαθμό ή αυτός που ορίζεται από τον προϊστάμενο της αμέσως υπερκείμενης μονάδας ή αρχής.

3. Το αρμόδιο για την τοποθέτηση όργανο μπορεί με απόφαση του να ορίσει ως αναπληρωτή προϊσταμένου οργανικής μονάδας τον προϊστάμενο άλλης οργανικής μονάδας του ίδιου επιπέδου.

4. Αν κενωθεί ή συσταθεί θέση προϊσταμένου οργανικής μονάδας, έως την επιλογή και τοποθέτηση νέου προϊσταμένου, εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2. Ο αναπληρωτής προϊσταμένου οργανικής μονάδας κατά την παράγραφο αυτή δικαιούται το προβλεπόμενο για τη θέση επίδομα από την έναρξη της αναπλήρωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω ειδικότερα, η αναπλήρωση προϊσταμένων επιπέδου Τμήματος δύναται να διενεργηθεί: α) αυτοδικαίως, δηλ. ex lege (παρ. 2, εδάφιο α': «Αν δεν υπάρχουν υποκείμενες οργανικές μονάδες, τον προϊστάμενο αναπληρώνει στα καθήκοντα του ο ανώτερος κατά βαθμό υπάλληλος που υπηρετεί στην ίδια οργανική μονάδα, εφόσον ανήκει σε κλάδο του οποίου οι υπάλληλοι προβλέπεται ότι μπορούν να προϊστανται σύμφωνα με τις οικείες οργανικές διατάξεις») είτε β) με απόφαση του προϊσταμένου της αμέσως υπερκείμενης μονάδας ή αρχής (παρ. 2 εδάφιο β': «Αν υπηρετούν περισσότεροι υπάλληλοι με τον ίδιο βαθμό, αναπληρώνει αυτός που έχει περισσότερο χρόνο στο βαθμό ή αυτός που ορίζεται από τον προϊστάμενο της αμέσως υπερκείμενης μονάδας ή αρχής»).

Επειδή περαιτέρω, κατά τη γραμματική διατύπωση της διάταξης του άρθρου 87 του Υπαλληλικού Κώδικα, όπως έχει αντικατασταθεί και ισχύει, και σύμφωνα με την ερμηνεία του Υπαλληλικού Κώδικα (Ερμηνεία Υπαλληλικού Κώδικα Α.Ι. Τάχος-Ι.Λ. Συμεωνίδης, Άρθρα πρώτο-105, Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2007, σελ. 1114-1115), η αναπλήρωση είναι αναγκαία ενόψει της αρχής της συνέχειας της λειτουργίας της δημόσιας υπηρεσίας, αφορά δε περιπτώσεις όπου ο προς αναπλήρωση προϊστάμενος είτε απουσιάζει είτε κωλύεται είτε έχει κενωθεί η θέση του.

Επειδή, εν προκειμένω, οι από 13/12/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας

εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φέρουν τις υπογραφές του διενεργήσαντος τον έλεγχο ελεγκτή κ., του Κ. ως αναπληρωτή κατά το χρόνο υπογραφής των εκθέσεων ελέγχου του επόπτη κ., καθώς και των κ.κ. Υποδιευθυντή και Διευθυντή του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής. Το γεγονός ότι η υπογραφή του κ. έχει τεθεί δύο φορές στις οικείες εκθέσεις ελέγχου οφείλεται στο ότι ο εν λόγω υπάλληλος έχει υπογράψει ως ο ελεγκτής, αλλά και ως αναπληρωτής (ως αρχαιότερος τη τάξει) του επόπτη του κ. ο οποίος εκείνη τη χρονική περίοδο απουσίαζε με νόμιμη άδεια, σύμφωνα και με τα όσα αναφέρονται στην από 19/01/2025 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

Επειδή, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι λόγω των ανωτέρω πλήττεται η νομιμότητα των σχετικών εκθέσεων ελέγχου, οι οποίες πάσχουν από ακυρότητα, συμπαρασύροντας και τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ απορρίπτεται ως αβάσιμος, ενώ σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 79 του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης της φορολογικής αρχής, η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο εάν ο προσφεύγων επικαλεστεί και αποδείξει βλάβη που δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως ίσχυε για τα κρινόμενα έτη:

«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 στις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται:

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

.....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

.....

