



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/05/2023

Αριθ.απόφασης 431

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΑΘΗΝΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19 τκ 17671
Καλλιθέα – Ν.Αττικής
Τηλέφωνο : 213.1604509

**Α Π Ο Φ Α Σ Η
Ο Π Ρ Ο Ϊ Σ Τ Α Μ Ε Ν Ο Σ Τ Η Σ Δ Ι Ε Υ Θ Υ Ν Σ Η Σ Ε Π Ι Λ Υ Σ Η Σ Δ Ι Α Φ Ο Ρ Ω Ν**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- 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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την υπ' αριθμ. πρωτ. με ημερομηνία κατάθεσης **23/01/2023** ενδικοφανή προσφυγή του, δ/νση επαγγελματικής έδρας, επί της οδού,, τκ, Ν.Αττικής με **ΑΦΜ** κατά της, (1) υπ' αριθμ. /22.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, (2) υπ' αριθμ. /22.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016-31/12/2016 και (3) υπ' αριθμ. /22.12.2022 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ελεγκτικού κέντρου Αττικής καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω Ελεγκτικής Υπηρεσίας,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης **23/01/2023** ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-*-

Με την υπ' αριθμ. /22.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού 44.849,83€, πλέον, πρόστιμο φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 22.424,92€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 8.586,67€, ήτοι συνολικού ποσού φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 75.861,42€, β) με την υπ' αριθμ. /22.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου προστιθέμενης αξίας της φορολογικής περιόδου 1/1/2016-31/12/2016, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισροών ποσού 23.964,00€ και γ) με την υπ' αριθμ. /22.12.2022 πράξη επιβολής προστίμου, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., του φορολογικού έτους 2022, προσδιορίστηκε ποσό προστίμου για καταβολή 250,00€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τις εκθέσεις μερικού ελέγχου [με ημερομηνία θεώρησης την 22/12/2022] φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν της υπ' αριθμ. /17.11.2022 εντολής επιτόπιου μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου Ελεγκτικού Κέντρου Αττικής, στα ανωτέρω φορολογικά αντικείμενα και αφορά την περίοδο από 01/01/2016 – 31/12/2017 και ύστερα από το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2022/23.02.2022 πληροφοριακό δελτίο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής της Α.Α.Δ.Ε.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή του, να ακυρωθούν, άλλως, τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις και να του επιστραφεί νομιμοτόκως κάθε ποσό που κατέβαλε, προβάλλοντας συνοπτικά τους κάτωθι λόγους:

-1ος προβαλλόμενος από τον προσφεύγοντα λόγος. Κατά παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, από την διενεργήσασα τον έλεγχο υπηρεσία, προκύπτει νομική/τυπική πλημμέλεια που συνεπάγεται και παραγραφή των σχετικών καταλογισθέντων ποσών,

-2ος προβαλλόμενος από τον προσφεύγοντα λόγος. Αποτελούν πραγματικές στο σύνολο τους οι φερόμενες, ως εικονικές συναλλαγές με την νομική οντότητα με την επωνυμία «..... ΑΕ», καθώς επίσης, ότι είναι αναπαιτούμενες και αναπόδεικτες οι σχετικές διαπιστώσεις της ελεγκτικής υπηρεσίας και επιπρόσθετα όλως επικουρικής, για τις υπό κρίση συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν στο σύνολό τους, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τελούσε αδιαμφισβήτητα σε καλή πίστη.

-3ος προβαλλόμενος από τον προσφεύγοντα λόγος. Η ελεγκτική αρχή δεν τήρησε τις νόμιμες προθεσμίες σε κάθε επιμέρους ενέργεια της ελεγκτικής διοικητικής διαδικασίας και ως εκ

τούτου θα πρέπει να ακυρωθεί και η σχετική επιβληθείσα παράβαση περί της μη ανταπόκρισης του στο κοινοποιηθέν αίτημα παροχής πληροφοριών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται, μεταξύ άλλων, κατά άρθρο τα ακόλουθα,

Με τις διατάξεις της παρ.1, 2, 5 και 6 του άρθρου 5 «Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων», ορίζεται ότι, «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 (Α'184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου. 5. Πράξη ή έγγραφο που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες: α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίστηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και χωρίς δαπάνη. 6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α' των παρ. 2 και 3, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στον λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στον λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης ή του εγγράφου, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης».

Με διατάξεις της παρ.1 και 2 του άρθρου 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο», ορίζεται ότι, «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο,

πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις», ορίζεται ότι, «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:[...] δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,[...]».

Με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ.2 του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις», ορίζεται ότι, «2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: [...] γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα [...]».

Με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία», ορίζεται ότι, «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης», ορίζεται ότι, «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».

Με τις διατάξεις του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», ορίζεται ότι, «5.Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: [...] Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζονται, μεταξύ άλλων, κατά άρθρο τα ακόλουθα,

Με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες», ορίζεται ότι, «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του επόμενου άρθρου του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: [...], β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες», ορίζεται ότι, «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) [...], β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 και 7 του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι, «[...] 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...] 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 και 4 του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» του ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), 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. Την ίδια ισχύ έχουν και τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα των παρ. 3 και 6 του άρθρου 13 του νόμου για την Ψηφιακή Διακυβέρνηση. [...] 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 2056/1994, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι, «[...] για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου μπορεί να λαμβάνεται υπ' όψη και έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφ' όσον, πάντως, η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 506/2012, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι, «[...] Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός του τιμολογίου ως εικονικού υποχρεούται, κατά τις διατάξεις περί αποδείξεως (άρθρα 144 επ. του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ Α 97) Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ΚΔΔ), να εκφέρει την κρίση του σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια, περί της συνδρομής των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, αφού προηγουμένως εκτιμήσει συνολικά τα υφιστάμενα στο φάκελο της υπόθεσης στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά. Αν δε το δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποίθησης, έχει τη δυνατότητα, κατά την κρίση του, να διατάξει, κατ' άρθρο 152 επ. (και 96 παρ. 3) του ΚΔΔ τη συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων (ΣτΕ 2984, 1402/2011, 1773/2010, 2091, 1732-3, 496/2009, 1644, 2842/2007, πρβλ. ΣτΕ 883/2002, 2317-8/2001) [...] ».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 875/2012, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι, «[...] εκείνος που αποδέχεται πλαστά ή εικονικά τιμολόγια με συνέπεια την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται σ' αυτά, υποχρεούται να αποδώσει ο ίδιος το φόρο αυτό στο Δημόσιο, εφόσον δεν τον έχει αποδώσει ο εκδότης των εν λόγω στοιχείων (ΣΕ 70/2011 7μελ., 3292/2007 7μελ., κ.α.). Εξάλλου, η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι πλαστό ή εικονικό, όταν, μάλιστα, δεν αμφισβητείται, αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που

δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (πρβλ. ΣΕ 881/2002, 1295/99)».

