



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19/12/2022

Αριθμός απόφασης: 2435

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8 -10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313332246

**e mail** : ded.thess@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 10/8/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ .....και διακριτικό τίτλο «.....», που έδρευε στα ..... , στο ..... και εκπροσωπείται νόμιμα από τον νόμιμο εκπρόσωπο και εκκαθαριστή αυτής, ..... του ..... κατοίκου ..... , επί της οδού ..... , ΤΚ ..... , κατά της με αριθμό ...../27 -6-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και της με αριθμό ...../27 -6-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Έδεσσας .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 10/8/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία “.....”, ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

**1.** Με την με αριθμό ...../27-6-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 1.581.935,05 € , πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ύψους 790.967,53 €, ήτοι συνολικό ποσό **2.372.902,58 €**.

**2.** Με την με αριθμό ...../27-6-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 970.305,17 € , πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ύψους 485.152,59 €, ήτοι συνολικό ποσό **1.444.891,69 €**.

Δυνάμει των με αρ. ..../19-10-2018 και ..../12-2-2021 εντολών μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο φαρμακευτικών προϊόντων» ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων και τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Η με αριθμό ..../19-10-2018 εντολή μερικού ελέγχου (με ελεγχόμενη περίοδο την 01.01.2016 – 31.12.2016) εκδόθηκε συνεπεία εντολής της Αρχής για το Ξέπλυμα χρήματος του ν.3691/2008. Η με αριθμό ..../12-02-2021 εντολή μερικού ελέγχου (με ελεγχόμενη περίοδο 01.01.2017 – 31.12.2017) εκδόθηκε συνεπεία του υπ' αριθ. πρωτ. ../05-01-2021 διαβιβαστικού εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης με συνημμένη την από 28/12/2020 Έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4172/2013 (Κ.Φ.Δ.), η οποία αφορά στην εκδότρια «.....— ΑΦΜ .....» και σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα έλαβε στα φορολογικά έτη 2016 και 2017 από την ως άνω εταιρία εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας αφού έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για την εκδότρια «.....— ΑΦΜ .....», καθώς και την από 25/9/2020 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και την από

21/1/2020 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής που αφορούν στην εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....– ΑΦΜ .....» προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις όπου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα :

Α) στο φορολογικό έτος 2016, έλαβε πενήντα δύο (52) εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία αγορών εκδόσεως της «.....– ΑΦΜ .....», συνολικής καθαρής αξίας 2.802.945,36 € πλέον Φ.Π.Α. 168.183,08 € και (47) σαράντα επτά εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία αγορών εκδόσεως της «..... – ΑΦΜ .....», συνολικής καθαρής αξίας 1.815.048,18 € πλέον Φ.Π.Α. 108.946,13 € και εξέδωσε πέντε χιλιάδες δεκαοκτώ (5.018) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία εσόδων (μη προσδιορισθείσας αξίας), συνολικής καθαρής αξίας 5.982.562,54 € πλέον Φ.Π.Α. 384.186,26 € και

Β) στο φορολογικό έτος 2017, έλαβε (30) τριάντα εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία αγορών εκδόσεως της «.....– ΑΦΜ .....», συνολικής καθαρής αξίας 3.095.529,70 € πλέον Φ.Π.Α. 185.786,86 € και εξέδωσε δύο χιλιάδες δεκατρία (2.013) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία εσόδων (μη προσδιορισθείσας εικονικής αξίας), συνολικής καθαρής αξίας 3.537.036,43 € πλέον Φ.Π.Α. 220.436,86 €.

Ακολούθως, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ. πρωτ. ..../2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου, στο οποίο ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αρ. πρωτ. .... /24-6-2022 έγγραφο – υπόμνημά της με τις απόψεις της, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι :

1. Κατά παράβαση κάθε έννοιας της νομιμότητας, χρηστής διοίκησης και προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του καλόπιστου διοικούμενου, αλλά και κατά παράβαση των οικείων διατάξεων του ΚΔΔ περί του δικαιώματος πρόσβασης του διοικούμενου στα διοικητικά έγγραφα, το σχετικό αίτημα για χορήγηση των αναγκαίων εγγράφων που αφορούν τον σε βάρος της καταλογισμό, όχι μόνο απορρίφθηκε, αλλά ούτε καν εξετάστηκε ή λήφθηκε υπόψη από την φορολογική αρχή.
2. Ουδεμία ελεγκτική επαλήθευση έλαβε χώρα όσον αφορά στις επίμαχες συναλλαγές, που αναπόδεικτα συλλήβδην χαρακτηρίστηκαν ως εικονικές από τη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.
3. Αυθαίρετα και αναιτιολόγητα ο έλεγχος προέβη στη διαπίστωση λογιστικών διαφορών στα φορολογικά έτη 2016 και 2017.
4. Ο έλεγχος προέβη σε αυθαίρετη αναμόρφωση των αποτελεσμάτων και κερδών της επιχείρησης προβαίνοντας σε εξωπραγματικούς και εξοντωτικούς σε βάρος της καταλογισμούς.

**Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί της μη χορήγησης εγγράφων από τη φορολογική αρχή .**

**Επειδή** στο άρθρο 5 “Πρόσβαση σε έγγραφα” του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999) ορίζεται : “

“1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις.

2. Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικά με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές.

3. Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβιάζεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. Η αρμόδια διοικητική αρχή μπορεί να αρνηθεί την ικανοποίηση του δικαιώματος τούτου αν το έγγραφο αναφέρεται στις συζητήσεις του Υπουργικού Συμβουλίου, ή αν η ικανοποίηση του δικαιώματος αυτού είναι δυνατόν να δυσχεράνει ουσιαδώς την έρευνα δικαστικών, "διοικητικών," αστυνομικών ή στρατιωτικών αρχών σχετικώς με την τέλεση εγκλήματος ή διοικητικής παράβασης.”