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζονται τα εξής:

«...**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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ 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 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 νομολογία «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 προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες» (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, περαιτέρω, στη με αριθμ. **1982/2021** απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Επειδή, όπως έχει κριθεί, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 1 (περ. γ και στ) και 4 του άρθρου 33 του ΚΒΣ (πδ 186/1992 Α' 184/26.5.1992) και των περί αποδείξεως διατάξεων του ΚΔΔ (άρθρα 144 επομ.), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου, 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, αλλά είτε είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτος, είτε, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης και του κύκλου των εργασιών του, δεν φαίνεται δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή. Ενόσω ο λήπτης του τιμολογίου δεν ανταποδεικνύει τα αντίθετα (δηλαδή ότι ο εκδότης είναι υπαρκτός και σε θέση να εκπληρώσει την παροχή), βαρύνεται αυτός πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι η συναλλαγή πράγματι πραγματοποιήθηκε, και, περαιτέρω, εφ' όσον αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (γιατί, στην αντίθετη περίπτωση, αν δηλαδή δεν το έχει αποδείξει, περαιτέρω ζητήματα δεν τίθενται), την καλή του πίστη κατά τον χρόνο της συναλλαγής. Δηλαδή ότι, ακόμη και αν η συναλλαγή (έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), δεν πραγματοποιήθηκε με τον φερόμενο ως εκδότη της, πάντως, υπό τις συντρέχουσες συνθήκες, δεν υπήρχαν ενδείξεις τέτοιες που θα γεννούσαν σε επιμελή συναλλασσόμενο, κατά περίπτωση, είτε εύλογες ανησυχίες ότι ο αντισυμβαλλόμενος του είναι φορολογικά υπαρκτός, είτε εύλογες αμφιβολίες ότι ο αντισυμβαλλόμενος του είναι πράγματι ο φερόμενος ως εκδότης του τιμολογίου. Και καθ' όσον μεν αφορά την φορολογική ανυπαρξία του φερομένου ως εκδότη, πλήρη απόδειξη συνιστά το μητρώο της φορολογικής αρχής, καθ' όσον δε αφορά την συναλλακτική του ανυπαρξία ή αδυναμία να εκτελέσει την συναλλαγή, η απόδειξη μπορεί να προκύπτει και από δέσμη, σοβαρών και συγκλινουσών ενδείξεων που είτε επιτρέπουν είτε επιβάλλουν την συναγωγή σχετικού δικαστικού τεκμηρίου (ΣΤΕ 1461/2020, 406-407/2019, 98/2018, 663/2018, 1169/2012 κ.ά.).»

Επειδή στο άρθρο 22 του ν. **4172/2013** ορίζεται:

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

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

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

.....»

Επειδή στην ΠΟΛ.1113/2.6.2015 αναφέρονται τα εξής:

«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:

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

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.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

.....»
Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/31.03.2015 της ΓΓΔΕ με θέμα “Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό”:

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. 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.»

Επειδή στο άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται:

«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, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα “κοινοποίηση της με αρ. 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).

.....

**Αριθμός γνωμοδότησεως 134/2016
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' Τμήμα)
Συνεδρίαση της 23ης Μαΐου 2016**

.....

16. Αντιθέτως, δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, 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), διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της εκπτώσεως, 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.

.....

21. Η ερμηνευτική αυτή θέση, η οποία εξυψώνει το υποκειμενικό στοιχείο της φορολογικής συμπεριφοράς του επιτηδευματία σε βασικό κριτήριο της, εν προκειμένω, αντιμετώπισής του από τις φορολογικές αρχές, συνάδει απόλυτα και προς την ως άνω παρατεθείσα συναφή νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΣτΕ, με την οποία γίνεται δεκτό ότι δεν είναι επιτρεπτή η έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, «εφόσον αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών στοιχείων που παρέσχον οι φορολογικές αρχές, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση

προς θεμελίωση δικαιώματος εκπώσεως έλαβε χώρα στο πλαίσιο φορολογικής απάτης» (δηλαδή εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη).

.....»

Επειδή στο άρθρο 33 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«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.»

