



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/12/2022

Αριθμός απόφασης: 3970

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

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

4. Την από με ημερομηνία κατάθεσης **26/07/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με **ΑΦΜ**, κατοίκου, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		23-06-2022	Εισόδημα	2018	88.938,53€
2		23-06-2022	Φ.Π.Α.	2018	26.538,91€

και κατά των από 23/06/2022 Εκθέσεων Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 23/06/2022 εκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **26-07-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /23-06-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας το δηλωθέν πιστωτικό ποσό ύψους 445,22€, χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 52.576,59€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 26.515,91€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 9.390,81€, ήτοι συνολικό ποσό 88.938,53€.

Με την υπ' αριθ. /23-06-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 17.692,61€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 8.846,30€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 9.390,81€, ήτοι συνολικό ποσό 26.538,91€.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο της με αρ. /04-01-2022 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, για την φορολογική περίοδο 01/01/2018- 31/12/2018, που εκδόθηκε κατόπιν του με αρ. πρωτ. /24-12-2021 δελτίου πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης που διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Λαμίας, σε συνδυασμό με την από 22/11/2021 επισυναπτόμενη Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης.

Από τα ανωτέρω έγγραφα, προέκυψε ότι η οντότητα με Α.Φ.Μ. έχει εκδώσει πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018 και 2019. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είχαν συναλλαγές και έλαβαν εικονικά τιμολόγια από την ως άνω φερόμενη οντότητα είναι και η προσφεύγουσα, η οποία το φορολογικό έτος 2018 έλαβε τέσσερα (4) εικονικά τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 136.097,00€.

Με βάση τα ανωτέρω, διενεργήθηκε έλεγχος από την Δ.Ο.Υ. Λαμίας και εκδόθηκε το με αριθμό /15-03-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου στο οποίο αναφερόταν ότι τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 136.097,00€ πλέον Φ.Π.Α. 17.692,61€ για τη χρήση 2018, εκδόσεως της επιχείρησης με Α.Φ.Μ., είναι εικονικά για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο τους. Σε απάντηση του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, κατατέθηκε από την προσφεύγουσα στη Δ.Ο.Υ. Λαμίας το με αρ. πρωτ. /20-4-2022 έγγραφο με το οποίο αιτούνταν να γίνουν δεκτές οι αντιρρήσεις της, και να ακυρωθούν και να εξαφανιστούν τόσο το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου όσο και οι Πράξεις Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. Μετά την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και λαμβάνοντας υπόψη το με αριθμό πρωτ.

...../20-4-2022 υπόμνημα της προσφεύγουσας επί του με αριθ./15-03-2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων και το υπόμνημα με αριθμό πρωτ./25-05-2022 επί της με αριθ. πρωτ./18-05-2022 κλήσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται στα τιμολόγια με αριθμό/11-6-2018 και/3-7-2018 και αφορούν το ελαιόλαδο είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη χωρίς να αναγνωρίζεται η καλοπιστία του λήπτη, ενώ οι συναλλαγές που περιγράφονται στα τιμολόγια με αριθμό/28-06-2018 και/30-06-2018 και αφορούν τις ελιές καλαμών κρίνονται από τον έλεγχο εικονικά για το σύνολο των συναλλαγών. Εν συνεχεία συντάχθηκαν οι από 23/06/2022 Εκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

1) Με μη νόμιμη και πλημμελή αιτιολογία κρίθηκαν ότι τα δύο (2) ληφθέντα τιμολόγια εκδόσεως της, που αφορούσαν το ελαιόλαδο είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο άνευ καλοπιστίας. Σύμφωνα με όσα έχει δεχθεί η νομολογία, προκειμένου να αποδοθεί στον λήπτη αμφισβητούμενου τιμολογίου ο χαρακτήρας της εικονικότητας, με οδηγό και κριτήριο το βάρος απόδειξης ισχύουν τρεις (3) περιπτώσεις. Η περίπτωση που ισχύει στη συγκεκριμένη περίπτωση είναι η κάτωθι: «Επειδή η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας αρκεί να αποδείξει ότι ενόψει των επιχειρηματικών δυνατοτήτων του εκδότη, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή αν αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο.» Συνεπώς η φορολογική αρχή, η οποία πρωτίστως βαρύνεται με την απόδειξη της εικονικότητας, παρέβλεψε την πλήρωση από πλευράς της, της υποχρέωσης του βάρους απόδειξης της αλήθειας της συναλλαγής και εντελώς αυθαίρετα, παράνομα και καταχρηστικά, ενώ έπρεπε να κηρύξει τα δύο (2) αυτά τιμολόγια μη εικονικά, επικαλέστηκε και μάλιστα αόριστα και αποσπασματικά την δήθεν έλλειψη καλής πίστης από πλευράς της, προϋπόθεση που δεν αναφέρεται για να πετύχει την εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

2) Με μη νόμιμη και πλημμελή αιτιολογία κρίθηκαν ότι τα δύο (2) ληφθέντα τιμολόγια εκδόσεως της, που αφορούσαν τις ελιές τύπου καλαμών είναι εικονικά στο σύνολο τους άνευ καλοπιστίας. Το γεγονός ότι η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης κατέληξε στο συμπέρασμα πως η εταιρεία «.....» λειτουργούσε αποκλειστικά με εικονικά τιμολόγια δεν μπορεί να γίνει αναλογική χρήση και να εξαχθεί το συμπέρασμα πως και η «.....» εξέδωσε εικονικά τιμολόγια στην ίδια. Επιπλέον, αναφορικά με τα δύο τιμολόγια των ελαιών καλαμών, η ελεγκτική αρχή, αποδέχτηκε τα τιμολόγια μεταπώλησης ως υπαρκτά, ωστόσο έφτασε στο συμπέρασμα της πλήρους εικονικότητας αποκλειστικά και μόνο από τον έλεγχο της κλειστής αποθήκης, ενώ από τις διατάξεις του ν.4308/2014, δεν προκύπτει η υποχρέωση τήρησης βιβλίου (αρχείου) αποθήκης, ή καρτελών αποθήκης. Λόγω αυτής της μη υποχρέωσης τήρησης, η καταγραφή της αποθήκης γινόταν με τυπικό τρόπο και όχι λεπτομερή τρόπο. Η καταγραφή λοιπόν αναφορικά αναφορικά με τις ελιές γινόταν με μόνο διαχωρισμό τον βασικό τύπο όπως οι Καλαμών, οι Αμφίσσης κλπ. Ο έλεγχος της κλειστής αποθήκης από την ελεγκτική αρχή όταν υπολόγιζε τις ποσότητες κατέληξε στο συμπέρασμα ότι υπήρχε πλεόνασμα στην αποθήκη της

και δεν χρειαζόταν η αγορά από την «.....» γιατί απλούστατα υπολόγιζε ποσότητες χωρίς να τις διαχωρίζει σε ξανθές καλαμών, μαύρες καλαμών κλπ, χωρίς να διαχωρίζει τι ποσότητες ξανθών καλαμών διέθετε και τι μαύρες καλαμών, χωρίς να γνωρίζει αν στα επίδικα δύο (2) τιμολόγια προμηθεύτηκε μαύρες ή ξανθές καλαμών και χωρίς να γνωρίζει αν τις τρίτες οντότητες τις προμήθευσε με μαύρες καλαμών ή ξανθές.