**Επειδή** στην παρ. 1 του άρθρου 17 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «1. Πρόσωπα που είναι ή έχουν διατελέσει υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης και εν γένει του Υπουργείου Οικονομικών ή συνδέονται ή συνδέονταν με οποιαδήποτε σχέση εργασίας ή έργου με αυτά, καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο, στο οποίο έχουν ή είχαν ανατεθεί αρμοδιότητες ή καθήκοντα της Φορολογικής Διοίκησης οφείλουν να τηρούν ως απόρρητα όλα τα στοιχεία και πληροφορίες φορολογουμένων, τα οποία περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, και δύνανται να τα αποκαλύπτουν μόνο στα ακόλουθα πρόσωπα: ... ι) σε φορολογουμένους που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, κατόπιν αιτήσεώς τους, και μόνο καθ’ ο μέρος αυτό είναι απολύτως αναγκαίο, προκειμένου να διακριβωθεί η φορολογική ή η επαγγελματική υπόσταση άλλου φορολογουμένου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. ...»

**Επειδή** όπως έχει νομολογηθεί “.. ο νομοθέτης έχει θεσπίσει κανόνες διαδικασίας που αποβλέπουν προεχόντως στη λειτουργική αποτελεσματικότητα της Διοικήσεως και στην ποιοτική αναβάθμιση των παρεχόμενων προς τον πολίτη υπηρεσιών, ειδικότερα δε στη δραστηριοποίηση των διοικητικών υπηρεσιών για την ταχεία και αποτελεσματική εξυπηρέτηση των πολιτών (ΣτΕ 3004/2010 Ολομ). Εξάλλου, οι διατάξεις αυτές, ερμηνευόμενες ενόψει της διατάξεως του άρθρου 10 παρ. 3 του Συντάγματος, που καθιερώνει υποχρέωση της Διοικήσεως να απαντά στα αιτήματα για παροχή πληροφοριών και χορήγηση εγγράφων, έχουν την έννοια ότι ως ενδιαφερόμενος νοείται όχι μόνον αυτός που θεμελιώνει συγκεκριμένο έννομο συμφέρον, αλλά και οποιοσδήποτε μπορεί, ως εκ της

ιδιότητάς του, να επικαλεσθεί το ενδιαφέρον του για την υποβολή αιτήματος κατά το άρθρο 4 του ν. 2690/1999 ή για γνώση του περιεχομένου συγκεκριμένων διοικητικών εγγράφων κατά το άρθρο 5 του ίδιου Κώδικα (πρβλ. ΣτΕ 94/2013 Ολομ). Ως εύλογο, όμως, ενδιαφέρον δεν νοείται το ενδιαφέρον κάθε πολίτη για την εύρυθμη άσκηση των γενικών καθηκόντων των διοικητικών υπηρεσιών και για την τήρηση των νόμων, αλλά εκείνο το οποίο προκύπτει, κατά τρόπο αντικειμενικό, από την ύπαρξη μιας συγκεκριμένης, προσωπικής έννομης σχέσεως, συνδεδεμένης με το υποβαλλόμενο αίτημα ή με το περιεχόμενο των διοικητικών στοιχείων στα οποία ζητείται η πρόσβαση (πρβλ. ΣτΕ 3938/2013, 1214/2010)".

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι με το με αρ. πρωτ. .... /24-6-2022 υπόμνημά της επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου ζήτησε την χορήγηση των ακόλουθων εγγράφων :

Α) Την εκδοθείσα από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας υπ' αριθ. .... /19.10.2018 Εντολή Μερικού Ελέγχου για την χρήση 2016, συνεπεία εντολής της Αρχής για το Ξέπλυμα Χρήματος του ν.3691/2008 και την εντολή της εν λόγω αρχής, την εκδοθείσα από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας υπ' αριθ. .... /12.2.2021 Εντολή Μερικού Ελέγχου, το υπ' αριθ. ... /5.1.2021 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και την από 28.12.2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4172/2013 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης.

Β) Το υπ' αριθ. πρωτ. .... /6.10.2020 έγγραφό της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών και το υπ' αριθ. πρωτ. .... /1.10.2020 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, αλλά και την από 25.09.2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 και ν.4174/2013 υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. Λάρισας

Γ) Το υπ' αριθ. πρωτ. .... ΕΞ 2020/23.1.2020 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής και την από 21.1.2020 Πληροφοριακή Έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής.

**Επειδή** η με αριθμό .... /2018 εντολή μερικού ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., με την υπ' αριθ. πρωτ. .... /2018 συστημένη επιστολή λαμβάνοντας αριθμό συστημένου RE.....GR, πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου, ενώ η με αριθμό .... /2021 εντολή μερικού ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με την υπ' αριθ. πρωτ. .... /2021 συστημένη επιστολή, λαμβάνοντας αριθμό συστημένου RE.....GR, πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

**Επειδή** όσον αφορά στην εντολή της Αρχής για το Ξέπλυμα Χρήματος του ν.3691/2008 ισχύουν οι διατάξεις περί φορολογικού απορρήτου. Περαιτέρω, όσον αφορά στις εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καθώς και στην πληροφοριακή έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, οι οποίες αφορούν σε τρίτα πρόσωπα, στις από 27/6/2022 εκθέσεις ελέγχου Ε.Λ.Π., εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας παρατίθενται αυτούσια τα αποσπάσματα που

αναφέρονται στην προσφεύγουσα εταιρία. Επιπλέον, σημειώνεται ότι το υπ' αριθ. πρωτ. .... /6.10.2020 διαβιβαστικό έγγραφό της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών ουδόλως αφορά στην υπό κρίση υπόθεση και αποτελεί εσωτερικό έγγραφο μεταξύ υπηρεσιών.

**Επειδή** το πόρισμα περί της εικονικότητας των ληφθέντων και εκδοθέντων επίμαχων φορολογικών στοιχείων προέκυψε τόσο από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, όσο και με βάση στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, καθώς και τα στοιχεία που προέκυψαν από τους διενεργηθέντες ελέγχους της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και της Δ.Ο.Υ. Λάρισας προς την εκδότριες εταιρίες. Τα ως άνω στοιχεία, που αφορούν στην προσφεύγουσα, εκτίθενται αναλυτικώς στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου με αποτέλεσμα η προσφεύγουσα να μη στερείται του δικαιώματός της να προβάλλει τους ισχυρισμούς της περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Η προσφεύγουσα άσκησε το δικαίωμά της με την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. του με αρ. πρωτ. .... /24-6-2022 υπόμνηματός της προβάλλοντας ισχυρισμούς επί της ουσίας επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου και ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης τυγχάνει απορριπτέος.

**Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί της μη απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.**

**Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 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**, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν, να αποδείξει 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

**Επειδή** σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015 «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής

επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

**Επειδή** όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

**Επειδή**, η εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από 21/1/2020 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για την εκδότρια «.....– ΑΦΜ .....», καθώς και στην από 25/9/2020 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας που αφορά στην εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....– ΑΦΜ .....», τα πορίσματα των οποίων



έγιναν αποδεκτά πλήρως στις από 27/6/2022 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Ε.Λ.Π., φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, για τους κάτωθι λόγους:

Ως προς την εκδότρια «.....— ΑΦΜ .....»

Από τα προσκομισθέντα στοιχεία, τις υποβληθείσες από την ανωτέρω εκδότρια εταιρία συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών των χρήσεων 2016-2017, από τα δεδομένα του συστήματος taxis και τα λοιπά στοιχεία που συλλέχθηκαν από τον έλεγχο από κάθε διαθέσιμη πηγή (Ε.Ο.Φ., Πιστωτικά Ιδρύματα, Άρση τραπεζικού Απορρήτου,) διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Η εκδότρια δεν έλαβε άδεια χονδρικής πώλησης από τον ΕΟΦ, προκειμένου να έχει το δικαίωμα εμπορίας φαρμακευτικών προϊόντων (σχετικό έγγραφο από τον ΕΟΦ / αρ. πρωτ. .... / 3-4-2019).
- Η εκδότρια δεν απασχόλησε προσωπικό διότι δεν υπέβαλε προσωρινές ή οριστικές δηλώσεις φόρου μισθωτών Υπηρεσιών, ενώ δεν προσκόμισε ούτε πίνακα προσωπικού, αν και ζητήθηκε από τον έλεγχο.
- Μοναδικός προμηθευτής της, όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών των χρήσεων 2016 και 2017 που η ίδια υπέβαλε, αναφέρεται η ατομική επιχείρηση «..... - ΑΦΜ .....», για την οποία διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.
- Τα δικαιολογητικά εξόφλησης των παραστατικών που κατασχέθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρία και βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία της εκδότριας, προκειμένου να εμφανίσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές, δεν ανταποκρίνονται σε εξοφλήσεις των επίμαχων φορολογικών στοιχείων

Από την αλληλογραφία με τα διάφορα τραπεζικά ιδρύματα προέκυψε ότι τα χρηματικά ποσά από τις επιταγές, τις καταθέσεις μετρητών και τα τραπεζικά εμβάσματα που κατατέθηκαν στους δύο τραπεζικούς λογαριασμούς της εκδότριας επιχείρησης, είτε επιστράφηκαν άμεσα στην προσφεύγουσα εταιρία και στον διαχειριστή της κο ..... μετά την κατάθεση τους – ανακυκλώνοντας με τον τρόπο αυτό τα ίδια χρηματικά ποσά μεταξύ των δύο εταιριών - για να δικαιολογήσουν την εξόφληση των μεταξύ τους συναλλαγών, είτε μεταφέρθηκαν- ρευστοποιήθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς πρακτορείων ΟΠΑΠ .

Από το σύνολο των εκατόν πενήντα επιταγών που βρέθηκαν καταχωρημένες στα βιβλία της προσφεύγουσας ως εξοφλήσεις προς την εκδότρια «..... , οι εκατόν είκοσι τέσσερις επιταγές δεν κατατέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς όψεως της εκδότριας επιχείρησης, αλλά είτε εισπράχτηκαν από τους τότε διαχειριστές της προσφεύγουσας (κον ..... και κον .....), είτε εισπράχτηκαν - ρευστοποιήθηκαν από τρίτα φυσικά πρόσωπα (ιδιοκτήτες πρακτορείων ΟΠΑΠ).

- Δεν προσκομίστηκαν βιβλία και στοιχεία στον έλεγχο και δεν υπήρξε καμία ανταπόκριση από την εκδότρια, καθώς και αδυναμία επικοινωνίας με το διαχειριστή και μοναδικό μέλος της.
- Η εκδότρια ουδέποτε λειτούργησε ή δραστηριοποιήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της και ουδέποτε δήλωσε - γνωστοποίησε στις αρμόδιες αρχές οποιαδήποτε μεταβολή έδρας ή εγκατάστασης.
- Η μίσθωση του ακινήτου έγινε αποκλειστικά για να δηλωθεί τυπικά ως έδρα της εκδότριας, εφόσον αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για οποιαδήποτε έναρξη εργασιών Φυσικού ή Νομικού προσώπου ή οντότητας.
- Δεν υπήρχε η δυνατότητα πωλήσεων φαρμακευτικών προϊόντων, που περιγράφονται στα κατασχεθέντα εκδοθέντα στοιχεία πώλησης, διότι ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν – διαπιστώθηκαν αντίστοιχες αγορές φαρμακευτικών προϊόντων ή γενικότερα αγορές.
- Από τις δηλώσεις των αντισυμβαλλόμενων (ΜΥΦ) προέκυψε ότι δεν δηλώθηκε από τρίτους ως πελάτης, ενώ αντιθέτως δηλώνεται από δύο οντότητες ως προμηθευτής τους (μεταξύ αυτών και η προσφεύγουσα), με πλήθος τιμολογίων πώλησης φαρμακευτικών προϊόντων μεγάλης συνολικής αξίας, παρότι δεν πραγματοποιήθηκαν αγορές.
- Δεν διαπιστώθηκε εξόφληση συναλλαγών μέσω των τραπεζικών συστημάτων (απαιτήσεις και υποχρεώσεις της εκδότριας). Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών :

Δεν διαπιστώθηκε να εξοφλούνται οι υποχρεώσεις προς τρίτους και κυρίως προς τους προμηθευτές της εκδότριας, λαμβανομένου υπόψη του μεγάλου όγκου πωλήσεων φαρμακευτικών προϊόντων, που φέρεται να διενήργησε και σε ελάχιστο χρονικό διάστημα από την έναρξή της, γεγονός που αποδεικνύει την ανυπαρξία των αγορών και κατά συνέπεια την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών.

Δεν διαπιστώθηκε να εξοφλούνται οι απαιτήσεις της από τις οντότητες με τις οποίες διενεργήθηκαν οι συναλλαγές, γεγονός που δεν συνάδει με τη συνηθισμένη και πραγματική επιχειρηματική δραστηριότητα και αποδεικνύει την εικονικότητα αυτών.