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 1404/2015, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι, «[...] Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του 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, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1210/6.9.2013, με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170/Α), «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων», διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων, ότι, «[...] Κατά ρητή διατύπωση του δευτέρου εδαφίου της υποεπίπτωσης ββ' του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ο λήπτης του εικονικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη εφόσον, έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο[...].».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1249/21.11.2013, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων ως προς την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν.4174/2013», διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων, ότι, «[...] από την διάταξη αυτή προκύπτει ότι, προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου, αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων. Επομένως, για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (26.7.2013) και έπειτα, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει το πρώτον στη φορολογική αρχή που απαιτεί τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων, το αργότερο μέχρι το χρόνο αυτό, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν [...].».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1071/31.3.2015, 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», έγινε δεκτό ότι, «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, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1097/4.7.2016, 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», έγινε δεκτό ότι, «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 την εγκύκλιο ΠΟΛ 1156/9.5.1997, κατά το μέρος που αφορά διευκρινίσεις, σχετικά με το ειδικό πρόστιμο της παρ. 2 του άρθρου 48 του ν 1642/1986, όπως αντικαταστάθηκε και ίσχυε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 21 του άρθρου 11 του νόμου 2386/1996, διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων, ότι, «Τονίζεται επίσης ότι, η διενέργεια έκπτωσης ή επιστροφής Φ.Π.Α. με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, δεν αναγνωρίζεται για τον αποδέκτη ως νόμιμη άσκηση δικαιώματος, ενώ ο εκδότης των στοιχείων αυτών οφείλει να αποδώσει στο δημόσιο τον αναγραφόμενο σ' αυτά ΦΠΑ».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την σχετική συνταχθείσα έκθεση ελέγχου από την διενεργήσασα τον έλεγχο ελεγκτική υπηρεσία, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, ο οποίος κατά την ελεγχόμενη περίοδο άσκησε ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικείμενο εργασιών «εργασίες εγκαταστάσεων θέρμανσης, αερισμού και κλιματισμού», έλαβε το φορολογικό έτος 2016, οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 99.850,00€ πλέον Φ.Π.Α. 23.964,00€, από την νομική οντότητα με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με Α.Φ.Μ., τα οποία κρίθηκε ότι είναι εικονικά στο σύνολο τους και εκδοθέντα από συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση. Η αξία των ανωτέρω στοιχείων [κατόπιν μη ανταπόκρισης του προσφεύγοντα, μεταξύ άλλων, προς προσκόμιση των σχετικών στοιχείων των συναλλαγών αυτών με την ανωτέρω σχετιζόμενη νομική οντότητα] προσδιορίστηκε από τις υποβληθείσες καταστάσεις παραστατικών προμηθευτών και πελατών για τα εκδοθέντα και ληφθέντα παραστατικά (φορολογικά στοιχεία), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 και 4 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ..

Η ανωτέρω κρίση από την διενεργήσασα τον έλεγχο ελεγκτική υπηρεσία, προέκυψε, κατόπιν προηγούμενου ελέγχου και σχετικού δελτίου πληροφοριών που διενεργήθηκε από την Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής της Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με τον οποίο, η νομική οντότητα με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με Α.Φ.Μ., χαρακτηρίστηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήταν μεν φορολογικά υπαρκτή αλλά ήταν δε συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές προς τους λήπτες των εκδοθέντων από αυτήν φορολογικών στοιχείων, καθώς όπως προκύπτει από την σχετική συνταχθείσα έκθεση ελέγχου [από την όλη δραστηριότητα αυτής, την μη ανταπόκριση της σε δύο (2) προσκλήσεις προς προσκόμιση των λογιστικών της αρχείων, την ουσιαστικά ανυπαρξία αγορών και προσωπικού σε σχέση με τον μεγάλο όγκο πωλήσεων της καθώς και τις σχετικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, όπως αναλυτικά περιγράφονται

στην σχετική έκθεση ελέγχου, που διενεργήθηκαν στις επιχειρήσεις που έλαβαν από αυτήν φορολογικά στοιχεία και στις οποίες μετέβη ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής] ιδρύθηκε κυρίως με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκ των οποίων, οι λήπτριες εταιρείες εμφανίζουν αυξημένες δαπάνες με παράλληλη έκπτωση του φόρου εισροών των εικονικών αυτών στοιχείων.

Ακολούθως, κατόπιν της μη ανταπόκρισης του προσφεύγοντα, στο σχετικό αίτημα προς παροχή πληροφοριών προς προσκόμιση λογιστικών αρχείων και συναφών εγγράφων της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας [για την οποία επιβλήθηκε σχετικό πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 περ. γ' του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε.], σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 και 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., καθώς επίσης και της μη ανταπόκρισης του προσφεύγοντα προς διατύπωση εγγράφως των απόψεων του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου και το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., κατά τις διαπιστώσεις του ελέγχου ύστερα από τις σχετικές διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις, προσδιορίστηκαν τα οριστικά αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και εν κατακλείδι, το σύνολο της καθαρής αξίας των ανωτέρω στοιχείων αφαιρέθηκε ως μη εκπιπόμενη επιχειρηματική δαπάνη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα και επιπρόσθετα, αφαιρέθηκε από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών, το σύνολο του φόρου εισροών της αξίας των ανωτέρω στοιχείων, καθόσον η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου διότι έλαβε εικονικό φορολογικό στοιχείο.

Επειδή, ήδη, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προσκόμισε νεότερα στοιχεία, τα οποία δεν ήταν στην διάθεση της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ειδικότερα, ο προσφεύγων προσκόμισε οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της νομικής οντότητας με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με Α.Φ.Μ., όπου εμφανίζεται ως λήπτης αγαθών και υπηρεσιών, και τα οποία περιγράφονται αναλυτικά, κατά ημερομηνία, ως ακολούθως,

i) Το υπ' αριθμ. / 30.9.2016 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, με τόπο έκδοσης την Αθήνα, με αιτιολογία - περιγραφή «.....] - ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ 3%», συνολικής αξίας 23.064,00€ [καθαρή αξία 18.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. (24%) ποσού 4.464,00€] και με πίστωση ως τρόπο εξόφλησης του, όπως προκύπτει από την σχετική ένδειξη επί του στοιχείου αυτού.

ii) Το υπ' αριθμ. Α'..... / 27.10.2016 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, με τόπο έκδοσης την Αθήνα, με είδος - περιγραφή «.....] - ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ 3%», συνολικής αξίας 21.328,00€ [καθαρή αξία 17.200,00€ πλέον Φ.Π.Α. (24%) ποσού 4.128,00€] και με πίστωση ως τρόπο εξόφλησης του, όπως προκύπτει από την σχετική ένδειξη επί του στοιχείου αυτού.

iii) Το υπ' αριθμ. Α'..... / 31.10.2016 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, με τόπο έκδοσης την Αθήνα, με είδος - περιγραφή «.....] - ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ 3%», συνολικής αξίας 11.470,00€ [καθαρή αξία 9.250,00€ πλέον Φ.Π.Α. (24%) ποσού 2.220,00€] και με πίστωση ως τρόπο εξόφλησης του, όπως προκύπτει από την σχετική ένδειξη επί του στοιχείου αυτού.

iv) Το υπ' αριθμ. Α'..... / 3.11.2016 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, με τόπο έκδοσης την Αθήνα, με είδος - περιγραφή «.....] - ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ 3%», συνολικής αξίας 20.336,00€ [καθαρή αξία 16.400,00€ πλέον Φ.Π.Α. (24%) ποσού 3.936,00€] και με πίστωση ως τρόπο εξόφλησης του, όπως προκύπτει από την σχετική ένδειξη επί του στοιχείου αυτού.

v) Το υπ' αριθμ. Α'..... / 26.11.2016 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, με τόπο έκδοσης την

Αθήνα, με είδος – περιγραφή «.....] - ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ 3%», συνολικής αξίας 15.872,00€ [καθαρή αξία 12.800,00€ πλέον Φ.Π.Α. (24%) ποσού 3.072,00€] και με πίστωση ως τρόπο εξόφλησης του, όπως προκύπτει από την σχετική ένδειξη επί του στοιχείου αυτού,

vi) Το υπ' αριθμ. Α'...../2.12.2016 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, με τόπο έκδοσης την Αθήνα, με είδος – περιγραφή «.....] - ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ 3%», συνολικής αξίας 7.936,00€ [καθαρή αξία 6.400,00€ πλέον Φ.Π.Α. (24%) ποσού 1.536,00€] και με πίστωση ως τρόπο εξόφλησης του, όπως προκύπτει από την σχετική ένδειξη επί του στοιχείου αυτού.