3) Παράνομα αυθαίρετα και καταχρηστικά η ελεγκτική αρχή εκτίμησε το ιδιωτικό συμφωνητικό που υπεγράφη μεταξύ της ίδιας και της «.....», παραβιάζοντας βασικά άρθρα του Αστικού Κώδικα και εξάγοντας αόριστα και αναπόδεικτα συμπεράσματα.

4) Επικουρικά ακόμη και αν αγνοηθούν οι ανωτέρω ισχυρισμοί και τεθεί ζήτημα εκτίμησης της καλής πίστης από πλευράς της, αυτή προκύπτει αποδεδειγμένα και σφάλλει η ελεγκτική αρχή ισχυριζόμενη περί του αντιθέτου. Όσα αναφέρει η φορολογική αρχή για την εκδότρια εταιρεία «.....» δεν είναι δυνατό να τελούν σε γνώση της, τούτο προκύπτει από το γεγονός πως οι συναλλαγές μαζί της ήταν ελάχιστες και δεν υπήρχε πολυετής συνεργασία.

Ως προς τις προσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του.....»

Επειδή σύμφωνα με την παρ.1 και 2 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1064/2017 διευκρινίζεται ότι: «1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ',δ',ε' Κ.Φ.Δ.).

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων.»

Επειδή στην έννοια «οποιασδήποτε πράξης» του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. που έχει εκδοθεί σε βάρος του υπόχρεου, εντάσσονται οι εκτελεστές διοικητικές πράξεις, ήτοι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή οι από 23-06-2022 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας προσβάλλονται απαραδέκτως, καθόσον σύμφωνα με τις προρρηθείσες διατάξεις, δεν συνιστούν πράξεις, αλλά αποτελούν έγγραφα πληροφοριακού χαρακτήρα, βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας. **Συνεπώς, δεν έχουν εκτελεστό χαρακτήρα, δεν παράγουν έννομα αποτελέσματα και δεν δύναται να προσβληθούν.**

Ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

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

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με την παρ.1 περ β του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

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

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

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

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

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

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

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

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

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

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Κ.Φ.Δ.

«.....
Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη

συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο 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 υπ' αριθ. 506/08-02-2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: *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 υνατοτήτων, 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).*

Επειδή στο άρθρο 65 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή η προσφεύγουσα έλαβε το 2018 από την επιχείρηση με Α.Φ.Μ., τέσσερα τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 136.097,00€ (πλέον Φ.Π.Α. 17.692,61€).

Επειδή στην από με ημερομηνία θεώρησης 23/06/2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) αναφέρεται το πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για την εκδότρια επιχείρηση με Α.Φ.Μ.Ειδικότερα αναφέρεται:

«.....τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....» κρίνονται **εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών**, διότι η εκδότρια επιχείρηση των φορολογικών στοιχείων, όπως αποτυπώνεται αναλυτικά στην παρούσα έκθεση ελέγχου, εν όψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, του συνόλου των αγορών της, καθώς και της έλλειψης προσωπικού, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τους αντισυμβαλλόμενούς της. Συγκεκριμένα:

- Ουδέποτε λειτούργησε στη δηλωθείσα ή αναγραφείσα επί των εκδοθέντων στοιχείων διεύθυνση, ήτοι στην
- Η αξία των πραγματοποιηθεισών πραγματικών αγορών κάθε χρήσης είναι μηδαμινή σε σχέση με την αξία των εμπορευμάτων που φέρεται να έχει πουλήσει, αφού ως επί το πλείστον οι αγορές της, είναι εικονικές.
- Από την έναρξη της λειτουργίας της πραγματοποίησε απειροελάχιστες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές από τρίτες χώρες.
- Η νόμιμη διαχειρίστρια της ελεγχόμενης οντότητας υποκρύπτεται και της διαχείρισης της οντότητας «.....», η οποία φέρεται ως κύριος προμηθευτής της και η οποία έχει εκδώσει πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Το υποκρυπτόμενο πρόσωπο, κ., το οποίο εν τοις πράγμασι ασκεί την διαχείριση της ελεγχόμενης οντότητας, υποκρύπτεται της διαχείρισης και των οντοτήτων, οι οποίες φέρονται ως κύριοι προμηθευτές της, ήτοι της «.....» με ΑΦΜ και της «.....» με ΑΦΜ και οι οποίες έχουν εκδώσει πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Δεν διέθετε μεταφορικά μέσα ούτε και επέδειξε φορολογικά στοιχεία (φορτωτικές) από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε αμοιβές σε τρίτους για την πραγματοποίηση της μεταφοράς των εμπορευμάτων που προμήθευε.
- Τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης παρότι ζητήθηκαν με απανειλημμένες προσκλήσεις δεν προσκομίστηκαν, προσπαθώντας να στερήσουν από τον έλεγχο την δυνατότητα περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων με ευθύνη των ελεγχόμενων και δέον να εκληφθεί ως προσπάθεια υπεκφυγής και μη διευκόλυνσης του ελέγχου. Τα λογιστικά της αρχεία περιήλθαν στην κατοχή του ελέγχου, μετά από αιφνίδιο έλεγχο στο γραφείο του λογιστή της. Μάλιστα η νόμιμη διαχειρίστρια μαζί με τον κ., ο οποίος ασκούσε εν τοις πράγμασι τις εξουσίες και αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στην ιδιότητα του διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας σύμφωνα με την έγγραφη μαρτυρία του λογιστή, του έδωσαν την εντολή να μην τα προσκομίσει.
- Υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. και εισοδήματος για όλες τις ελεγχόμενες περιόδους.
- Συμπερασματικά πρέπει να ειπωθεί, ότι οι πραγματικές συναλλαγές αφήνουν «ίχνη» πολλά και ευδιάκριτα που αποδεικνύουν αυτά τα ίδια την ύπαρξη των συναλλαγών πράγμα που δεν συμβαίνει, για όλα τα παρακάτω εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της ελεγχόμενης οντότητας σε καμία περίπτωση.»