Οι φερόμενες συνολικές καταθέσεις που διαπιστώθηκαν (133.000,00 ευρώ και μόνο από τη προσφεύγουσα εταιρία) είναι αμελητέες έναντι της συνολικής αξίας των απαιτήσεων από την εκδότρια (αξία συνολικών πωλήσεων 3.783.767,06 ευρώ), που πιθανόν να έγινε με σκοπό να προσδώσουν κάποια αληθοφάνεια στις συναλλαγές τους, εφόσον διαπιστώθηκε και ανακύκλωση των χρημάτων.

- Από το Μητρώο Εργοδοτών Κοινών Επιχειρήσεων του ΕΦΚΑ φέρεται να απασχόλησε προσωπικό για το χρονικό διάστημα από 1/11/2015 έως 30/6/2016, χωρίς όμως να έχουν εξοφληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές. Ως απασχολούμενο προσωπικό δηλώθηκε ο ..... του ..... με ΑΦΜ ..... Από τις ενέργειες του ελέγχου δεν κατέστη δυνατός ο εντοπισμός του, προκειμένου

να παράσχει διευκρινίσεις σχετικά με τη συνεργασία τους. Στη δηλωθείσα δε διεύθυνση κατοικίας του, σύμφωνα με τους ενοίκους, δεν υπήρξε στο κτίριο ένοικος με τα στοιχεία του ενδιαφερόμενου. Από το ηλεκτρονικό δε προφίλ του ..... μέσω του συστήματος eIenxis διαπιστώθηκε ότι, πρόκειται για επαγγελματία με επανέναρξη 1/4/2015 αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ΙΒ ΑΘΗΝΩΝ. Ως κύρια δραστηριότητα δηλώνει «Άλλες κατασκευαστικές εργασίες ολοκλήρωσης και τελειώματος». Επίσης διαπιστώθηκε ότι δεν είναι συνεπής ως προς τις φορολογικές του υποχρεώσεις, εφόσον δεν υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος από το φορολογικό έτος 2015 μέχρι και σήμερα (και ως εκ τούτου δεν δηλώθηκαν και τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες), καθώς και περιοδικές Δηλώσεις ΦΠΑ από τη φορολογική περίοδο 1/10/2017 έως και σήμερα.

Επιπροσθέτως σημειώνεται ότι, ο ως άνω αναφερόμενος είχε διοριστεί με ειδικό πληρεξούσιο, ως αντιπρόσωπος και αντίκλητος της εκδότριας εταιρίας, στον οποίο είχε δοθεί ειδική εντολή και πληρεξουσιότητα να διενεργεί συγκεκριμένες συναλλαγές σε τραπεζικό λογαριασμό της εταιρίας. Από τα παραπάνω δημιουργούνται υπόνοιες στον έλεγχο ως προς τον πραγματικό ρόλο του στη συνεργασία του με την εκδότρια οντότητα και η πρόσληψη του από την εκδότρια με την ιδιότητα του υπαλλήλου έγινε με σκοπό την παραπλάνηση της Διοικητικής Αρχής.

➤ Η εκδότρια είναι ασυνεπής ως προς τις φορολογικές της υποχρεώσεις ήτοι:

- Υποβλήθηκε η Δήλωση εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 με δηλωθέντα ανακριβή και ανύπαρκτα δεδομένα ως προς το σκέλος των αγορών, μεθοδευμένα κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην προκύπτουν κέρδη, αλλά ζημίες και κατά επέκταση να μη προκύπτει για καταβολή φόρος εισοδήματος .
- Για τα μετέπειτα φορολογικά έτη ουδέποτε υποβλήθηκαν Δηλώσεις εισοδήματος, όπως είχε υποχρέωση.
- Δεν υποβλήθηκαν περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από τη φορολογική περίοδο 1/7/2016 και μετά.
- Επισημαίνεται ότι για τη φορολογική περίοδο από 14/10/2015 έως 30/06/2016 υποβλήθηκαν περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ με ανακριβή και ανύπαρκτα δεδομένα ως προς το σκέλος των εισροών - αγορών κατά τρόπο ώστε να μην προκύπτει φόρος για καταβολή.
- Για τα μετέπειτα φορολογικά έτη ουδέποτε υποβλήθηκαν περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, όπως είχε υποχρέωση.
- Δεν υποβλήθηκαν οι συγκεντρωτικές συναλλαγές πελατών –προμηθευτών – ΜΥΦ για το φορολογικό έτος έναρξης και μετά (ημερομηνία έναρξης 14/10/2015).

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις ήταν, κατά τις επίδικες χρήσεις, φορολογικώς μεν υπαρκτές, υπό την έννοια ότι διέθεταν Α.Φ.Μ. και είχαν προβεί σε δήλωση έναρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτες, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς δεν διέθεταν

ούτε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε τις αγορές, ώστε να παρέχουν τα φαρμακευτικά προϊόντα που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες συναλλαγές.

**Επειδή** περαιτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας προέβη σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις όπου διαπιστώθηκε η έκδοση μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων για τους εξής λόγους :

➤ Η προσφεύγουσα επιχείρηση, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, πραγματοποίησε συνολικές πωλήσεις εμπορευμάτων ύψους **5.712.533,33 €**, καθώς και έσοδα από παροχή υπηρεσιών, ύψους **134.474,85 €**.

Από τις ανωτέρω διαπιστώσεις για τις εκδότριες εταιρίες καθίσταται σαφές ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν διέθετε τις ανάλογες αγορές, προκειμένου να προβεί στον εν λόγω όγκο πωλήσεων (τόσο σε αξία όσο και ποσότητα). Επίσης δεν είχε τη δυνατότητα να παράσχει τέτοιο ύψος υπηρεσιών, καθώς αυτές ήταν σχετιζόμενες με τις πωλήσεις εμπορευμάτων και όπως αναγράφεται στα εκδοθέντα Τ.Π.Υ. αυτές παρασχέθηκαν (χρεώθηκαν στους πελάτες) για τη διαλογή και την ειδική συσκευασία των πωληθέντων εμπορευμάτων.