vii) Το υπ' αριθμ./10.12.2016 τιμολόγιο – δελτίο αποστολής, με στοιχεία πωλούμενων αγαθών αναλυτικά τα εξής: -50 τεμάχια ΛΑΜΑΡΙΝΑ ΓΑΛΒΑΝΙΖΕ ΔΙΑΣΤ.1Χ2 ΠΑΧΟΥΣ 0,6mm με τιμή μονάδος 140,00€/τεμάχιο, αξίας 7.000,00€, -20 τεμάχια ΛΑΜΑΡΙΝΑ ΓΑΛΒΑΝΙΖΕ ΔΙΑΣΤ.1Χ2 ΠΑΧΟΥΣ 0,8mm με τιμή μονάδος 150,00€/τεμάχιο, αξίας 3.000,00€, συνολικής αξίας 12.400,00€ [καθαρή αξία 10.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. (24%) ποσού 2.400,00€] με ώρα έναρξης αποστολής ή παράδοσης την 17:30 και χωρίς εμφανή, επί του στοιχείου, του τρόπου εξόφλησης αυτού καθώς επίσης ούτε του σχετικού αριθμού μεταφορικού μέσου διακίνησης των ανωτέρω αγαθών.

viii) Το υπ' αριθμ./16.12.2016 τιμολόγιο – δελτίο αποστολής, με στοιχεία πωλούμενων αγαθών αναλυτικά τα εξής: -30 τεμάχια ΛΑΜΑΡΙΝΑ ΓΑΛΒΑΝΙΖΕ ΔΙΑΣΤ.1Χ2 ΠΑΧΟΥΣ 1,0mm με τιμή μονάδος 160,00€/τεμάχιο, αξίας 4.800,00€, -100 τεμάχια ΣΙΔΗΡΟΓΩΝΙΕΣ 30Χ3mm με τιμή μονάδος 26,00€/τεμάχιο, αξίας 2.600,00€, -60 τεμάχια ΣΙΔΗΡΟΓΩΝΙΕΣ 40Χ4mm με τιμή μονάδος 30,00€/τεμάχιο, αξίας 1.800,00€, συνολικής αξίας 11.408,00€ [καθαρή αξία 9.200,00€ πλέον Φ.Π.Α. (24%) ποσού 2.208,00€] και με πίστωση ως τρόπο εξόφλησης του, όπως προκύπτει από την σχετική ένδειξη επί του στοιχείου αυτού, με ώρα έναρξης αποστολής ή παράδοσης την 16:55 και χωρίς εμφανή, επί του στοιχείου, του σχετικού αριθμού μεταφορικού μέσου διακίνησης των ανωτέρω αγαθών.

Τα ανωτέρω αναλυτικά περιγραφέντα φορολογικά στοιχεία αποτυπώνονται συγκεντρωτικά στον κάτωθι πίνακα:

| Ημερομηνία Έκδοσης | Σειρά | Αριθμός | Είδος | Καθ. Αξία | Φ.Π.Α. (24%) | Σύνολο |
|----------------------|-------|---------|--------|------------------|------------------|-------------------|
| 30/09/2016 | B | | Τ.Π.Υ. | 18.600,00 | 4.464,00 | 23.064,00 |
| 27/10/2016 | A | | Τ.Π.Υ. | 17.200,00 | 4.128,00 | 21.328,00 |
| 31/10/2016 | A | | Τ.Π.Υ. | 9.250,00 | 2.220,00 | 11.470,00 |
| 03/11/2016 | A | | Τ.Π.Υ. | 16.400,00 | 3.936,00 | 20.336,00 |
| 26/11/2016 | A | | Τ.Π.Υ. | 12.800,00 | 3.072,00 | 15.872,00 |
| 02/12/2016 | A | | Τ.Π.Υ. | 6.400,00 | 1.536,00 | 7.936,00 |
| 10/12/2016 | - | | Τ.Δ.Α. | 10.000,00 | 2.400,00 | 12.400,00 |
| 16/12/2016 | - | | Τ.Δ.Α. | 9.200,00 | 2.208,00 | 11.408,00 |
| ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ | | | | 99.850,00 | 23.964,00 | 123.814,00 |

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων, κατά τον πρώτο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο ισχυρίζεται ότι, κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία πέραν της νομικής/τυπικής πλημμέλειας που συνεπάγεται, οδηγεί και στην παραγραφή των ένδικων καταλογισμών. Ειδικότερα προς ανάπτυξη και επίρρωση των ισχυρισμών του, εκθέτει ότι, σύμφωνα με τα όσα διαλαμβάνονται στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου ευχερώς συνάγεται το συμπέρασμα ότι η έναρξη του ελέγχου «σηματοδοτήθηκε» με την κοινοποίηση της σχετικής εντολής ελέγχου και την υπ' αριθ. πρωτ. ΕΞ 2022 πρόσκλησης ελέγχου, ωστόσο, όπως προκύπτει από την απλή

επισκόπηση του φακέλου της υπόθεσης και των σχετικών ελεγκτικών ενεργειών, οι ως άνω πράξεις ουσιαστικώς ανακλήθηκαν και κοινοποιήθηκαν, νέα εντολή ελέγχου και νέα πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ σε ορθή επανάληψη, που απεστάλησαν ηλεκτρονικά την 25.11.2022, τα οποία έγγραφα [εντολή ελέγχου και αίτημα παροχής πληροφοριών], κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, έλαβε γνώση για πρώτη φορά την 22/1/2023, ενώ σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις (άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ.) η κοινοποίησή τους τεκμαίρεται ότι έλαβε χώρα δέκα (10) ημέρες μετά την ηλεκτρονική αποστολή αυτών, δηλαδή την 5/12/2022. Επομένως, από την επομένη της 5/12/2022 (ήτοι από την 6/12/2022) υπολογίζεται η έναρξη της ταχθείσης προθεσμίας των πέντε (5) ημερών του αιτήματος παροχής πληροφοριών για προσκόμιση στοιχείων, η οποία εξέπνευσε την 12/12/2022, μέχρι το πέρας της οποίας, κατά τους ισχυρισμούς του, είχε το δικαίωμα να προσκομίσει τα αιτηθέντα βιβλία και στοιχεία και, αντίστοιχα, είχε την υποχρέωση να αναμείνει την προσκόμιση αυτών η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία.