Επειδή, στο άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζεται:

«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 του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης και ειδικότερα την από 30/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν.4987/2022 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Αττικής, μετά από έρευνα - έλεγχο που πραγματοποιήθηκε για τα φορολογικά έτη 2018-2020 στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι η τελευταία εξέδωσε σε δεκάδες επιχειρήσεις ανά την ελληνική επικράτεια πλήθος φορολογικών στοιχείων τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο της εκάστοτε συναλλαγής, και συγκεκριμένα κατά το φορολογικό έτος 2018 εξέδωσε χίλια εξακόσια σαράντα επτά (1.647) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 7.037.081,92 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.678.335,59 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 8.715.417,51 ευρώ, και κατά το φορολογικό έτος 2019 εξέδωσε τρεις χιλιάδες διακόσια εβδομήντα τρία (3.273) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 17.862.450,25 ευρώ πλέον ΦΠΑ 4.282.572,47 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 22.145.022,72 ευρώ. Από την ως άνω έκθεση υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας των συναλλαγών, καθώς προκύπτει με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα ότι η επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ εξέδιδε κατά σύστημα εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία. Ειδικότερα, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εκδότρια ατομική επιχείρηση στις χρήσεις 2018 και 2019 κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους για τους παρακάτω λόγους:

- Η ελεγχόμενη επιχείρηση έλαβε το φορολογικό έτος 2018 χίλια οκτακόσια πενήντα (1.850) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 6.898.415,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.655.619,60 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 8.554.034,60 ευρώ, από την οντότητα «.....» με ΑΦΜ, η οποία

κατόπιν ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ Αττικής με την υπ' αριθμ./2-6-2020 εντολή ελέγχου διαπιστώθηκε πως είναι εκδότης εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων για το φορολογικό έτος 2018 με μοναδικό αποδέκτη την «.....», με ΑΦΜ

- Η ελεγχόμενη επιχείρηση έλαβε το φορολογικό έτος 2019 δύο χιλιάδες τετρακόσια ογδόντα πέντε (2.485) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 15.036.400,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 3.608.736,00 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 18.645.136,00 ευρώ από την οντότητα «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατόπιν ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ Αττικής με την υπ' αριθμ./23-11-2021 εντολή ελέγχου διαπιστώθηκε πως είναι εκδότης εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων για το φορολογικό έτος 2019 με μοναδικό αποδέκτη την «.....», με ΑΦΜ

- Η ελεγχόμενη επιχείρηση έλαβε το φορολογικό έτος 2019 πεντακόσια εβδομήντα (570) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 2.165.400,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 519.696,00 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 2.685.096,00 ευρώ, από την οντότητα «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατόπιν ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ Αττικής με την υπ' αριθμ./28-7-2021 εντολή ελέγχου διαπιστώθηκε πως είναι εκδότης εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων για το φορολογικό έτος 2019.

- Κύριοι προμηθευτές της ελεγχόμενης επιχείρησης είναι οι ως άνω εκδότριες εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων και συνεπώς η ελεγχόμενη επιχείρηση ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε πώληση ή να παρέχει υπηρεσίες.

- Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

- Παρά τις αλλεπάλληλες προσπάθειες του ελέγχου για την ανεύρεση της ελεγχόμενης οντότητας μέσω της μετάβασης είτε στις διευθύνσεις της δηλωθείσας έδρας της ελεγχόμενης οντότητας, είτε στις δηλωθείσες στο πληροφοριακό σύστημα της ΑΑΔΕ διευθύνσεις κατοικίας του διαχειριστή της Κου με ΑΦΜ, δε βρέθηκε ο τόπος άσκησης της επιχειρηματικής της δραστηριότητας.

- Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020 και υπέβαλε ανακριβής περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, με ποσά τα οποία δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές αγορές ή δαπάνες.

- Δεν δήλωσε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις κι αγορές από τρίτες χώρες, για το ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020.

- Τα γεγονότα ότι το σύνολο του προσωπικού της ελεγχόμενης οντότητας προσλήφθηκε με την ειδικότητα του «ΦΥΛΑΚΑ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ - SECURITY», ειδικότητα που δε συνάδει με καμία εκ των δηλωθέντων δραστηριοτήτων της ελεγχόμενης οντότητας, κύρια και λοιπές δραστηριότητες, ως αυτές δηλώθηκαν στο Μητρώο της ΑΑΔΕ. Περαιτέρω, για το φορολογικό έτος 2018 δηλώνει μέσο όρο απασχολούμενου προσωπικού πέντε (5) άτομα με συνολικές ετήσιες αμοιβές (μισθοί και ασφαλιστικές εισφορές) ποσού 12.484,61 ευρώ, ενώ δηλώνει έσοδα από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών ποσού 6.871.778,62 ευρώ και για το φορολογικό έτος 2019 δηλώνει μέσο όρο απασχολούμενου προσωπικού οκτώ (8) άτομα για τα οποία δεν κατέβαλε ασφαλιστικές εισφορές ποσού 112.388,91 ευρώ, ενώ δηλώνει έσοδα από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών ποσού 17.819.898,93 ευρώ.