Επειδή επιπλέον στην από με ημερομηνία θεώρησης 23/06/2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) στην οποία περιλαμβάνεται το πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για την εκδότρια εταιρεία με Α.Φ.Μ. αναφέρονται μεταξύ

άλλων ότι η εταιρεία εταιρεία «.....», με Α.Φ.Μ. , η οποία είναι προμηθεύτρια της εκδότριας εταιρείας, είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και εν όψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, του συνόλου των αγορών της, καθώς και της έλλειψης προσωπικού, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τους αντισυμβαλλόμενούς της και συνεπώς όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της «.....», με Α.Φ.Μ. προς την εκδότρια εταιρεία χαρακτηρίστηκαν ως εικονικά στο σύνολο τους. Επιπλέον, αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι η «.....», με Α.Φ.Μ., είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και ότι οι πωλήσεις εμπορευμάτων της «.....» κατά το φορολογικό έτος 2018 προέρχονται όλες από εικονικές αγορές που πραγματοποίησε από την «.....»

Επειδή η προσφεύγουσα έλαβε το 2018 από την επιχείρηση με Α.Φ.Μ., τα κάτωθι τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 136.097,00€ (πλέον Φ.Π.Α. 17.692,61€):

α/α	Αριθμός Τιμολογίου συναλλαγών	Περιγραφή	Μ.Μ	Ποσότητα	Αξία €	Φ.Π.Α. 13%	Συνολική αξία €
1	101/11-06-2018	Ελαιόλαδο	Κιλά	23.240	58.100,00	7.553,00	65.653,00
2	103/28-06-2018	Ελιές καλαμών (900 τελάρα)	Κιλά	19.800	24.750,00	3.217,50	27.967,50
3	104/30-06-2018	Ελιές καλαμών (900 τελάρα)	Κιλά	19.800	25.740,00	3.346,20	29.086,20
4	1015/03-07-2018	Ελαιόλαδο	Κιλά	10.380	27.507,00	3.575,91	31.082,91
Σύνολο					136.097,00	17.692,61	153.789,61

Συνεπώς προκύπτει ότι η προσφεύγουσα προμηθεύτηκε από την επιχείρηση συνολικά τις παρακάτω ποσότητες αγαθών:

Προϊόντα	Κιλά
Ελαιόλαδο	33.620
Ελιές καλαμών	39.600

Επειδή η εταιρεία «.....», προμηθεύτρια της (προμηθεύτρια της προσφεύγουσας), μεταξύ των εμπορευμάτων που αγόρασε από την περιλαμβάνονται 33.630 κιλά ελαιόλαδο και 39.600 κιλά ελιές καλαμών.

Επειδή η οντότητα, προμηθεύτρια της προσφεύγουσας, φέρεται να προμηθεύτηκε από την οντότητα «.....» ελιές καλαμών και ελαιόλαδο με τα τιμολόγια 8/11-06-2018, 9/28-06-2018, 10/30-06-2018 και 11/03-07-2018. Τα εμπορεύματα και οι ημερομηνίες και οι αξίες αυτών των τιμολογίων είναι σε απόλυτη συμφωνία με τις ημερομηνίες και τα εμπορεύματα και σε σχετική συμφωνία με τις αξίες των κρινόμενων τιμολογίων εκδόσεως της προς την προσφεύγουσα,, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στον κατωτέρω πίνακα:

Ληφθέντα Τιμολόγια εκδόσεως					Ληφθέντα Τιμολόγια εκδόσεως				
Τιμολόγια	Είδος	Καθαρή αξία €	ΦΠΑ€	Συνολική αξία €	Τιμολόγια	Είδος	Καθαρή αξία€	ΦΠΑ €	Συνολική αξία €
ΤΑ 8/11-06-2018	ΕΛΑΙΟΛΑΔΟ (ΕΚΠΤ. 2,5%)	56.671,88	7.367,34	64.039,22	101/11-06-2018	Ελαιόλαδο	58.100,00	7.553,00	65.653,00
ΤΑ 9/28-	ΕΛΙΕΣ	24.255,00	3.153,15	27.408,15	103/28-	Ελιές	24.750,00	3.217,50	27.967,50

6-2018	ΚΑΛΑΜΩΝ				06-2018	καλαμών			
ΤΑ 10/30-6- 2018	ΕΛΙΕΣ ΚΑΛΑΜΩΝ	24.255,00	3.153,15	27.408,15	104/30- 6-2018	Ελιές καλαμών	25.740,00	3.346,20	29.086,20
ΤΑ 11/03- 07-2018	ΕΛΑΙΟΛΑΔΟ (ΕΚΠΤ. 2,5%)	25.301,25	3.289,16	28.590,41	105/03- 07-2018	Ελαιόλαδο	27.507,00	3.575,91	31.082,91
Σύνολο		130.483,13	16.962,80	147.445,93	Σύνολο		136.097,00	17.692,61	153.789,61

Επομένως, από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι την ίδια ημέρα την οποία φέρετε να αγοράζει τα εμπορεύματα η από φέρετε να τα πουλάει και στην προσφεύγουσα

Επειδή η προσφεύγουσα προκειμένου να τεκμηριώσει την εξόφληση των επίμαχων παραστατικών προσκόμισε στον έλεγχο τραπεζικά έγγραφα καθώς επίσης και ένα ιδιωτικό συμφωνητικό πωλήσεως αγροτικών προϊόντων (ελαίων και ελαιολάδου). Τα δικαιολογητικά παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

α/α	Ημερομηνία εγγράφου	Δικαιολογητικό έγγραφο	Λογαριασμός Πελάτη - Πίστωσης/ Παρατηρήσεις	Ποσό €
1	12/06/2018	Μεταφορά από Τράπεζα (έμβασμα)	.....	50.000,00
2	13/06/2018	Δελτίο κατάθεσης Τράπεζας (extrait)	.....	7.253,00
3	04/07/2018	Μεταφορά από Τράπεζα (έμβασμα)	.....	31.082,91
4	17/10/2018	Δελτίο κατάθεσης Τράπεζας (extrait)	.....	9.900,00
5	27/11/2018	Δελτίο κατάθεσης Τράπεζας (extrait)	.....	7.540,00
6	28/05/2018	Ιδιωτικό συμφωνητικό πωλήσεως αγροτικών προϊόντων	Οφειλή από δάνειο 50.000,00€ της προσφεύγουσας προς την Υπόλοιπο δανείου 48.013,70€	48.013,70
			Συνολικό ποσό	153.789,61

Επειδή στην από 23/06/2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, με ελεγχόμενη επιχείρηση την προσφεύγουσα ως προς την εξόφληση μετρητών με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι:

«Όπως προκύπτει από τα παραπάνω η ελεγχόμενη οντότητα προσκόμισε τραπεζικά έγγραφα (εμβάσματα, extrait), από τα οποία φαίνεται ότι έχει καταθέσει στους λογαριασμούς της Τράπεζας με αριθμό και, για την εξόφληση των επίμαχων συναλλαγών συνολικά το ποσό των 105.775,91 ευρώ.