Υπό τα προαναφερόμενα δεδομένα, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, από την 13/12/2022, θα ηδύνατο η ελεγκτική υπηρεσία να προβεί νομίμως στην κοινοποίηση των προσωρινών καταλογιστικών πράξεων και του σχετικού σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και να του χορηγήσει την νόμιμη προθεσμία των 20 ημερών [σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.] προς αντίκρουση του προσωρινού ελεγκτικού πορίσματος, διαδικασία, όμως, η οποία ουδέποτε τηρήθηκε, καθ' όσον ως αναφέρεται και στις οικείες εκθέσεις ελέγχου οι προσωρινές καταλογιστικές πράξεις και το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου εκδόθηκαν την 28.11.2022, ενώ, κατά τους ισχυρισμούς του, δεν γνώριζε, [ούτε προκύπτει και από τις εκθέσεις ελέγχου] πότε και πως του κοινοποιήθηκαν, διότι ουδέποτε τα παρέλαβε πραγματικά. Συνακόλουθα, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, η προκείμενη ελεγκτική διαδικασία πάσχει πρόδηλα και τυγχάνει νομικά και τυπικά πλημμελής και, επομένως, άκυρη, μη δυνάμενη να παραγάγει ουδεμία έννομη συνέπεια, για τους ακόλουθους λόγους, -διότι η εντολή ελέγχου και το αίτημα παροχής πληροφοριών θεωρείται ότι κοινοποιήθηκαν νομίμως την 5/12/2022 και από την επομένη (6/12/2022) εκκινεί η πενήντημερη προθεσμία για την εκ μέρους του ανταπόκριση στο αίτημα παροχής πληροφοριών, η οποία και εκπνέει την 12.12.2022. -διότι το σημείωμα διαπιστώσεων θα έπρεπε, σύμφωνα με τον νόμο, να κοινοποιηθεί νόμιμα και το νωρίτερο μετά την 13/12/2022, ενώ αναφέρεται στις εκθέσεις ελέγχου ότι το σημείωμα διαπιστώσεων και οι προσωρινές καταλογιστικές πράξεις εκδόθηκαν προγενέστερα, ήτοι την 28/11/2022, ενώ επιπρόσθετα κατά τους ισχυρισμούς του, σε κάθε περίπτωση, με βάση τις προαναφερόμενες προθεσμίες, οι οποίες θα έπρεπε να τηρηθούν απαρέγκλιτα εκ μέρους της ελεγκτικής υπηρεσίας, η παρέλευση του 20ημέρου, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, έλαβε χώρα την 2/1/2023 και από την επομένη (3/1/2023) θα έπρεπε να κοινοποιηθούν νόμιμα οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις, οι οποίες, όμως, εντούτοις, θα κοινοποιούνταν σε χρόνο (3/1/2023), κατά τον οποίο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή οιοδήποτε φόρου για το φορολογικό έτος 2016 θα είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Περαιτέρω κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, σύμφωνα, με την παρ. 5 του άρθρου 79 του Ν 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), που ορίζεται ότι, «5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: (...) β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη Διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης», εγείρονται, στην προκείμενη περίπτωση, τα ακόλουθα τυπικά και ουσιαστικά ζητήματα, που, τόσο αυτοτελώς, όσο και συνολικώς εξεταζόμενα, οδηγούν, κατ'

αναπόδραστη νομική αναγκαιότητα, στην ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς, η κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και της υποχρεωτικά, κατά νόμο, συνημμένης σε αυτή γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων για όλα τα αντικείμενα του ελέγχου, η οποία θεωρείται ότι έλαβε χώρα την 5/12/2022, ειδικώς συνεκτιμώμενη με το γεγονός ότι το σημείωμα διαπιστώσεων εκδόθηκε την 28/11/2022, συνιστά τυπική παράλειψη, προξενήσασα σε αυτόν ανεπανόρθωτη βλάβη, η οποία δεν δύναται να αποκατασταθεί, πλέον, υπό την έννοια ότι στο πλαίσιο της συγκεκριμένης εντολής ελέγχου αποστερήθηκε του δικαιώματος ενδεχόμενης υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων (ad hoc ΔΕΔ Θ/2020), μέχρι την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων, αφού, ως προκύπτει από το ιστορικό της υπόθεσης, η έκδοση του σημειώματος διαπιστώσεων έλαβε χώρα σε προγενέστερο χρόνο (28/12/2022) από την ολοκλήρωση της κοινοποίησης της εντολής ελέγχου (5/12/2022), περαιτέρω, η κοινοποίηση του αιτήματος παροχής πληροφοριών, με το οποίο τάχθηκε προθεσμία πέντε ημερών για την προσκόμιση των αιτούμενων στοιχείων, ολοκληρώθηκε την 5/12/2022 και η προθεσμία για την προσκόμιση στοιχείων θεωρείται ότι έληξε την 12/12/2022. Το γεγονός, όμως, ότι, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, το σημείωμα διαπιστώσεων εξεδόθη προγενέστερα (28/11/2022) οδηγεί στο ασφαλές συμπέρασμα, ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν νομικώς και τυπικώς πλημμελείς, ελλείπει τηρήσεως της διαδικασίας, άλλως αναιτιολόγητες [αφού, κατά τους ισχυρισμούς του, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τα αναγκαία -για την διενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων- βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχειρησεώς του].

Εν κατακλείδι, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, η προαναφερόμενη πρακτική της ελεγκτικής υπηρεσίας δεν οδηγεί μόνον σε τυπική ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, αλλά και σε ουσιαστική τοιαύτη, ήτοι σε διαγραφή των ενδίκων καταλογισμών, ως προαναφέρεται, λόγω παραγραφής.

Το σύνολο των ανωτέρω ισχυρισμών του προσφεύγοντα, απορρίπτονται ως αβάσιμοι, καθόσον δεν προκύπτει ουδεμία παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, [η οποία πέραν της νομικής και τυπικής πλημμελείας, οδηγεί κατ'επέκταση και στην παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να προβεί στην έκδοση των σχετικών πράξεων], καθώς επίσης, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, δεν προκύπτει νομική ή τυπική παράλειψη, προξενήσασα ανεπανόρθωτη βλάβη, η οποία δεν δύναται να αποκατασταθεί, πλέον, υπό την έννοια ότι, ο προσφεύγων, αποστερήθηκε του δικαιώματος του προς ενδεχόμενη υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, κατά την εξέταση της χρονολογικής διάρθρωσης των σχετικών, επιμέρους, αναφερόμενων ελεγκτικών ενεργειών, της διενεργήσασας τον έλεγχο υπηρεσίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), προκύπτει ότι. Από το πληροφοριακό σύστημα ηλεκτρονικών κοινοποιήσεων (e-κοινοποίηση) της Α.Α.Δ.Ε., αρχικά αναρτήθηκε την 21/11/2022, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. καταχώρησης αποδεικτικό ανάρτησης, το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2022 ΠΔ 21/11/2022 έγγραφο με θέμα «Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού», με το οποίο γνωστοποιήθηκε προς τον προσφεύγοντα, η δυνατότητα του για υποβολή εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, κατ'εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18,19 και 70 παρ.16 του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ.1 του ν.4512/2018, με συνημμένη την υπ' αριθμ./9872/17.11.2022 σχετική εντολή μερικού ελέγχου. Το ανωτέρω έγγραφο κατόπιν αποστολής, αυθημερόν [την 21/11/2022], σχετικού

μηνύματος ηλεκτρονικής αλληλογραφίας (e-mail) προς την δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα διεύθυνση ηλεκτρονικής αλληλογραφίας [.....], αναγνώστηκε στις 22/11/2022, όπως προκύπτει από το ανωτέρω αποδεικτικό ανάρτησης, κατόπιν, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. καταχώρησης αποδεικτικό ανάρτησης του πληροφοριακού συστήματος ηλεκτρονικών κοινοποιήσεων (e-κοινοποίηση) της Α.Α.Δ.Ε.

Περαιτέρω, προκύπτει ότι, κατά τις ίδιες ημερομηνίες, [ημερομηνία ανάρτησης 21/11/2022, ημερομηνία αποστολής 21/11/2022 και ημερομηνία ανάγνωσης 22/11/2022] πραγματοποιήθηκε αποστολή ορθής επανάληψης των ανωτέρω εγγράφων.