Επειδή μεταξύ αυτών που συναλλάχθηκαν με την ως άνω εκδότρια επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία έλαβε κατά τη

διαχειριστική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 δέκα πέντε (15) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 51.130,74 ευρώ πλέον ΦΠΑ 12.271,37 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 63.402,11 ευρώ, και κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019 είκοσι πέντε (25) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 84.100,20 ευρώ πλέον ΦΠΑ 20.184,05 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 104.284,25 ευρώ. Τα ως άνω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής δεδομένου ότι η εταιρεία «.....», με ΑΦΜ ήταν αδύνατο να προβεί σε οποιαδήποτε πώληση ή να παρέχει υπηρεσίες, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα.

Επειδή, στην περίπτωση που διαπιστώνεται φορολογική και συναλλακτική ανυπαρξία στον εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, ο λήπτης οφείλει να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση της συναλλαγής. Εν προκειμένω, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα τα προσωρινά αποτελέσματά του, προκειμένου αυτός να εκφράσει τις απόψεις του και να προσκομίσει οποιοδήποτε τυχόν σχετικό στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών με την εκδότρια των εικονικών στοιχείων επιχείρηση «..... με ΑΦΜ έτσι ώστε να δοθεί η δυνατότητα στην ελεγκτική αρχή να επαληθεύσει τη πραγματοποίηση των συναλλαγών. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου και δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο. Με βάση τα ανωτέρω ο Προϊστάμενος του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής προέβη στη σύνταξη της σχετικής έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά τα κρίσιμα έτη φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ ο προσφεύγων, στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα ελεγκτικά όργανα δεν προέβησαν σε έλεγχο της επιχείρησής του, αλλά αντιθέτως, ορμώμενοι από τις διαπιστώσεις ενός άλλου ελέγχου, που έγινε σε άλλη επιχείρηση (εν προκειμένω στην εταιρεία με την επωνυμία «.....»), εκδότη των κρίσιμων φορολογικών στοιχείων, κατέληξαν στο εντελώς αυθαίρετο, αβάσιμο και αναληθές συμπέρασμα ότι, επειδή η εν λόγω επιχείρηση είχε εκδώσει κάποια εικονικά τιμολόγια, και τα τιμολόγια που εκδόθηκαν για την επιχείρησή του τυγχάνουν a priori εικονικά. Ωστόσο, όπως έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. (στην προκειμένη ωστόσο περίπτωση η έκθεση ελέγχου για τον εκδότη, έχει συνταχθεί από υπάλληλο της ΥΕΔΔΕ), οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή, εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε

κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου. Εν προκειμένω, ο έλεγχος του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, λαμβάνοντας υπόψη του τις διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ Αττικής, όπως προέκυψαν από το υπ' αριθμ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ..... ΕΞ 2024 11/9/2024 -11:32 φάκελο υπόθεσης με αρ. και ID αναφοράς που αφορά τον εκδότη εικονικών τιμολογίων «.....», με ΑΦΜ προέβη σε δικό του έλεγχο, στο πλαίσιο του οποίου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμ. /14-11-2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τους προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ΚΦΔ, προκειμένου αυτός να εκφράσει τις αντιρρήσεις του και να προσκομίσει τυχόν στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, ωστόσο ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν χωρίς να προηγηθεί ο νόμιμος και επιβεβλημένος έλεγχος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος της φορολογικής αρχής ήταν πλημμελής και έσφαλε στο συμπέρασμά του ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» ήταν στο σύνολό τους εικονικά.

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι τα επίδικα τιμολόγια είναι εικονικά. Όπως ανωτέρω αναφέρεται, η ως άνω εκδóτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν ήταν δυνατό να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων ως λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, έχει το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της λήπτριας ατομικής επιχείρησης του και της φερόμενης ως εκδóτριας εταιρείας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια (ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και με την υπό κρίση προσφυγή τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης και ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων στο σύνολο της συναλλαγής, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων είναι αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά την λήψη των επίμαχων τιμολογίων ενήργησε καλόπιστα, και ειδικότερα ότι το Σεπτέμβριο 2018 τον προσέγγισε υπάλληλος - πωλητής της νεοϊδρυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «.....» προκειμένου να τον προμηθεύει η τελευταία σταθερά με τα υλικά και εργαλεία που χρειαζόταν στην επιχείρησή του, και από τη μεριά του, προ της έναρξης της συνεργασίας, έλεγξε τη συγκεκριμένη εταιρεία στο Γ.Ε.ΜΗ. (αρ. Γ.Ε.ΜΗ.) και διαπίστωσε ότι ήταν υπαρκτή πραγματικά και φορολογικά εταιρεία.