Ωστόσο, από την 22/11/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης Ε Υποδιεύθυνση Ελέγχων Λάρισας Τμήμα Ε2 Προληπτικών Ελέγχων, για τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της οντότητας προκύπτουν τα ακόλουθα:

«.....

7.5 ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΕΞΟΦΛΗΣΕΙΣ-ΑΝΟΙΓΜΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ

Ως προς τις κινήσεις των λογαριασμών

Η ελεγχόμενη οντότητα διαθέτει δύο λογαριασμούς τον και τον στην τράπεζα,

.....
Στους συγκεκριμένους λογαριασμούς παρατηρήθηκε ότι ήταν σχεδόν πάγια τακτική η κατάθεση ενός ποσού και στη συνέχεια η ανάληψή του εντός της ίδιας ή το πολύ της επόμενης ημέρας, με συνέπεια το υπόλοιπο του λογαριασμού να μην μεταβάλλεται και να είναι πολύ μικρό σε σχέση με τις συναλλαγές εκατομμυρίων ευρώ που διενεργούνταν, γεγονός που δεν συνάδει με την συνηθισμένη και πραγματική επιχειρηματική δραστηριότητα κατά την οποία οι υποχρεώσεις μιας επιχείρησης δεν είναι απόλυτα συγχρονισμένες και ισόποσες με τις καταθέσεις στους εταιρικούς της λογαριασμούς.....»

Επίσης, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα της παραπάνω Έκθεσης Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, παρατηρούνται κάποιες κινήσεις (καταθέσεις- αναλήψεις) που ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ, θεωρεί ότι αφορούν σε ανακυκλώσεις χρημάτων γεγονός που καταδεικνύει ότι γίνονται εικονικές εξοφλήσεις στους παραπάνω τραπεζικούς λογαριασμούς της

Επειδή τέθηκαν υπόψη της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, το σύνολο των τραπεζικών κινήσεων και των συναλλαγών της όπως προέκυψαν από το άνοιγμα των τραπεζικών της λογαριασμών. Από την κίνηση των λογαριασμών η Δ.Ο.Υ. Λαμίας έκρινε ότι στοιχειοθετείται το ανωτέρω πόρισμα της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης. Επιπλέον, στην από 23/06/2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, με ελεγχόμενη επιχείρηση την προσφεύγουσα αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα προκειμένου να τεκμηριώσει την εξόφληση των επίμαχων παραστατικών προσκόμισε τραπεζικά έγγραφα καθώς επίσης και ένα ιδιωτικό συμφωνητικό πωλήσεως αγροτικών προϊόντων (ελαιών και ελαιολάδου), που αναφέρονται στην εξόφληση των συναλλαγών της με την το σύνολο των οποίων είναι 153.789,61€. Αλλά όπως προκύπτει από τον τραπεζικό λογαριασμό της, υπάρχει άλλη μια κατάθεση στις 27/11/2018 ύψους 2.460€ της προσφεύγουσας, για την οποία η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε το αντίστοιχο τραπεζικό έγγραφο. Κατά συνέπεια αν ληφθεί υπόψη και αυτή η κατάθεση τότε προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει καταβάλει περισσότερα χρήματα στη σε σχέση με το ύψος των συναλλαγών που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια το οποίο είναι 153.789,61€. Το ποσό που προκύπτει σαν διαφορά είναι 2.460€. Επιπλέον, δεν προέκυψαν από τον έλεγχο άλλες συναλλαγές της προσφεύγουσας με την που να δικαιολογεί αυτή την κατάθεση.

Επειδή στην από 23/06/2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, με ελεγχόμενη επιχείρηση την προσφεύγουσα ως προς την εξόφληση με συμψηφισμό χρέους που προέρχονταν από δανεισμό της προσφεύγουσας,, προς την (Ιδιωτικό συμφωνητικό) :

«Η ελεγχόμενη οντότητα προσκόμισε στον έλεγχο Ιδιωτικό Συμφωνητικό, με ημερομηνία 28/5/2018, από το οποίο προκύπτει ότι το ποσό των 48.013,70 € για την εξόφληση συναλλαγών προέρχεται από συμψηφισμό χρέους της που προέρχονταν από δανεισμό της ελεγχόμενης προς την παραπάνω εκδότρια οντότητα. Το Ιδιωτικό Συμφωνητικό παρουσιάζεται αυτούσιο στην συνέχεια.

.....
Από το Ιδιωτικό Συμφωνητικό, με ημερομηνία 28/5/2018, προκύπτει ότι η έχει λάβει δάνειο 50.000,00€ από την ελεγχόμενη με σκοπό την ρευστότητα αυτής, ενώ της

έχει επιστρέψει το ποσό των 1.986,30€ με αποτέλεσμα το υπόλοιπο του δανείου να διαμορφώνεται στο ποσό των 48.013,70€. Το ποσό αυτό το επικαλείται η προκειμένου να τεκμηριώσει ότι αποτελεί μέρος εξόφλησης των συναλλαγών της με την ισχυριζόμενη ότι αφορά συμψηφισμό χρέους.

Με βάση τα παραπάνω ο έλεγχος διαπιστώνει τα ακόλουθα:

1. Το Ιδιωτικό Συμφωνητικό δεν φέρει βέβαιη χρονολογία θεωρημένη από αρμόδια αρχή (υπογραφή από ΚΕΠ, Αστυνομία κ.λπ.).

2. Η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε δικαιολογητικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν:

➤ Η ημερομηνία χορήγησης του δανείου.

➤ Ο τρόπος χορήγησης του (με μετρητά ή μέσω τράπεζας).

➤ Οι επιμέρους όροι του δανείου (π.χ. τόκος, τρόπος εξόφλησης).

➤ Ο τρόπος με τον οποίο έχει επιστραφεί το ποσό των 1.986,30€ ως μέρος του δανεισθέντος ποσού.

➤ Δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν εκταμιεύσεις ποσών αλλά ούτε και αποδείξεις είσπραξης του επικαλούμενου δανείου από τον «δανειολήπτη», καθότι δεν είναι σύνηθες σε μια συναλλαγή τέτοιου ύψους να μην εξασφαλιστεί ο «δανειστής» με κάθε δυνατό τρόπο που να αποδεικνύει την ύπαρξη του δανείου.

➤ Δεν προσκομίστηκε δανειακή σύμβαση που να έχει κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ούτε κάποιο παραστατικό εξόφλησης τέλους χαρτοσήμου.