Στη συνέχεια αναρτήθηκε, επίσης την 21/11/2022, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. καταχώρησης αποδεικτικό ανάρτησης του πληροφοριακού συστήματος ηλεκτρονικών κοινοποιήσεων (e-κοινοποίηση) της Α.Α.Δ.Ε., η υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2022 ΠΔ 21/11/2022 πρόσκληση [αίτημα παροχής πληροφοριών] σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., με την οποία κλήθηκε ο προσφεύγων, να θέσει στη διάθεση του ελέγχου, τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, τα στοιχεία εσόδων και τα παραστατικά αγορών και δαπανών με τα αντίστοιχα αποδεικτικά εξόφλησης της περιόδου από 1/1/2016-31/12/2017, τις δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ) και λοιπών παρακρατούμενων φόρων της περιόδου από 1/1/2016-31/12/2017 καθώς και τυχόν συνταχθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά, με σκοπό τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου, το ανωτέρω έγγραφο κατόπιν αποστολής, αυθημερόν [την 21/11/2022], σχετικού μηνύματος ηλεκτρονικής αλληλογραφίας (e-mail) προς την δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα διεύθυνση ηλεκτρονικής αλληλογραφίας [.....], αναγνώστηκε επίσης στις 22/11/2022, όπως προκύπτει από το ανωτέρω αποδεικτικό ανάρτησης.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, καθώς προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής του συνόλου των ανωτέρω εγγράφων [αναγνώστηκαν την 22/11/2022], σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., θεωρείται, ότι το σύνολο των ανωτέρω έχουν κοινοποιηθεί την ημερομηνία αυτή [22/11/2022] και όχι μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στον λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ούτε επίσης μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την 25.11.2022, προβαλλόμενη κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα ημερομηνία ηλεκτρονικής αποστολής της ορθής αυτής επανάληψης, του εγγράφου της σχετικής εντολής ελέγχου και του αιτήματος προς παροχή πληροφοριών από τον προσφεύγοντα.

Σε συνέχεια των ανωτέρω ενεργειών της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, εκδόθηκε το υπ' αριθμ./28.11.2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, καθώς και, η υπ' αριθμ...../...../28.11.2022 πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016 και η υπ' αριθμ./...../28.11.2022 πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου από 1/1/2016-31/12/2016, τα οποία επιδόθηκαν με θυροκόλληση, λόγω απουσίας, την 29/11/2022, στην δ/ση επαγγελματικής εγκατάστασης του προσφεύγοντα, κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), περαιτέρω, κατόπιν παρέλευσης είκοσι (20) ημερών από την επίδοση των προσωρινών πράξεων και του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, εκδόθηκαν οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου καθώς και η υπ' αριθμ./22.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016, η υπ' αριθμ./22.12.2022 οριστική πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου από 1/1/2016-31/12/2016 και η υπ' αριθμ./22.12.2022 πράξη επιβολής

προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., οι οποίες επίσης επιδόθηκαν με θυροκόλληση, λόγω απουσίας, την 22/12/2022, στην δ/ση επαγγελματικής εγκατάστασης του προσφεύγοντα, κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, επιπρόσθετα ο προσφεύγων, κατά τον τρίτο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο ισχυρίζεται ότι, ως αναφέρεται εκτενώς στον πρώτο λόγο της προσφυγής του, όπως αυτός αναλυτικά περιγράφεται στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας, η ελεγκτική υπηρεσία, κατά τους ισχυρισμούς του, δεν τήρησε τις νόμιμες προθεσμίες, σε κάθε επιμέρους ενέργεια της ελεγκτικής διαδικασίας και ως εκ τούτου θα πρέπει να ακυρωθεί και η επιβληθείσα παράβαση της μη εκ' μέρους του ανταπόκρισης στο κοινοποιηθέν αίτημα παροχής πληροφοριών, καθώς ως προαναφέρει, κατά τους ισχυρισμούς του, θεωρείται ότι κοινοποιήθηκε νομίμως την 5.12.2022 και από την επομένη (6.12.2022) εκκινεί η πενήντημερη προθεσμία για την εκ μέρους του ανταπόκριση σε αυτό, η οποία και εκπνέει την 12.12.2022, ωστόσο, κατά τους ισχυρισμούς του, η ελεγκτική υπηρεσία εξέδωσε το σημείωμα διαπιστώσεων και τις προσωρινές καταλογιστικές πράξεις στις 28.11.2022, [δηλαδή σε προγενέστερο χρόνο της λήξης της παρασχεθείσης προθεσμίας]. Η παραδοχή όμως αυτή, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, τυγχάνει προδήλως μη νόμιμη και εσφαλμένη και σύμφωνα με την βασική αρχή ότι ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα και θα πρέπει να ακυρωθεί και η προσβαλλόμενη υπ' αριθ./22.12.2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022. Ο ισχυρισμός όμως αυτός από τον προσφεύγοντα, απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς όπως προκύπτει από τα αναλυτικά εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας, τηρήθηκαν οι σχετικές νόμιμες προθεσμίες σε κάθε επιμέρους ενέργεια της διοικητικής διαδικασίας από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία.

Επειδή, σε συνέχεια των ανωτέρω ο προσφεύγων, κατά τον δεύτερο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο ισχυρίζεται, επί της κρίσεως του ελέγχου, περί εικονικότητας των συναλλαγών με την νομική οντότητα με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με Α.Φ.Μ., ότι, οι εν λόγω συναλλαγές είναι πραγματικές στο σύνολό τους, καθώς κατά τους ισχυρισμούς του, είναι αναπαισιολόγητες και αναπόδεικτες οι διαπιστώσεις της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, καθώς και ότι, όλως επικουρικώς, οι υπό κρίση συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν στο σύνολό τους καθώς και ότι τελούσε αδιαμφισβήτητα σε καλή πίστη.

Ειδικότερα προς περαιτέρω ανάπτυξη και επίρρωση των ισχυρισμών του, εκθέτει ότι, σύμφωνα με την ερμηνεία των σχετικών αναφερθέντων διατάξεων [άρθρο 64 Κ.Φ.Δ. και άρθρο 17 ν.2690/1999] προκύπτει ότι οι ατομικές διοικητικές πράξεις, συμπεριλαμβανομένων αυτών που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές, που δημιουργούν δυσμενείς συνέπειες για τους διοικούμενους, πρέπει να αιτιολογούνται. Η αιτιολογία αποτελεί εσωτερικό τύπο της διοικητικής πράξης κατ' εφαρμογή της αρχής της φανεράς δράσης των διοικητικών οργάνων, με την αιτιολογία, η Δημόσια Διοίκηση αποδεικνύει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή και ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας (Τάχος, Ερμηνεία Κ.Δ.Δ., Εκδόσεις Σάκκουλα), η υποχρέωση αιτιολογίας συνδέεται, τόσο με το δικαίωμα γνώσης των διοικητικών στοιχείων και το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, όσο και με την αποδεικτική διαδικασία που τηρείται για την έκδοση της διοικητικής πράξης, η υποχρέωση της αιτιολογίας γενικεύεται και καθιερώνεται, ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, πρέπει να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου υπό την έννοια της ρητής και ειδικής αναφοράς στο σώμα της πράξης, το περιεχόμενο της αιτιολογίας προσδιορίζεται ποσοτικά και ποιοτικά από το γράμμα του νόμου, απαιτείται δηλαδή να είναι « [...] σαφής, ειδική και επαρκής [...] », άρα δεν μπορεί να είναι ασαφής και αόριστη. Πρέπει να είναι πλήρως

πειστική, τόσο ποσοτικά, ως προς την πληρότητα των στοιχείων που δικαιολογούν το περιεχόμενό της, όσο και ποιοτικά, ως προς την αποδεικτική αξία των στοιχείων που επικαλείται, οφείλει δε να είναι και ποσοτικά και ποιοτικά επαρκής για τη θεμελίωση του περιεχομένου της.