Η καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση στο έτος 2016 ανέρχεται σε 4.617.993,54 ευρώ, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα.

| ΕΚΔΟΤΗΣ                   | ΛΗΦΘΕΝΤΑ<br>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ<br>ΣΤΟΙΧΕΙΑ | ΚΑΘΑΡΗ<br>ΑΞΙΑ      | Φ.Π.Α             | ΣΥΝΟΛΙΚΗ<br>ΑΞΙΑ    |
|---------------------------|------------------------------------|---------------------|-------------------|---------------------|
| ..... με<br>Α.Φ.Μ.: ..... | 52                                 | 2.802.945,36        | 168.183,08        | 2.971.128,44        |
| .....<br>με Α.Φ.Μ.: ..... | 48                                 | 1.815.048,18        | 108.946,13        | 1.923.994,31        |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>             | <b>100</b>                         | <b>4.617.993,54</b> | <b>277.129,21</b> | <b>4.895.122,75</b> |

Η απογραφή αποθεμάτων (εμπορευμάτων) κατά την έναρξη της περιόδου ήτοι την 01/01/2016, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης, εμφανίζει υπόλοιπο, ήτοι ποσό 67.753,92 €. Η απογραφή αποθεμάτων (εμπορευμάτων) κατά την λήξη της περιόδου ήτοι στις 31/12/2016, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της, εμφανίζει υπόλοιπο, ήτοι ποσό 63.775,01 €.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά την περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 διέθετε εμπορεύματα προς πώληση, η αξία των οποίων διαμορφώνεται ως εξής:

Αξία εμπορευμάτων έναρξης: 67.753,92€

Πλέον αξία αγορών τρέχουσας περιόδου: 5.595.672,03€

Μείον αξία απογραφής λήξης: - 63.775,01€

Μείον αξία μη πραγματοποιηθέντων αγορών (εικονικών): - 4.617.993,54 €

**Αξία εμπορευμάτων προς διάθεση (πώληση): 981.496,42 €**

Η καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση στο φορολογικό έτος 2017 ανέρχεται σε 3.095.529,70 €, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα.

| ΕΚΔΟΤΗΣ                   | ΛΗΦΘΕΝΤΑ<br>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ<br>ΣΤΟΙΧΕΙΑ | ΚΑΘΑΡΗ<br>ΑΞΙΑ      | Φ.Π.Α             | ΣΥΝΟΛΙΚΗ<br>ΑΞΙΑ    |
|---------------------------|------------------------------------|---------------------|-------------------|---------------------|
| ..... με<br>Α.Φ.Μ.: ..... | 30                                 | 3.095.529,70        | 185.786,86        | 3.281.316,56        |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>             | <b>30</b>                          | <b>3.095.529,70</b> | <b>185.786,86</b> | <b>3.281.316,56</b> |

Η απογραφή αποθεμάτων (εμπορευμάτων) κατά την έναρξη της περιόδου, ήτοι την 01/01/2017, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της, εμφανίζει υπόλοιπο, ήτοι ποσό 63.775,01 €. Η απογραφή αποθεμάτων (εμπορευμάτων) κατά την λήξη της περιόδου ήτοι στις 31/12/2017, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης, εμφανίζει υπόλοιπο, ήτοι ποσό 123.967,37 €.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά την περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 διέθετε εμπορεύματα προς πώληση η αξία των οποίων διαμορφώνεται ως εξής:

Αξία εμπορευμάτων έναρξης: 63.775,01 €

Πλέον αξία αγορών τρέχουσας περιόδου: 3.425.891,31 €

Μείον αξία απογραφής λήξης: - 123.967,37 €

Μείον αξία μη πραγματοποιηθέντων αγορών (εικονικών): - 3.095.529,70 €

**Αξία εμπορευμάτων προς διάθεση (πώληση): 270.169,25 €**

Ο έλεγχος έχοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, καθώς και:

► Το γεγονός ότι αρκετά από τα φαρμακευτικά προϊόντα χρήζουν αποθήκευσης σε ψυκτικούς χώρους, τους οποίους όμως δεν διέθετε η ελεγχόμενη επιχείρηση.

Κατά την ημέρα του ελέγχου, ήτοι στις 06/10/2020, στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης δε διαπιστώθηκε η ύπαρξη ψυγείων και καταψυκτών. Για τα δε ψυγεία και τους καταψύκτες που αναφέρονται στο τηρούμενο μητρώο παγίων κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη:

α) εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία από την προμηθεύτρια εταιρία ..... τα οποία κρίθηκαν εικονικά, το έτος 2020 για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους,

β) ενώ τα υπόλοιπα με προμηθεύτριες εταιρίες τις: ....., ..... Ο.Ε., ..... και ..... ΟΕ είναι μικρής χωρητικότητας και δεν θα μπορούσαν να αποθηκεύσουν τον δηλούμενο όγκο αγορών, πολλώ δε μάλλον που μερικά (από προμηθευτές ..... και ..... ΟΕ) αγοράστηκαν στις 19/09/2016 και 20/09/2016.

► Το γεγονός ότι ο εμφανιζόμενος όγκος πωλήσεων, καθώς και η μεταφορά των προϊόντων απαιτεί πολλά μεταφορικά μέσα, κατάλληλα διαμορφωμένα, τα οποία δεν διέθετε η προσφεύγουσα.

Κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, όπως προκύπτει από τα Πληροφορικά Συστήματα Elenxis και Taxis, η προσφεύγουσα επιχείρηση διέθετε ένα μοναδικό επαγγελματικό όχημα με μικτό βάρος 2.020 (χωρίς εγκατάσταση ψυκτικού θαλάμου) κι ως εκ τούτου εγείρονται ερωτήματα όσον αφορά στη διενέργεια του όγκου των αποστολών - μεταφορών με τη ροή που εμφανίζει η έκδοση των παραστατικών διακίνησης- πώλησης.

Εξάλλου ένα σημαντικό στοιχείο που συνηγορεί στην εικονικότητα των συναλλαγών (πωλήσεων) είναι και το γεγονός ότι από τα παραστατικά πωλήσεων που εκδόθηκαν προς πελάτες της Αττικής και Ξάνθης δεν αποδεικνύεται το μέσο μεταφοράς, καθώς στο σώμα των εκδοθέντων παραστατικών διακίνησης - πώλησης δεν αναγράφεται κανένα μέσο. Σε όλα τα παραπάνω στοιχεία αναγράφεται ως τρόπος μεταφοράς, «COYRIER».