➤ Δεν προσκομίστηκε άλλο έγγραφο το οποίο να φέρει βέβαιη χρονολογία και να ανάγεται στο χρόνο χορήγησης ή στο χρόνο και τρόπο αποπληρωμής του επικαλούμενου δανείου. Ειδικότερα, δεν υφίσταται οποιοδήποτε ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο κατά τη σύνταξή του να έχει θεωρηθεί από δημόσια αρχή ή συμβολαιογράφο ούτε να έχει κατατεθεί στην αρμόδια φορολογική αρχή προς χαρτοσήμανση.

3. Περίπτωση άτυπου δανείου μεταξύ ιδιωτών: Επισημαίνεται ότι όπως έχει κριθεί παγίως από την νομολογία, σε περίπτωση που το δάνειο δεν καταρτίσθηκε εγγράφως, σε τέλος χαρτοσήμου θα υπαχθεί ή η εγγραφή του δανείου αυτού στα βιβλία των συμβαλλόμενων επιτηδευματιών, η οποία (εγγραφή) εξομοιώνεται με έγγραφο (ΣΤΕ 2699/1972, 3013/1984, 1802/1993, 1927/1994 κ.λπ.), ή η σχετική περί του δανείου αυτού εξοφλητική απόδειξη, επειδή και η απόδειξη αυτή αποτελεί έγγραφο, κατά την έννοια του νόμου (άρθρα 13 παρ. 1β ή 15 παρ. 1β Κ.Τ.Χ. και ΣΤΕ 3914/1977). Περαιτέρω, η κατά τα ανωτέρω εγγραφή στα βιβλία πρέπει να προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης και όχι από τα βιβλία τρίτων (ΣΤΕ 600/1973).

Συνεπώς, τα στοιχεία της σύμβασης δανείου πρέπει να προκύπτουν είτε από τη σχετική σύμβαση είτε από την εγγραφή στα βιβλία, η οποία λογίζεται ως έγγραφο που αποδεικνύει την σύμβαση (ΣΤΕ 190/2009, 2911/1993, 2134/1987). Σε περίπτωση, λοιπόν που δεν συντάχθηκε έγγραφο κατά τη σύσταση ή την εξόφληση του δανείου, ούτε υπάρχει σχετική εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών, δεν συντρέχει περίπτωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, έστω και αν η παράλειψη αυτή έγινε σκόπιμα προς αποφυγή της καταβολής του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου (ΣΤΕ 1514/1956, 578/1957).

Με βάση την ως άνω απόφαση, λοιπόν, η έννοια του άτυπου δανείου, για το οποίο δεν καταλογίζονται τέλη χαρτοσήμου, περιορίζεται στην καταβολή αυτού με μετρητά και χωρίς έγγραφη συμφωνία, διότι εάν η κατάθεση του ποσού γίνει σε τραπεζικό λογαριασμό και κριθεί υπό του ελέγχου ότι πρόκειται για δάνειο τότε θεωρείται ότι έχει τηρηθεί ο έγγραφος τύπος και συνεπώς καταλογίζονται τέλη χαρτοσήμου

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω ο έλεγχος δεν κάνει δεκτό το Ιδιωτικό Συμφωνητικό που προσκόμισε η ελεγχόμενη για να τεκμηριώσει την εξόφληση των συναλλαγών της με την , διότι δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο από το οποίο να τεκμαίρεται προηγηθείσα λήψη δανείου με έγγραφο τύπο ή άτυπο της εκδότριας οντότητας από την ελεγχόμενη.»

Επειδή στο πλαίσιο ελέγχου του τρόπου μεταφοράς, διαπιστώθηκε ότι στα Τιμολόγια με αριθμό 103/28-6-2018, 104/30-6-2018 και 105/3-7-2018 εκδόσεως , τα οποία προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο, αναγράφουν αριθμό οχήματος ενώ στο με αριθμό/11-6-2018 δεν αναγράφεται αριθμός οχήματος. Ο έλεγχος πραγματοποίησε τις παρακάτω ενέργειες:

Από το ηλεκτρονικό αρχείο της ΑΑΔΕ ελέγχθηκε ο παραπάνω αριθμός κυκλοφορίας και προέκυψε ότι ανήκει στην μεταφορική εταιρεία με ΑΦΜ με έδρα τη Λαμία, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

Παράλληλα, από τον έλεγχο μέσω του ηλεκτρονικού αρχείου της ΑΑΔΕ της συγκεντρωτικής κατάστασης εσόδων έτους 2018, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση έχει καταχωρήσει έσοδα 3 παραστατικών στοιχείων καθαρής αξίας 70,00€ και ΦΠΑ 16,80€ από την και έσοδα από 1 παραστατικό στοιχείο καθαρής αξίας 5,00€ ΦΠΑ 1,20€ από την

Στη συνέχεια, ο έλεγχος επικοινωνήσε τηλεφωνικά με την οντότητα και ζήτησε να αποστείλει στον έλεγχο τα φορολογικά στοιχεία που αφορούν τις συναλλαγές που είχε το 2018 με τις οντότητες και Ανταποκρινόμενη η οντότητα απέστειλε την 16/03/2022 ηλεκτρονικά στο υπηρεσιακό email του ελεγκτή τα παρακάτω τιμολόγια:

α/α	Αριθμός Τιμολογίου	Τόπος φόρτωσης	Αποστολέας	Παραλήπτης	Είδος εμπορεύματος
1	834/28-06-2018	Λιβανάτες	.....	.....	900 τελάρα
2	2143/30-06-2018	Λιβανάτες	.....	.....	900 τελάρα
3	837/05-07-2018	Λάρισα	.....	.....	6 παλ. φακές
4	37/ 3-10-2018 (B)	Ασπρόπυργος	.....	.....	670 αγροτικά κιβώτια

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτουν τα ακόλουθα:

1^ο Στις 28-06-2018 και 30-06-2018 έχει γίνει μεταφορά, από την οντότητα , 900 τελάρων και 900 τελάρων αντίστοιχα με αποστολέα την και παραλήπτη την προσφεύγουσα, , με τόπο φόρτωσης τις Λιβανάτες χωρίς να γίνεται αναφορά στο περιεχόμενο των τελάρων το οποίο σύμφωνα με την περιγραφή των Τιμολογίων με αριθμό 103/28-6-2018 και 104/30-6-2018 που προσκόμισε η προσφεύγουσα αφορά 19.800 κιλά ελιές και 19.800 κιλά ελιές αντίστοιχα.