Περαιτέρω ο προσφεύγων αναφέρει ότι, πλέον συγκεκριμένα, επί των φορολογικών διαφορών, ο ίδιος ο Κ.Φ.Δ. ορίζει ότι η Φορολογική Διοίκηση έχει υποχρέωση να αιτιολογεί με σαφήνεια και εξειδικευμένα την κρίση της που άγει στην επιβολή φόρου σε βάρος του φορολογούμενου, άλλως η εκδοθείσα καταλογιστική πράξη τυγχάνει ακυρωτέα (βλ. ΔΕΔ/2016), η αιτιολογία πρέπει να συνίσταται στην αναφορά συγκεκριμένων στοιχείων τα οποία έλαβε υπ'όψιν της, των νομοθετικών διατάξεων, οι οποίες προβλέπουν και στοιχειοθετούν την κατά περίπτωση παράβαση, καθώς επίσης και τον αιτιώδη σύνδεσμο μεταξύ των στοιχείων αυτών και της παραβάσεως την οποία επικαλείται, καθώς, σε αντίθετη περίπτωση, τόσο η κρίση της φορολογικής αρχής και, κατ' επέκταση, ο καταλογισμός στον οποίο προβαίνει στερούνται βασιμότητας και νομιμότητας.

Επιπρόσθετα, κατά τον προσφεύγοντα αναφέρεται ότι, σε περίπτωση που τιμολόγια πωλήσεως αγαθών χαρακτηρίζονται από τη φορολογική αρχή ως εικονικά βάσει ορισμένων στοιχείων, η ελεγκτική αρχή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, καθώς και το διοικητικό δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον των οποίων αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός αυτός, υποχρεούται, κατά τα άρθρα 144 επ. του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, που διέπουν τα ζητήματα της αποδείξεως κατά την εκδίκαση των διοικητικών διαφορών ουσίας από τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, και προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση χρησιμοποιώντας τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων είναι και τα δικαστικά τεκμήρια περί της συνδρομής των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, αφού εκτιμήσει συνολικά τα υφιστάμενα στο φάκελο της υπόθεσης στοιχεία και όχι μόνο μεμονωμένα το καθένα από αυτά. Συνεπώς κατά τον προσφεύγοντα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στην φορολογική αρχή, πριν την έκδοση οποιοσδήποτε καταλογιστικής πράξης ή απόφασης επιβολής προστίμου, την υποχρέωση να αιτιολογεί ειδικώς και επαρκώς την έκδοση της, η αιτιολογία πρέπει να συνίσταται στην αναφορά συγκεκριμένων στοιχείων τα οποία έλαβε υπ'όψιν της, των νομοθετικών διατάξεων, οι οποίες προβλέπουν και στοιχειοθετούν την κατά περίπτωση παράβαση, καθώς επίσης και τον αιτιώδη σύνδεσμο μεταξύ των στοιχείων αυτών και της παραβάσεως την οποία επικαλείται, σε αντίθετη περίπτωση, τόσο η κρίση της φορολογικής αρχής και, κατ' επέκταση, ο καταλογισμός στον οποίο προβαίνει στερούνται βασιμότητας και νομιμότητας.

Στην προκείμενη περίπτωση, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, παρ' ότι αντικειμενικώς αποδεικνύεται ότι η προμηθεύτρια εταιρεία «..... ΑΕ» ήτο, κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα, φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτή, αλλά και σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή και, συνακόλουθα, παρά το γεγονός ότι δεν απεδείχθησαν τα παραπάνω, διατηρουμένου στο ακέραιο του σχετικού βάρους αποδείξεως για την εικονικότητα των συναλλαγών στην φορολογική αρχή, εντούτοις η ελεγκτική αρχή κατέληξε, χωρίς να διενεργήσει πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, στο πόρισμα της ότι οι συναλλαγές αυτές δεν πραγματοποιήθηκαν στο σύνολό τους.

Η κρίση αυτή του ελέγχου, όμως, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, τυγχάνει παντελώς αναπόδεικτη και εσφαλμένη για τους ακόλουθους λόγους και θα πρέπει, συνακόλουθα, να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις. Ειδικότερα, στην κρινόμενη υπόθεση, η ελεγκτική αρχή, για τη συναγωγή του ως άνω περί εικονικότητας των ένδικων τιμολογίων συμπεράσματος έλαβε υπ'όψιν της τα εξής, -ότι η εκδότρια των ελεγχόμενων τιμολογίων

(φορολογικού έτους 2016) δεν βρέθηκε το έτος 2020 στη δηλωθείσα έδρα της, -ότι η εκδότρια των ελεγχόμενων τιμολογίων (φορολογικού έτους 2016) δεν ανταποκρίθηκε το έτος 2018 και το έτος 2020 σε προσκλήσεις της φορολογικής αρχής,-ότι η εκδότρια των ελεγχόμενων τιμολογίων, αν και απασχολούσε προσωπικό, δεν είχε καταβάλει ασφαλιστικές εισφορές, -ότι έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (στο φορολογικό έτος 2016) αξίας 81.629€, -ότι σύμφωνα με το υπ' αριθ.πρωτ. ΕΜΠ/8.10.2020 έγγραφο της ΦΑΕ Αθηνών δεν έχει συνταχθεί έκθεση ελέγχου για έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, για το φορολογικό έτος 2016, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, -ότι η εκδότρια των ελεγχόμενων τιμολογίων (φορολογικού έτους 2016) δεν υπέβαλε δηλώσεις ΦΠΑ στο φορολογικό έτος 2018, -ότι η εκδότρια των ελεγχόμενων τιμολογίων (φορολογικού έτους 2016) έχει, μεταξύ άλλων, προβεί, σε ορισμένες περιπτώσεις (όχι, όμως, σε όλες) σε αγορές και από κάποιους φερόμενους, ως ανύπαρκτους ή εικονικούς προμηθευτές ή σε αγορές, δυνάμει παραστατικών που δεν προσκομίστηκαν στην ελεγκτική αρχή (λόγω μη ανταπόκρισης, όχι, όμως, ότι εκρίθησαν εικονικά).

Τα παραπάνω, ωστόσο, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, όχι απλώς δεν συνιστούν πλήρη απόδειξη, περί της φορολογικής και συναλλακτικής ανυπαρξίας της εταιρείας «..... ΑΕ», αντίθετα αποδεικνύουν το απολύτως υπαρκτό αυτής, αφού η συγκεκριμένη εταιρεία υπήρξε κατά τον χρόνο της συναλλαγής φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτή επιχείρηση, είχε Α.Φ.Μ., είχε δηλώσει έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., απασχολούσε προσωπικό, είχε δημοσιευμένα τα στοιχεία της στο ΓΕΜΗ, είχε νόμιμη έδρα και εγκατάσταση, υπαρκτά πρόσωπα που την διαχειρίζονταν και εργάζονταν για αυτή και οχήματα, που εξυπηρετούσαν τους σκοπούς της, είναι, άλλωστε, σαφές και αυταπόδεικτο, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, ότι, - το γεγονός της μη ευρέσεως της ως άνω εταιρείας στην έδρα της το έτος 2020, όταν κρίνονται συναλλαγές του έτους 2016, δεν ασκεί ουδεμία έννομη επιρροή και ούτε δύναται να υποστηρίξει οιοδήποτε πόρισμα περί ανυπαρξίας της προαναφερόμενης εταιρείας, -το γεγονός της μη ανταποκρίσεως της ως άνω εταιρείας στις προσκλήσεις του έτους 2018 και του έτους 2020, ουδεμία απόδειξη ή κανένα κρίσιμο στοιχείο εισφέρει για τις συναλλαγές της στο έτος 2016, - το γεγονός ότι η εταιρεία «..... ΑΕ» δεν κατέβαλε τις εργοδοτικές της εισφορές, δεν αποδεικνύει ότι δεν είχε (δηλωμένο ή όχι) προσωπικό ή υπεργολάβους, μάλιστα, γίνεται αποδεκτό ότι πράγματι απασχολούσε προσωπικό, - το γεγονός ότι δεν έχει συνταχθεί έκθεση ελέγχου εικονικών τιμολογίων από την αρμόδια ελεγκτική αρχή υποδηλώνει ότι δεν υφίσταται δημόσιο οριστικό έγγραφο, που παρέχει πλήρη, βεβαία και ασφαλή απόδειξη για την εικονικότητα των ελεγχόμενων συναλλαγών, - το γεγονός ότι η εκδότρια δεν υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις του έτους 2018 δεν αποδεικνύει απολύτως τίποτε, για την δραστηριότητά της στο έτος 2016, - το γεγονός ότι κάποιες αγορές της (όχι όλες) κρίθηκαν ύποπτες ή εικονικές, φανερώνει ότι οι υπόλοιπες αγορές της είναι πραγματικές και ότι είχε πραγματική δραστηριότητα, εξάλλου, η αξιολόγηση της εικονικότητας ή μη μιας συναλλαγής συνάγεται από τη συνολική εκτίμηση των υφιστάμενων στο φάκελο της υπόθεσης στοιχείων και όχι μόνο μεμονωμένα από το καθένα απ' αυτά, όπως π.χ. από μαρτυρίες περιοίκων ότι η επιχείρηση ουδέποτε λειτούργησε ή από το γεγονός ότι δεν διέθετε προσωπικό (ΣΤΕ 466/2008, 1402/2011).