► Το γεγονός ότι η συναλλακτική δραστηριότητα που εμφανίζει η προσφεύγουσα, προαπαιτούσε αρκετό και εξειδικευμένο προσωπικό, προκειμένου να τη διεκπεραιώσει, το οποίο δεν διέθετε. Από την επισκόπηση στα Πληροφοριακά Συστήματα Elenxis και Taxis διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα φέρεται να απασχόλησε προσωπικό, ήτοι επτά (7) υπαλλήλους. Αναλυτικότερα:

1) Ο ..... - Α.Φ.Μ. .... με δηλωθείσες ακαθάριστες αποδοχές 1.320,57 €, ήταν κάτοικος Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης (απασχολήθηκε μόνο κατά τον μήνα Ιανουάριο του 2016).

2) Ο ..... - Α.Φ.Μ. .... (ανιψιός πιθανότατα του διαχειριστή ..... ) με δηλωθείσες ακαθάριστες αμοιβές 10.437,50 €, ήταν κάτοικος Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης.

3) Ο ..... - Α.Φ.Μ. .... με δηλωθείσες ακαθάριστες αμοιβές 1.932,29 €, ήταν κάτοικος Αθήνας και μισθωτός σε επιχείρηση (φαρμακείο) με έδρα την Αθήνα με δηλωθείσες ακαθάριστες αμοιβές 19.772,77 €.

4) Ο ..... - Α.Φ.Μ. .... με δηλωθείσες ακαθάριστες αμοιβές 10.437,50 €, ήταν κάτοικος Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης.

5) ο ..... - Α.Φ.Μ. .... με δηλωθείσες ακαθάριστες αμοιβές 5.340,84 €, ήταν κάτοικος Χολαργού Αττικής.

6) Ο ..... - Α.Φ.Μ. .... με δηλωθείσες ακαθάριστες αμοιβές 11.778,63 €.

7) Η ..... - Α.Φ.Μ. .... με δηλωθείσες ακαθάριστες αμοιβές 8.936,71 €.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η προσφεύγουσα είναι μερικώς εικονικά, τόσο ως προς την ποσότητα, όσο και ως προς την αξία.

**Επειδή**, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).

**Επειδή**, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει με την ενδικοφανή προσφυγή της, πολυσέλιδο παράρτημα, στο οποίο καταγράφονται σε καταστάσεις και ημερολογιακά οι αγορές και οι πωλήσεις της υπό κρίση φορολογικής περιόδου, ο τρόπος μεταφοράς των προϊόντων και οι εξοφλήσεις των τιμολογίων, τα οποία στοιχεία αντλήθηκαν από τα λογιστικά της αρχεία. Τα εν λόγω στοιχεία ήταν σε γνώση του ελέγχου, καθώς προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα. Ωστόσο, η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων αποδείχτηκε, τόσο από τα πορίσματα των ελέγχων τρίτων και διαφορετικών υπηρεσιών (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, Δ.Ο.Υ. Λάρισας), όσο και από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και ως εκ τούτου το συγκεκριμένο παράρτημα και χωρίς την προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων δεν δύναται να μεταβάλλει την κρίση αυτή.

**Επειδή** οι από 27/6/2022 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Ε.Λ.Π., φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα περί της εικονικότητας, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο και ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ανωτέρω δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

#### **Ως προς τις λογιστικές διαφορές**

**Επειδή**, στο άρθρο 21§1 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.....».

**Επειδή**, στο άρθρο **22 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 συνήθεις 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**, στο άρθρο **23 του Ν. 4172/2013**, 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)... δ)... ε)... στ)... ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστές ως Φ.Π.Α. εισροών, η)... θ)... ι) ... ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής, ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1113/2015**: «Γενικά: Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα



ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών..... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.....3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες». 1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23 του Ν. 4172/2013](#) καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των

φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν: ....

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις [ΠΟΛ.1216/2014](#) και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίου μας. ....

**ζ) Οι φόροι -τέλη. Ειδικότερα (περιοριστικά):**

**αα) ο φόρος εισοδήματος,**

**ββ) το τέλος επιτηδεύματος,**

**γγ) οι έκτακτες εισφορές, που επιβάλλονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.**

**δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α. ...**

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι φόροι που δεν εκπίπτουν απαριθμούνται περιοριστικά στις υπόψη υποπεριπτώσεις και κατά συνέπεια, λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται σε αυτές εκπίπτουν (π.χ. ΕΝΦΙΑ, τέλη κυκλοφορίας, **τέλη χαρτοσήμου**, ανταποδοτικά τέλη υπέρ Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, κ.λπ.). Οι ανωτέρω φόροι - τέλη εκπίπτουν κατά το χρόνο που καταβάλλονται. Εξαιρέση αποτελούν τα τέλη κυκλοφορίας τα οποία προκαταβάλλονται και κατά συνέπεια εκπίπτουν το επόμενο φορολογικό έτος, δηλαδή το έτος που αφορούν, καθώς και τα τέλη διαφήμισης, τα οποία εκπίπτουν κατά το χρόνο που αφορούν, με τις προϋποθέσεις που αναφέρονται κατωτέρω.

**ια) Οι δαπάνες ψυχαγωγίας.** Εξαιρούνται δαπάνες ψυχαγωγίας που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων που έχουν ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας, οι οποίες δικαιούνται να εκπέσουν το σύνολο των υπόψη δαπανών.»

**Επειδή** ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας διαπίστωσε λογιστικές διαφορές στα κρινόμενα φορολογικά έτη όπως αποτυπώνονται συγκεντρωτικά στον ακόλουθο πίνακα.

| ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ       |              |              |
|--------------------------------------------------|--------------|--------------|
| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ                                   | 2016         | 2017         |
| <b>Λογιστικές Διαφορές άρθρου 22 ν.4172/2013</b> |              |              |
| - Εικονικά φορολογικά στοιχεία                   | 4.617.993,54 | 3.095.529,70 |

|                                                   |                     |                     |
|---------------------------------------------------|---------------------|---------------------|
| <b>ΣΥΝΟΛΟ (1)</b>                                 | <b>4.617.993,54</b> | <b>3.095.529,70</b> |
| <b>Λογιστικές Διαφορές άρθρου 23 ν.4172/2013</b>  |                     |                     |
| - Συναλλαγές > 500 ευρώ                           | 825.666,77          | 256.131,76          |
| - Φόροι/Τέλη                                      | 194,40              | 178,20              |
| - Δαπάνες ψυχαγωγίας                              | 11.093,75           | 9.610,07            |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ (2)</b>                                 | <b>836.954,92</b>   | <b>265.920,03</b>   |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (1)+(2)</b> | <b>5.454.948,46</b> | <b>3.361.449,73</b> |