2^ο το τιμολόγιο με αριθμό 105/03-07-2018 εκδόσεως , το οποίο προσκόμισε η προσφεύγουσα, , αναγράφει ότι έχουν μεταφερθεί 10.380 κιλά ελαιόλαδο με το αριθμό κυκλοφορίας όχημα Ωστόσο, από τα στοιχεία που προσκόμισε στον έλεγχο η μεταφορική εταιρεία δεν προκύπτει μεταφορά.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. Λαμίας έκρινε ότι τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 136.097,00€ πλέον Φ.Π.Α. 17.692,61€, για τη χρήση 2018, εκδόσεως της επιχείρησης με Α.Φ.Μ. , είναι εικονικά για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο τους. Εν συνεχεία την 06/04/2022 επιδόθηκαν από ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.

Λαμίας στην προσφεύγουσα, μέσω εξουσιοδοτημένου προσώπου τα ακόλουθα:

1) Το με αριθμό/15-03-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρων 28 & 62 ν.4174/2013). 2) Τον με αριθμό Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018. 3) Τον με αριθμό Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου.

Σε απάντηση του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αρ. πρωτ.

Επειδή εν συνεχεία η Δ.Ο.Υ. Λαμίας πραγματοποίησε τις παρακάτω ελεγκτικές ενέργειες προκειμένου να συλλέξει επιπλέον πληροφορίες που κρίθηκαν απαραίτητες από τον έλεγχο:

Ενέργεια 1^η Κλήση για παροχή εξηγήσεων- διευκρινήσεων (άρθρο 14 ν.4174/2013)

Επιδόθηκε στην προσφεύγουσα στις 19/05/2022, μέσω του αντίκλητου δικηγόρου, η με αριθμό πρωτ./18-5-2022 Κλήση για παροχή εξηγήσεων-διευκρινήσεων σύμφωνα με την οποία κλήθηκε η προσφεύγουσα να δώσει διευκρινήσεις ή/και να προσκομίσει δικαιολογητικά, εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την επόμενη της επίδοσης.

Ενέργεια 2^η Πραγματοποίηση κλειστής αποθήκης στα είδη Ελιές καλαμών και Ελαιόλαδο

Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα τηρεί απογραφή καθώς επίσης πραγματοποιεί αποκλειστικά χονδρικές πωλήσεις σε συνδυασμό με το γεγονός ότι προβάλλει ως βασικό τεκμήριο μη εικονικότητας τα παρακάτω τιμολόγια:

α) το υπ' αριθ. 297/ 03-07-2018 τιμολόγιο προς την εταιρεία σύμφωνα με το οποίο, όπως ισχυρίζεται, πωλήθηκε ποσότητα 10.380 κιλών ελαιολάδου, ποσότητα που την ίδια ημέρα αγοράστηκε με το υπ' αριθ. 105/03-07-2018 από την

β) τα υπ' αριθ. 294/11-06-2018 και 295/ 11-06-2018 τιμολόγια προς την εταιρεία, σύμφωνα με τα οποία όπως ισχυρίζεται, πωλήθηκε αθροιστικά ποσότητα 23.240 κιλών ελαιολάδου, ποσότητα που την ίδια ημέρα αγοράστηκε με το υπ' αριθ. 101/11-06-2018 από την

γ) το υπ' αριθ. 299/18-07-2018 τιμολόγιο εκδόσεως προς την εταιρεία, σύμφωνα με το οποίο όπως ισχυρίζεται, πωλήθηκε ποσότητα 22.210 κιλών ελαίων τύπου καλαμών, ποσότητα που λίγες ημέρες πριν αγοράστηκε με τα υπ' αριθ. 104/30-06-2018 και 103/28-06-2018 από την

ο έλεγχος πραγματοποίησε κλειστή αποθήκη στα επίμαχα είδη, δηλαδή στο ελαιόλαδο και στις ελιές τύπου καλαμών με βάση την ποσότητα τα αποτελέσματα της οποίας περιγράφονται αναλυτικά στις σελίδες 61-81 της από 23/06/2022 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, με ελεγχόμενη επιχείρηση την προσφεύγουσα.

Επειδή ο έλεγχος μετά την πραγματοποίηση των παραπάνω ελεγκτικών επαληθεύσεων και στο πλαίσιο απάντησης στο με αριθμό πρωτ./20-4-2022 υπόμνημα της προσφεύγουσας επί του με αριθ./15-03-2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων και των συνημμένων σε αυτό πράξεων καθώς και στο υπόμνημα με αριθμό πρωτ./25-05-2022 επί της με αριθ. πρωτ./18-05-2022 κλήσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας αναφέρει τα εξής:

«1. Η ελεγχόμενη οντότητα προβάλλει ως βασικό τεκμήριο μη εικονικότητας τα παρακάτω:

α) το υπ' αριθ. 297/ 03-07-2018 τιμολόγιο προς την εταιρεία σύμφωνα με το οποίο, όπως ισχυρίζεται, πωλήθηκε ποσότητα 10.380 κιλών ελαιολάδου, ποσότητα που την ίδια ημέρα αγοράστηκε με το υπ' αριθ. 105/03-07-2018 από την

β) τα υπ' αριθ. 294/11-06-2018 και 295/ 11-06-2018 τιμολόγια προς την εταιρεία, σύμφωνα με τα οποία όπως ισχυρίζεται, πωλήθηκε αθροιστικά ποσότητα 23.240 κιλών ελαιολάδου, ποσότητα που την ίδια ημέρα αγοράστηκε με το υπ' αριθ. 101/11-06-2018 από την

γ) το υπ' αριθ. 299/18-07-2018 τιμολόγιο εκδόσεως προς την εταιρεία, σύμφωνα με το οποίο όπως ισχυρίζεται, πωλήθηκε ποσότητα 22.210 κιλών (από το Τιμολόγιο η σωστή ποσότητα είναι 22.150 κιλά) ελαιών τύπου καλαμών, ποσότητα που λίγες ημέρες πριν αγοράστηκε με τα υπ' αριθ. 104/30-06-2018 103/28-06-2018 από την

Δεδομένου ότι ο φορολογικός έλεγχος οφείλει να επαληθεύσει αν πράγματι πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές, που περιγράφονται στα ελεγχόμενα φορολογικά στοιχεία, από την οποία επαλήθευση και μόνο μπορεί να προκύψει άμεση απόδειξη περί υπάρξεως ή ανυπαρξίας της συναλλαγής πραγματοποιήσε την ελεγκτική επαλήθευση της κλειστής αποθήκης, όπως αναλυτικά περιγράφηκε παραπάνω.