Υπό αυτό το σκεπτικό, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, μία επιχείρηση κρίνεται ανύπαρκτη, όταν το είδος των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν στους λήπτες των τιμολογίων δεν είχε καμία σχέση με το σκοπό που αναγράφεται στο καταστατικό της (ΔΕΦΑΘ 116/2009), έχει, ακόμη, κριθεί ότι δεν στοιχειοθετείται πλήρης δικανική πεποίθηση περί ανυπαρξίας της ένδικης συναλλαγής και εικονικότητας του επίμαχου τιμολογίου μόνο από το γεγονός ότι η εκδότρια του

στοιχείου δεν διέθετε, κατά τον κρίσιμο χρόνο, επαγγελματική εγκατάσταση (ΔεφΑθ 4751-4752/2019 – αμετάκλητες, ΣΤΕ 2214/2012) ή ότι απασχολούσε μεν προσωπικό, αλλά δεν κατέβαλε εργοδοτικές εισφορές ή ακόμη και εάν δεν εδήλωνε αρμοδίως το σύνολο του προσωπικού της, εξάλλου, η αναφορά συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών και συνθηκών, εκ των οποίων συνάγεται η κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των συναλλαγών αποτελούν στοιχεία της αιτιολογίας της πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου και του προστίμου και, ελλείψει τέτοιων ουσιωδών τυπικών στοιχείων, η εν λόγω πράξη και η σχετική έκθεση καθίσταται ακυρωτέα (ΣΤΕ 1338/2019).

Τα ανωτέρω έχουν γίνει δεκτά, κατά τα εκτεθέντα από τον προσφεύγοντα, και με πρόσφατες αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, σύμφωνα με τις οποίες η ελεγκτική αρχή οφείλει να αποδεικνύει και όχι απλώς να εκτιμά ή να πιθανολογεί ότι οι εκδότες των τιμολογίων, υπό τα δεδομένα των δυνατοτήτων τους, της υποδομής ή του δυναμικού, της απασχόλησης προσωπικού, της εγκατάστασης ή της έδρας τους κ.λπ. δεν ήταν δυνατό ή δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις εκάστοτε παροχές. (βλ. Αποφάσεις Δ.Ε.Δ. 2059/2020, 2018/2020 και 329/2020) και επιπρόσθετα των ανωτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται τις υπ' αριθ./2020 ΔΠΠ,/2020 ΔΕΦΑΘ και/2020 ΔΕΦΠειρ, Δικαστικές Αποφάσεις.

Συνακόλουθα, η ελεγκτική αρχή, με βάση τις προαναφερόμενες, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, παραδοχές της, δεν απέδειξε –ούτε καν ισχυρίζεται– ότι η εκδότρια εταιρεία ήτο, κατά το φορολογικό έτος 2016, φορολογικώς και συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, καθώς όπως επίσης ο προσφεύγων προαναφέρει, η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος απόδειξης της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, δεν απέδειξε εν προκειμένω και ότι η επιχείρηση του εκδότη, η οποία ήταν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, ήταν, ωστόσο, με βάση την συναλλακτική της δραστηριότητα, συναλλακτικώς ανύπαρκτη και ότι δεν ήτο θέση να εκπληρώσει την ελεγχόμενη παροχή (ΣΤΕ 1676/2020) και, συμπερασματικά, δεν απέδειξε με σαφήνεια, ασφάλεια και πέραν πάσης αμφιβολίας ότι οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τα ένδικα τιμολόγια ήταν ανύπαρκτες και εκ του λόγου τούτου, οι προαναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου πάσχουν από ανεπαρκή, άλλως πλημμελή αιτιολογία. Διότι αφ'ής στιγμής η εκδότρια εταιρεία τυγχάνει αντικειμενικώς, κατά το φορολογικό έτος 2016, φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτή, η ελεγκτική αρχή θα έπρεπε να αποδείξει κατά τρόπο ορισμένο και συγκεκριμένο ότι οι ελεγχόμενες συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν, όπερ όμως δεν συνέβη εν προκειμένω, συνακόλουθα, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, το αληθές είναι ότι από τα παραπάνω προκύπτουν τα αντίθετα, ότι, δηλαδή, η προμηθεύτρια εταιρεία «..... AE» ήτο, κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα, φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτή, αλλά και σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή.

Περαιτέρω, αν και όπως εξαντλητικά αναπτύχθηκε ανωτέρω, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, η ελεγκτική αρχή φέρει στο ακέραιο το βάρος απόδειξης της εικονικότητας των ελεγχόμενων συναλλαγών, εντούτοις, λόγω της σοβαρότητας των απειλούμενων καταλογισμών και προκειμένου να μην καταλείπεται ουδεμία αμφιβολία για την πραγματοποίηση των συναλλαγών μου, δια της παρούσης συμπληρωματικά εισφέρει τα πλέον κρίσιμα στοιχεία, για την τεκμηρίωση και, εν τέλει, απόδειξη των ελεγχόμενων συναλλαγών.

Ειδικότερα, στο φορολογικό έτος 2016, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, ανέλαβε, δυνάμει σχετικών συμβάσεων έργου, την πραγματοποίηση συγκεκριμένων έργων κατασκευής αεραγωγών και εγκατάστασης συστημάτων κλιματισμού και εξαερισμού σε μεγάλες ξενοδοχειακές μονάδες στην Κω (λ.χ. κλπ) και προκειμένου να αντεπεξέλθει στις απαιτήσεις των έργων αυτών, συνεργάστηκε, μεταξύ άλλων, και με την εταιρεία «.....

ΑΕ» (αλλά και με τρίτους), τόσο υπό την ιδιότητά της, ως υπεργολάβου, όσο και ως προμηθεύτριας υλικών και εξοπλισμού, που ήταν απαραίτητα για την υλοποίηση των αναληφθέντων έργων του, τα οποία πραγματοποιήθηκαν ολοσχερώς και παραδόθηκαν προσηκόντως. Θα ήτο, επομένως, αδύνατο, κατά τον προσφεύγοντα, να προβεί στις εργασίες, στις οποίες προέβη και παρέδωσε, χωρίς την λήψη των υπηρεσιών και την αγορά των όσων αναφέρονται στα ελεγχόμενα τιμολόγια. Οι δε αντισυμβαλλόμενοι του (εταιρείες με ξενοδοχειακές μονάδες) [κατά τους ισχυρισμούς του] παρέλαβαν ανεπιφύλακτα και εξόφλησαν ολοσχερώς τα τιμολόγια, που αυτός εξέδωσε προς αυτούς.