**Επειδή** ο έλεγχος ορθώς δεν αναγνώρισε αγορές αξίας άνω των 500 € που η τμηματική ή η ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, κατ' εφαρμογή της διάταξης της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 23 του Ν.4172/2013. Επίσης ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν οι δαπάνες ψυχαγωγίας ύψους 11.093,75 € για το έτος 2016 και 9.610,07 € για το έτος 2017, κατ' εφαρμογή της διάταξης της περίπτωσης ια' της παρ. 1 του άρθρου 23 του Ν.4174/2013, καθώς δεν αποδεικνύεται ότι πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

**Επειδή** περαιτέρω, ο έλεγχος δε αναγνώρισε για έκπτωση το ποσό 194,40 € για το έτος 2016 και το ποσό 178,20 € για το έτος 2017, διότι αφορούν σε τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων. Ωστόσο από τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την ΠΟΛ1213/2015 σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη εκπιπτόμενες δαπάνες των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013, οι φόροι και τα τέλη που δεν εκπίπτουν ως δαπάνες ορίζονται περιοριστικά, ήτοι ο φόρος εισοδήματος, το τέλος επιτηδεύματος, οι έκτακτες εισφορές, που επιβάλλονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα και ο Φ.Π.Α. και δεν περιλαμβάνονται τα τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για αυθαίρετης και ανατιπολόγητης απόρριψης της εν λόγω δαπάνης γίνεται δεκτός και οι με αριθμό .... και ...../27 -6-2022 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και 2017 αντίστοιχα, θα πρέπει να τροποποιηθούν. Ως εκ τούτου οι λογιστικές διαφορές διαμορφώνονται ως ακολούθως :

| <b>ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ</b> |              |              |
|---------------------------------------------------|--------------|--------------|
| <b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ</b>                             | <b>2016</b>  | <b>2017</b>  |
| <b>Λογιστικές Διαφορές άρθρου 22 ν.4172/2013</b>  |              |              |
| - Εικονικά φορολογικά στοιχεία                    | 4.617.993,54 | 3.095.529,70 |

|                                                   |                     |                     |
|---------------------------------------------------|---------------------|---------------------|
| <b>ΣΥΝΟΛΟ (1)</b>                                 | <b>4.617.993,54</b> | <b>3.095.529,70</b> |
| <b>Λογιστικές Διαφορές άρθρου 23 ν.4172/2013</b>  |                     |                     |
| - Συναλλαγές > 500 ευρώ                           | 825.666,77          | 256.131,76          |
| - Δαπάνες ψυχαγωγίας                              | 11.093,75           | 9.610,07            |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ (2)</b>                                 | <b>836.760,52</b>   | <b>265.741,83</b>   |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (1)+(2)</b> | <b>5.454.754,06</b> | <b>3.361.271,53</b> |

## **ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ**

### **Φορολογικό Έτος 2016**

#### **Ακαθάριστα έσοδα**

| <b>ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ</b>                  |                     |
|------------------------------------------|---------------------|
| Δηλωθέντα Ακαθάριστα                     | 5.847.008,18        |
| Πλέον αποκρυβέντα έσοδα                  | 0,00                |
| <b>Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου</b> | <b>5.847.008,18</b> |

#### **Αποτελέσματα**

|                                         |                     |
|-----------------------------------------|---------------------|
| Κέρδη χρήσης                            | 76.249,28           |
| Πλέον Αποκρυβέντα Έσοδα                 | 0,00                |
| Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν | 2.137,38            |
| Πλέον λογιστικές διαφορές απόφασης      | 5.454.754,06        |
| <b>Σύνολο κερδών λογιστικού ελέγχου</b> | <b>5.533.140,72</b> |

### **Φορολογικό Έτος 2017**

#### **Ακαθάριστα έσοδα**

| <b>ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ</b>                  |                     |
|------------------------------------------|---------------------|
| Δηλωθέντα Ακαθάριστα                     | 3.500.146,05        |
| Πλέον αποκρυβέντα έσοδα                  | 0,00                |
| <b>Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου</b> | <b>3.500.146,05</b> |

### Αποτελέσματα

|                                                     |                     |
|-----------------------------------------------------|---------------------|
| Ζημίες χρήσης                                       | 19.798,32           |
| Πλέον προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.-Φ.Β. | 1.446,67            |
| Πλέον Αποκρυβέντα έσοδα                             | 0,00                |
| Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν             | 2.781,83            |
| Πλέον λογιστικές διαφορές απόφασης                  | 3.361. 271,53       |
| <b>Σύνολο κερδών λογιστικού ελέγχου</b>             | <b>3.345.701,71</b> |

Οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος τροποποιούνται ως εξής :

1) Η με αριθμό ...../27 -6-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                              |                | ΒΑΣΕΙ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ | ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ    | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ<br>ΠΑΡΟΥΣΑΣ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ -<br>ΔΗΛΩΣΗΣ |
|------------------------------------------------------|----------------|------------------|---------------------|-----------------------------------|----------------------------------|
| Φορολογητέα κέρδη                                    |                | 78.386,66        | 5.533.335,12        | 5.533.140,72                      | 5.454.754,06                     |
| Ζημία                                                |                |                  |                     |                                   |                                  |
| Αναλογούν φόρος                                      |                | 22.732,13        | 1.604.667,18        | 1.604.610,81                      | 1.581.878,68                     |
| Φόρος που προκαταβλήθηκε                             |                | 3.352,68         | 3.352,68            | 3.352,68                          |                                  |
| Φόρος                                                | Πιστωτικό ποσό |                  |                     |                                   | 1.581.878,68                     |
|                                                      | Χρεωστικό ποσό | 19.379,45        | 1.601.314,50        | 1.601.258,13                      |                                  |
| Προκαταβολή φόρου                                    |                | 11.366,07        | 11.366,07           | 11.366,07                         |                                  |
| Τέλος επιτηδεύματος                                  |                | 800,00           | 800,00              | 800,00                            |                                  |
| Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η<br>επιστροφή του   |                |                  |                     |                                   |                                  |
| Πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω<br>ανακρίβειας (50%) |                |                  | 790.967,53          | 790.939,34                        | 790.939,34                       |
| <b>Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση</b>                   |                | <b>31.545,52</b> | <b>2.404.448,10</b> | <b>2.404.363,54</b>               | <b>2.372.818,02</b>              |