Από την επαλήθευση αυτή προκύπτει ότι οι ποσότητες που περιγράφονται στα Τιμολόγια με αριθμό 101/11-6-2018 και 105/3-7-2018 εκδόσεως που αφορούν το ελαιόλαδο ήταν απαραίτητες προκειμένου η ελεγχόμενη να πραγματοποιήσει τόσο τις συναλλαγές (πωλήσεις) με την εταιρεία όπως περιγράφονται στα Τιμολόγια με αριθμό 294/11-06-2018 και 295/11-06-2018 εκδόσεως της ελεγχόμενης όσο και την συναλλαγή (πώληση) με την εταιρεία όπως περιγράφεται στο Τιμολόγιο με αριθμό 297/3-7-2018 εκδόσεως της ελεγχόμενης.

Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη ότι η εκδότρια επιχείρηση των παραπάνω φορολογικών στοιχείων ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, όπως αποτυπώνεται αναλυτικά και με σαφήνεια στην με ημερομηνία 22/11/2021 Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (Υποδιεύθυνση Ε' Λάρισας), καθώς εν όψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων και του συνόλου των αγορών της δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές, ο έλεγχος κρίνει ότι οι συναλλαγές που αφορούν το ελαιόλαδο είναι εικονικές, με την εικονικότητα να ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη.

Ενώ, από την ίδια ως άνω ελεγκτική επαλήθευση και ακολουθώντας την ίδια μεθοδολογία, προκύπτει ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται στα Τιμολόγια με αριθμό 103/28-6-2018 και 104/30-6-2018 εκδόσεως που αφορούν ελιές καλαμών δεν ήταν απαραίτητες προκειμένου η ελεγχόμενη να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή (πώληση) με την εταιρεία όπως περιγράφεται στο Τιμολόγιο με αριθμό 299/18-7-2018 εκδόσεως της ελεγχόμενης.

Επιπλέον, με την μέθοδο της κλειστής αποθήκης, όπως αναλυτικά έχει περιγραφεί παραπάνω, προκύπτει διαφορά μεταξύ δήλωσης και ελέγχου στην απογραφή λήξης (31/12/2018) για τις ελιές καλαμών με την επισήμανση ότι η διαφορά είναι ουσιαστικά ισόποση με το άθροισμα των ποσοτήτων που περιγράφονται στα επίμαχα Τιμολόγια με αριθμό 103/28-6-2018 και 104/30-6-2018 εκδόσεως Σε αυτά δε τα Τιμολόγια, σε αντίθεση με τις υπόλοιπες συναλλαγές που είχε η ελεγχόμενη όπως έχει αναφερθεί και παραπάνω, το είδος αναγράφεται σε γενική κατηγορία (Ελιές καλαμών), χωρίς καμία περαιτέρω ανάλυση και σαφή διαχωρισμό όπως απαιτείται στα εμπορεύματα που η ποσοτική διαφοροποίηση αποτελεί παράγοντα διαμόρφωσης της αξίας τους.

Κατά συνέπεια, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ως άνω αναφερθέντα κρίνει ότι οι συναλλαγές που αφορούν τις ελιές καλαμών και περιγράφονται στα παραπάνω επίμαχα τιμολόγια είναι εικονικές στο σύνολο τους.

2. Από το με ημερομηνία 28/5/2018 Ιδιωτικό Συμφωνητικό πωλήσεως αγροτικών προϊόντων (ελαίων και ελαιολάδου) προκύπτει ότι:

- Η έχει μια οφειλή στην ελεγχόμενη οντότητα συνολικής αξίας 48.013,70 ευρώ που προέρχεται από δανεισμό αυτής με σκοπό την ρευστότητα ύψους 50.000,00 ευρώ.
- Το υπόλοιπο ποσό της οφειλής, ήτοι 48.013,70 ευρώ συμψηφίζεται με τις αγοραπωλησίες (ήτοι το αντίτιμο ίσης αξίας) των ελαίων-ελαιολάδου καθώς η ελεγχόμενη οντότητα ενδιαφέρεται για την αγορά 40 περίπου τόνων ελαίων τύπου καλαμών και 30 περίπου τόνων ελαιολάδου.

Παράλληλα, στο με αριθμό πρωτ. /20-4-2022 υπόμνημα η ελεγχόμενη αναφέρει ότι το ιδιωτικό συμφωνητικό, αφορά αγοραπωλησία και όχι σύμβαση δανείου και καταρτίζεται άτυπα.

Ενώ στο με αριθμό πρωτ. /25-5-2022 υπόμνημα η ελεγχόμενη αναφέρει τα ακόλουθα:

- Η επαφή με την εταιρεία έγινε το έτος 2018 κατόπιν πρότασης του συζύγου της,
- Ως εκπρόσωπος της εταιρείας παρουσιάστηκε κάποιος ονόματι, ο οποίος προσέφερε ελαιόλαδο και ελιές καλαμών σε πολύ χαμηλές τιμές.
- Αφού συμφωνήθηκε η ποσότητα και τιμή, ο κ. ανέφερε πως εξαιτίας μιας ζημιάς που έπαθε η εταιρεία του έχει πρόβλημα ρευστότητας και θα έπρεπε να προκαταβληθεί ένα ποσό (με τη μορφή δανείου-προκαταβολής).
- Επειδή δεν υπήρχε συνεργασία στο παρελθόν απαίτησε την υπογραφή ιδιωτικού συμφωνητικού που θα αποτύπωνε τη συμφωνία και να είναι κατοχυρωμένη. Στη συνέχεια, κατά την υπογραφή του συμφωνητικού ενημερώθηκα πως εκπρόσωπος της εταιρείας ήταν η κα η οποία εμφανίστηκε μαζί με τον κ., ωστόσο τη διαχείριση την έκανε ο κ.

Ο κ. ήξερε αρκετό εμπορικό κόσμο ανά την Ελλάδα που γνώριζε και η ίδια, οπότε την έπεισε πως είναι άνθρωπος της αγοράς και δεν σκέφτηκε να αναζητήσει επιπλέον πληροφορίες για εκείνον και την εταιρεία του.

- Το ποσό προκαταβολής-δανείου, ο κ. ζήτησε να δοθεί για διευκόλυνση του τοις μετρητοίς και όχι μέσω τραπεζικού λογαριασμού
- Για να κάμψει κάθε πιθανό δισταγμό της, ο κ. της ανέφερε πως αν δεν καταφέρει να ανταποκριθεί στην παραγγελία που του έκανε τα της έδινε αντίστοιχη ποσότητα (και λίγο παραπάνω δωρεάν) από φιστίκια κελυφωτά.