Συνεπώς κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, η ελεγκτική αρχή δεν προέβη σε καμία απολύτως ελεγκτική επαλήθευση, προκειμένου να διαμορφώσει ασφαλές συμπέρασμα, για την εικονικότητα των ελεγχόμενων συναλλαγών, αφού δεν ερεύνησε καν αν έχουν πραγματοποιηθεί τα έργα, τα οποία ανέλαβα εντός του συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος και εάν αυτά πράγματι απαιτούσαν τις παρασχεθείσες υπηρεσίες και την προηγούμενη προμήθεια των όσων αναφέρονται στα ελεγχόμενα τιμολόγια ή εάν λ.χ. έλαβα αυτά τα ίδια απαραίτητα υλικά, εξοπλισμό και υπηρεσίες από άλλον προμηθευτή ή υπεργολάβο, άλλως και όλως επικουρικός, κανένας απολύτως φόρος ή πρόστιμο δεν πρέπει να καταλογισθεί, καθ'όσον εγώ τελούσα σε καλή πίστη στην προκείμενη συναλλαγή, οι δε συναλλαγές αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο τρόπο, ότι έχουν πραγματοποιηθεί στο σύνολό τους, καθώς και επιπρόσθετα ότι, ο προσφεύγων δεν ήταν σε θέση, ούτε είχε νόμιμη υποχρέωση να γνωρίζει τυχόν ιδιαιτερότητες της πραγματικής κατάστασης της εταιρείας «..... ΑΕ» ή την τυχόν μη εκπλήρωση των υποχρεώσεων αυτής, η οποία (εταιρεία), όπως προανέφερε, του παρουσίασε έντονη και πραγματική δραστηριότητα, γνώριζε έξι τουλάχιστον άτομα, τα οποία του παρουσιάστηκαν ως εργαζόμενοι ή άμεσα συσχετιζόμενοι με αυτή και, σε κάθε περίπτωση, τα έργα τα οποία ανέθεσε στην αντισυμβαλλομένη ολοκληρώθηκαν χωρίς κανένα πρόβλημα και παραλήφθηκαν (και εξοφλήθηκαν) από τους αντισυμβαλλομένους του.

Επομένως, ακόμη και αν ήθελε κριθεί ότι οι συναλλαγές αυτές υπήρξαν εικονικές, ως προς το πρόσωπο (αφού είναι αδύνατον να κριθούν ανύπαρκτες και μη πραγματοποιηθείσες) «ο λήπτης νομοτύπως εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου, που αντιστοιχεί σε πραγματοποιηθείσα συναλλαγή και έχει εκδοθεί από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, για το οποίο ο λήπτης καλοπίστως υπέλαβε ότι ήταν πράγματι εκείνο που εκπλήρωσε τη συναλλαγή, έχει δικαίωμα να τα καταχωρίσει στα βιβλία του ως νομίμως εκδοθέντα και να ζητήσει την έκπτωση της δαπάνης που αντιστοιχεί σε αυτά (...). (απόφαση ΣτΕ 249/2018 Β' Τμήμα).

Από τα παραπάνω προκύπτει σαφώς, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, ότι η εταιρεία «..... ΑΕ», είναι υπαρκτή ή τουλάχιστον ήτο φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτή κατά τον χρόνο της συναλλαγής και επομένως καλόπιστα συναλλάχθηκε με αυτή, ενώ το σύνολο των αναφερομένων στα ελεγχόμενα τιμολόγια υπηρεσιών, υλικών και εξοπλισμού παραδόθηκε και χρησιμοποιήθηκε από την επιχείρησή του, για την ολοκλήρωση των εργασιών του και την προσήκουσα εκτέλεση των συμβατικών του υποχρεώσεων και, συνακόλουθα, οι συναλλαγές του τυγχάνουν πραγματικές στο σύνολό τους καθώς και ότι θα πρέπει να αναθεωρηθεί σχετικό ελεγκτικό πόρισμα και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις.

Το σύνολο των ανωτέρω όμως ισχυρισμών του προσφεύγοντα, απορρίπτονται ως αβάσιμοι, καθώς κατά την έννοια των ως άνω αναφερθέντων διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του

στοιχείου, 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 στοιχείου 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των 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).

Εν προκειμένω, η διενεργήσασα τον έλεγχο υπηρεσία, παραθέτοντας συγκεκριμένα στοιχεία τα οποία έλαβε υπ' όψιν της, των νομοθετικών διατάξεων, οι οποίες προβλέπουν και στοιχειοθετούν την κατά περίπτωση παράβαση, καθώς επίσης και τον αιτιώδη σύνδεσμο μεταξύ των στοιχείων αυτών και της παραβάσεως την οποία επικαλείται και σύμφωνα με το σύνολο των διενεργηθεισών, εκ μέρους αυτής, ελεγκτικών επαληθεύσεων, [όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην σχετική έκθεση ελέγχου και αναφέρονται στην παρούσα]. Διαπιστώθηκε ότι βάσιμα, αποδεκτά και πλήρως αιτιολογημένα, η εκδότρια νομική οντότητα με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με Α.Φ.Μ. είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, καθώς και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών της, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, οπότε δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. Περαιτέρω, αναφορικά με τους προβαλλόμενους από τον προσφεύγοντα ισχυρισμούς, περί καλής πίστης αυτού, στην προκείμενη συναλλαγή, βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στα σχετικά παραστατικά, μη προσκομίζοντας όμως, τα αναφερθέντα από αυτόν αποδεικτικά μέσα, δηλαδή, σχετικά συμφωνητικά μεταξύ αυτού και της εκδότριας νομικής οντότητας ούτε σχετικά αποδεικτικά εξόφλησης μέρους ή του συνόλου των παραστατικών των συναλλαγών αυτών, και συνεπώς δεν δύναται να αποδειχθεί ότι τελούσε σε καλή πίστη, δεδομένου ότι πρόκειται για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της.

Επειδή, με τα δεδομένα αυτά, λαμβάνοντας υπ' όψιν τις διαπιστώσεις της σχετικής έκθεσης ελέγχου και σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, προκύπτει ότι δεν επιτρέπεται η έκπτωση των δαπανών, οι οποίες δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές, από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντα, και επιπρόσθετα, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις ο υποκείμενος δεν δικαιούται να εκπέσει τον φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι πράξεις αυτές καθώς, η διενέργεια έκπτωσης ή επιστροφής Φ.Π.Α. με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, δεν αναγνωρίζεται για τον αποδέκτη ως νόμιμη άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου αυτού λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο.

Συνεπώς, κρίνουμε ότι ορθώς καταλογίστηκαν τα σχετικά ποσά των προσβαλλόμενων πράξεων οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου και επιβλήθηκαν ο ανάλογος κύριος φόρος, πλέον πρόστιμο των άρθρων 54,58 και 58Α και τόκων του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο.

Επειδή, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων περί νομιμότητας και ουσίας, πρέπει να απορριφθεί η κρινόμενη προσφυγή, να επικυρωθεί και να προσδιοριστεί η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα, συνεπώς,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από **23/01/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**

Επικυρώνουμε και προσδιορίζουμε την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση, ως κάτωθι,

- Φορολογικό έτος 2016

Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: 75.861,42€, ως η υπ' αριθ. /22.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του φορολογικού έτους 2016,

- Φορολογική Περίοδος 01/01/2016 - 31/12/2016

Συνολική διαφορά κύριου φόρου εισροών ποσού: 23.964,00€, υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 228,48€, ως η υπ' αριθ. /22.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας/πράξη επιβολής προστίμου,

- Φορολογικό έτος 2022

Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: 250,00€, ως η υπ' αριθ..... /22.12.2022 πράξη επιβολής προστίμου, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. του φορολογικού έτους 2022.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.