Ωστόσο, εν προκειμένω, η καλοπιστία του προσφεύγοντος δε στοιχειοθετείται από τα στοιχεία του φακέλου, καθώς αφενός ο ίδιος δεν προέβη σε οποιαδήποτε περαιτέρω ενέργεια για την εύλογη διασφάλιση της επιβεβαίωσης της προέλευσης των τιμολογίων, ως όφειλε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014, αφετέρου από την πλευρά του δεν αποδεικνύει ότι ήρθε σε επαφή και συμφωνία με νόμιμο εκπρόσωπο της εκδότριας επιχείρησης «.....», ΑΦΜ πριν από τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων, ούτε υφίσταται η ύπαρξη συμφωνητικού ή σχετικής αλληλογραφίας για τις λεπτομέρειες της συναλλαγής, όπως συνηθίζεται στη συναλλακτική πρακτική. Με βάση τα ανωτέρω, δε δύναται να αναγνωριστεί η επικαλούμενη από την πλευρά του προσφεύγοντος καλοπιστία, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές στο σύνολο τους και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, ενώ το γεγονός και μόνο ότι τα επίμαχα τιμολόγια εξοφλήθηκαν με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό, δεν αποδεικνύει ότι ο προσφεύγων ήταν καλόπιστος και δεν τελούσε σε γνώση ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή.

Επειδή εξάλλου, 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 άλλα ούτε και την καλή πίστη του προσφεύγοντος.

Επειδή, συνεπώς, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται από τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ. 1071/2015, για την έκπτωση των δαπανών που υπολογίστηκαν βάσει των επίμαχων τιμολογίων από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά ούτε αυτές που τίθενται από τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ. 1097/2016 για την έκπτωση του φόρου εισροών των εν λόγω τιμολογίων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 13/12/2024 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 15/01/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθμ./13-12-2024,/13-12-2024,/13-12-2024 και/13-12-2024 προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής φορολογικών ετών 2018 και 2019.

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

Α) Φορολογικό έτος 2018• **Φορολογία εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	7.481,62	58.243,47	58.243,47	50.761,85
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	1.645,93			15.842,83
Προκαταβολή φόρου-Παρακράτηση φόρου		2.822,25			
Φόρος που αναλογεί		1.645,93			
Κύριος φόρος		-1.176,32			
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ					7.921,41
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					2.133,14
Τέλος επιτηδεύματος		650,00			
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων και προστίμων ελέγχου					25.894,38
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		1.119,56			24.774,82

(ως η υπ' αριθμ./13-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής)

• **Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΠΑ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	118.644,45	118.644,45	118.644,45	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	105.467,57	54.336,83	54.336,83	51.130,74
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	28.474,67	28.474,67	28.474,67	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	25.312,21	13.040,83	13.040,83	12.271,38

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		8.602,29	8.602,29	8.602,29
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 54 ΚΦΔ		4.301,14	4.301,14	4.301,14
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		12.903,43	12.903,43	12.903,43
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

(ως η υπ' αριθμ./13-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής)

Β) Φορολογικό έτος 2019

• Φορολογία εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	10.749,47	94.848,77	94.848,77	84.099,30
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	2.364,83			30.844,69
Προκαταβολή φόρου-Παρακράτηση φόρου		1.646,01			
Φόρος που αναλογεί		2.364,83			
Κύριος φόρος		718,82			
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ					15.422,34
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					4.919,94
Τέλος επιτηδεύματος		650,00			
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων και προστίμων ελέγχου					51.186,97
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		3.733,51			47.453,46

(ως η υπ' αριθμ./13-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής)

• Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΠΑ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	162.995,24	162.995,24	162.995,24	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	109.047,43	24.947,23	24.947,23	84.100,20
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	39.118,86	39.118,86	39.118,86	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	26.153,53	5.987,33	5.987,33	20.166,20
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		33.131,63	33.131,63	33.131,63
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 54 ΚΦΔ		16.565,66	16.565,66	16.565,66
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		49.697,29	49.697,29	49.697,29
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

(ως η υπ' αριθμ./13-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.