Κατά την κρίση του ελέγχου, τα παραπάνω αντίκεινται τουλάχιστον στην κοινή επιχειρηματική πρακτική καθώς και στην κείμενη φορολογική νομοθεσία. Πιο συγκεκριμένα, το ιδιωτικό συμφωνητικό δεν θα μπορούσε κατ' ουσία να κατοχυρώσει, όπως ισχυρίζεται η ελεγχόμενη, τα επιχειρηματικά της συμφέροντα και αφετέρου το γεγονός ότι το ποσό της προκαταβολής, για την αγορά 40 περίπου τόνων ελαίων τύπου καλαμών και 30 περίπου τόνων ελαιολάδου, δόθηκε τοις μετρητοίς για διευκόλυνση του κ. και όχι μέσω τραπεζικού συστήματος,

εκτός του ότι αποτελεί φορολογική παράβαση σύμφωνα με την παρ. β' του άρθρου 23 ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), αποδυναμώνει περαιτέρω την μελλοντική διεκδίκηση των συμφερόντων της ελεγχόμενης, δεν την κατοχυρώνει και κάνει πρακτικά τη συναλλαγή επισφαλή, πόσο μάλλον όταν δεν έχει υπάρξει, μεταξύ τους, συνεργασία στο παρελθόν.

Επίσης, σύμφωνα με την από 22/11/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης Ε' Υποδιεύθυνση Ελέγχων Λάρισας Τμήμα Ε2 Προληπτικών Ελέγχων, η κα είναι η νόμιμη διαχειρίστρια της ενώ όπως προέκυψε από πληθώρα μαρτυριών εκτός της κας, ως εκπρόσωπος και διαχειριστής της εμφανιζόταν και ο κ., ο οποίος, όπως αποδείχτηκε ασκούσε εν τοις πράγμασι τις εξουσίες και αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στην ιδιότητα του διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας. Επιπλέον, να σημειωθεί ότι ο κ. και η κα "υποκρύπτονται" της διαχείρισης της «.....», η οποία από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης κρίθηκε συναλλακτικά ανύπαρκτη και η οποία είναι βασικός προμηθευτής της

Ακόμη, ο κ. "υποκρύπτεται" της διαχείρισης και της «.....», η οποία από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από την της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης κρίθηκε συναλλακτικά ανύπαρκτη και ήταν βασικός προμηθευτής της οντότητας «.....», η οποία εν συνεχεία τα προμήθευε στην «.....»

Τέλος, η ελεγχόμενη αναφέρει ότι: «Για να κάμψει κάθε πιθανό δισταγμό της, ο κ, της ανέφερε πως αν δεν καταφέρει να ανταποκριθεί στην παραγγελία που του έκανε τα της έδινε αντίστοιχη ποσότητα (και λίγο παραπάνω δωρεάν) από φιστίκια κελυφωτά». Συνεπώς, από τον έλεγχο γεννάται το εξής ερώτημα: Η προμήθεια «λίγο παραπάνω δωρεάν» ποσότητας από φιστίκια κελυφωτά συνεπάγεται, για την ελεγχόμενη οντότητα, αποδοχή συναλλαγής χωρίς την έκδοση των προβλεπόμενων φορολογικών στοιχείων; Επίσης, ο έλεγχος επισημαίνει ότι δεν έχει διαπιστώσει, από άλλες συναλλαγές της ελεγχόμενης, ότι εμπορεύεται φιστίκια.

3. Τέλος, σχετικά με τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης οντότητα ότι τελούσε σε καλή πίστη αναφορικά με τυχόν παράνομες ενέργειες της ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

α) Επειδή, 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. (ΣΤΕ 1404/2015).

β) Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό 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 (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

γ) Επειδή κατά πάγια νομολογία, δεν νοείται κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία εκτός αν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣΤΕ 505/2012).

δ) Επειδή η κρίση περί 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).

ε) Επειδή με την αριθμό 116/2013 απόφαση Συμβουλίου της Επικρατείας:

«... Όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο 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),»

στ) Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1097/2016 κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, 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.).»

ζ) Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1071/2015 κοινοποιήθηκε η με αρ. 170/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σύμφωνα με την οποία: «...ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το προσώπου 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...»

η) Όλα όσα διαλαμβάνονται και αναλυτικά έχουν παρουσιαστεί στο κυρίως σώμα της παρούσας έκθεσης και ιδιαίτερα μετά τα υπομνήματα της ελεγχόμενης.

κρίνει ότι η ελεγχόμενη δεν τελούσε σε καλή πίστη συναλλασσόμενη με την εκδότρια επιχείρηση , η οποία ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη διότι πρώτον, από τον έλεγχο , με την μέθοδο της κλειστής αποθήκης στην περίπτωση της συναλλαγής που αφορά τις ελιές καλαμών προέκυψε διαφορά στην απογραφή λήξης (31/12/2018), μεταξύ δήλωσης και ελέγχου, επομένως αποδεικνύεται ανυπαρξία συναλλαγής και δεύτερον η εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων δεν έγινε πλήρως μέσω τραπεζικού συστήματος καθώς, όπως ισχυρίζεται η ελεγχόμενη οντότητα, ποσό 48.013,70€ (περίπτωση ιδιωτικού συμφωνητικού) δόθηκε στην

..... με μετρητά για διευκόλυνση της εκδότριας οντότητας. Κατά συνέπεια, τεκμαίρεται ότι η ελεγχόμενη οντότητα τελούσε σε γνώση για την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών.»

Ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα, με ΑΦΜ, το φορολογικό έτος 2018, έλαβε τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 136.097,00€ πλέον Φ.Π.Α. 17.692,61€, από την εκδότρια επιχείρηση με Α.Φ.Μ., τα οποία είναι εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. με την επισήμανση ότι εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής. Πιο συγκεκριμένα, οι συναλλαγές που περιγράφονται στα Τιμολόγια με αριθμό 101/11-6-2018 και 105/3-7-2018 και αφορούν το ελαιόλαδο κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη χωρίς να αναγνωρίζεται η καλοπιστία του λήπτη, ενώ οι συναλλαγές που περιγράφονται στα Τιμολόγια με αριθμό 103/28-6-2018 και 104/30-6-2018 και αφορούν τις ελιές καλαμών κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά για το σύνολο των συναλλαγών.

Επειδή η κρίση της φορολογικής αρχής ως προς την εικονικότητα των συναλλαγών και την μη αναγνώριση καλοπιστίας είναι βασίμως και πλήρως αιτιολογημένη. **Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 23.06.2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, 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 με ημερομηνία κατάθεσης 26-07-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ και την **επικύρωση** των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		23-06-2022	Εισόδημα	2018	88.938,53€
2		23-06-2022	Φ.Π.Α.	2018	26.538,91€

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/ 23-06-2022) Φορ. Έτους 2018

Διαφορά φόρου	53.031,81
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ,	26.515,91
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	9.390,81
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	88.938,53

Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/ 23-12-2021) Φορ. Περιόδου 1/1 – 31/12/2018

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	17.692,61
------------------------------	-----------

Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ	8.846,30
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	26.538,91

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.