2) Η με αριθμό ...../27 -6-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                              |                | ΒΑΣΕΙ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ | ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ    | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ<br>ΠΑΡΟΥΣΑΣ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ -<br>ΔΗΛΩΣΗΣ |
|------------------------------------------------------|----------------|------------------|---------------------|-----------------------------------|----------------------------------|
| Φορολογητέα κέρδη                                    |                |                  | 3.345.879,91        | 3.345.701,71                      | 3.345.701,71                     |
| Ζημία                                                |                | 15.569,82        |                     |                                   |                                  |
| Αναλογούν φόρος                                      |                | 0,00             | 970.305,17          | 970.253,50                        | 970.253,50                       |
| Φόρος που προκαταβλήθηκε                             |                | 11.366,07        | 11.366,07           | 11.366,07                         |                                  |
| Φόρος                                                | Πιστωτικό ποσό | 11.366,07        |                     |                                   | 970,253,50                       |
|                                                      | Χρεωστικό ποσό |                  | 958.939,10          | 958.887,43                        |                                  |
| Προκαταβολή φόρου                                    |                |                  |                     |                                   |                                  |
| Τέλος επιτηδεύματος                                  |                | 800,00           | 800,00              | 800,00                            |                                  |
| Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η<br>επιστροφή του   |                |                  |                     |                                   |                                  |
| Πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω<br>ανακρίβειας (50%) |                |                  | 485.152,59          | 485.126,75                        | 485.126,75                       |
| Ποσό που επιστράφηκε                                 |                |                  | 10.566,07           | 10.566,07                         |                                  |
| <b>Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση</b>                   |                |                  | <b>1.455.457,76</b> | <b>1.455.380,25</b>               | <b>1.455.380,25</b>              |
| <b>Σύνολο φόρου για επιστροφή</b>                    |                | <b>10.566,07</b> |                     |                                   |                                  |

**Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί αυθαίρετης αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων και κερδών της επιχείρησης**

**Επειδή** σύμφωνα με το προαναφερόμενο άρθρο 21§1 του Ν. 4172/2013 ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

**Επειδή** σύμφωνα με τη με αρ .727/2002 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από τη Διοίκηση με την ΠΟΛ 1071/2003 :

«..., όταν έχουν γίνει εγγραφές στα βιβλία του φορολογουμένου (επιτηδευματία) ή στα τιμολόγια ή σε άλλα έγγραφα που έχουν εκδώσει τρίτα πρόσωπα, καθώς επίσης και όταν ο φορολογούμενος (επιτηδευματίας) έχει εκδώσει από τα οικεία στελέχη στοιχεία, στα οποία στηρίχθηκαν εγγραφές και σύμφωνα με τις εγγραφές αυτές φέρεται ως συναλλασσόμενος, ο οποίος κατά το φαινόμενο μόνο συναλλάχθηκε (εικονικός), τότε υπέχει φορολογική υποχρέωση τόσον ο επιτηδευματίας, ο οποίος κατά το φαινόμενο μόνο (εικονικός) εμφανίζεται με βάση τις εγγραφές ή τα στοιχεία αυτά ότι ασκεί βιομηχανική ή βιοτεχνική επιχείρηση και πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα από την πώληση και γενικά τη διάθεση των προϊόντων της επιχείρησης του, όσο και ο υποκρυπτόμενος επιτηδευματίας, ο οποίος πράγματι ασκεί τη σχετική επιχείρηση και απέκτησε ακαθάριστα έσοδα από την πώληση και γενικά τη διάθεση των προϊόντων αυτών. (ΣτΕ 3445- [3446/2000](#) 5μελούς, 4546, 4548/2001/7λούς/ CONTRA ΣτΕ 3705-3707/83, 3738/83, 5008/95 με τις οποίες εγένετο δεκτόν ότι φορολογικώς

υπόχρεος είναι μόνο ο πράγματι αποκτών εισόδημα). Τούτ' αυτό ισχύει και επί επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών αφού και σ' αυτές τις επιχειρήσεις είναι νοητή η συνύπαρξη πραγματικού και εικονικού επιτηδευματία.

**III.** Συνακόλουθα εφ' όσον ο φορολογούμενος (εικονικός φερόμενος ως επιτηδευματίας η έχων πράγματι συναλλαγές και εκδίδων εικονικά στοιχεία πωλήσεως ή παροχής υπηρεσιών) δεν υπέβαλε φορολογική δήλωση ή δεν συμπεριέλαβε τα σχετικά εισοδήματα στις δηλώσεις του, θα ληφθούν υπ' όψη και θα υπαχθούν σε φόρο εισοδήματος (μέσω των οικείων καταλογιστικών πράξεων) η συνολική αξία των εκδοθέντων εικονικών στοιχείων και όχι μόνον η αμοιβή για την έκδοση των εικονικών στοιχείων. Σ' αυτόν τον προσδιορισμό θα ληφθούν υπ' όψη και τα εκ των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων προκύπτοντα αποτελέσματα (ακόμη και του τρίτου επιτηδευματία) και το σύνολο της αξίας των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.»

**Επειδή** επομένως, με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος ορθώς, και όχι αυθαίρετα όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των κρινόμενων φορολογικών ετών, έλαβε υπόψη του τα ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης, από τα οποία αφαίρεσε τις διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές, οι οποίες περιλαμβάνουν και τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός ότι θα έπρεπε να αφαιρεθεί από τα ακαθάριστα έσοδα η αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων που ο έλεγχος θεωρεί ότι εξέδωσε η προσφεύγουσα, τυγχάνει απορριπτέος ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 10/8/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία “.....”, ΑΦΜ ..... και την **τροποποίηση** των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :**

1) Η με αριθμό ...../27 -6-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

| ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ         | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. |
|-----------------------|---------------------------|
| <b>2.372.902,58 €</b> | <b>2.372.818,02 €</b>     |

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

2) Η με αριθμό ...../27 -6-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

| ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ         | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. |
|-----------------------|---------------------------|
| <b>1.455.457,76 €</b> | <b>1.455.380,25 €</b>     |

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ  
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**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.