



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 20/10/2023

Αριθμός απόφασης: 899

**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 υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 01/06/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου 4651 ενδικοφανή προσφυγή :
- α) της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που έδρευε στη, επί της οδού και
- β) τουμε ΑΦΜ, διαχειριστή της ως άνω εταιρείας, κατοίκου, επί της οδού αρ., T.K., κατά της με αριθμό **...../1/18-04-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της με αριθμό **..../18-04-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017 και της με αριθμό **..../18-04-2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 01/06/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου 4651 ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και τουμε ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό **...../1/18-04-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, μειώθηκε η ζημία του οικείου φορολογικού έτους στο ποσό 99.643,68 € έναντι του αρχικού ποσού ύψους 106.643,687 €.
2. Με την με αριθμό **..../18-04-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ύψους 1.680,00 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ύψους 840,00 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.520,00 €**.
3. Με την με αριθμό **..../18-04-2023** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **250,00 €**, λόγω μη ανταπόκρισης στο με αρ. πρωτ. **...../08-12-2022** αίτημα παροχής πληροφοριών για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων φορολογικού έτους 2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1δ' του Κ.Φ.Δ., που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2γ' του ίδιου νόμου.

Δυνάμει της με αριθμό/08-11-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος Ε.Λ.Π., φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2017 στην προσφεύγουσα επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες που παρέχονται από καφέ μπαρ» και δευτερεύουσα «Εμπόριο ηλεκτρονικών υπολογιστών». Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ./04-07-2022 Δελτίο Πληροφοριών με την επισυναπτόμενη σε αυτό Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οποία μετά από φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «..... - ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για εικονική επιχείρηση και κατά τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018 εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Μεταξύ των ληπτών είναι και η προσφεύγουσα επιχείρηση, η οποία, στο φορολογικό έτος 2017, έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 7.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.680,00 €.

Στα πλαίσια του ελέγχου, κοινοποιήθηκε την 08/12/2022 μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση στην προσφεύγουσα, η με αριθ. πρωτ./2022 Πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., με την οποία ζητήθηκε η προσκόμιση του τηρούμενου βιβλίου φορολογικού έτους 2017 και το ληφθέν φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:..... Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση και εκδόθηκε σε βάρος της το προσβαλλόμενο πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ..

Στη συνέχεια, ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, αξιοποιώντας τις ελεγκτικές διαπιστώσεις της πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης αποδέχτηκε το πόρισμα αυτής, ότι δηλαδή το επίμαχο φορολογικό στοιχείο που έλαβε η προσφεύγουσα από την νομική οντότητα «.....» με ΑΦΜ:..... είναι εικονικό και προέβη στον επαναπροσδιορισμό των αποτελεσμάτων του οικείου έτους. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος, επαναπροσδιόρισε τα οικονομικά αποτελέσματα της ελεγχόμενης χρήσης, αφαιρώντας την καθαρή αξία του εικονικού φορολογικού στοιχείου ποσού 7.000,00 ευρώ από τις δαπάνες, μειώνοντας παράλληλα τη ζημία του οικείου έτους κατά το ποσό αυτό. Επίσης, ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α., αφαίρεσε την αξία του εικονικού φορολογικού στοιχείου από τις φορολογητέες εισροές και το φόρο εισροών, καθώς αφορά σε δαπάνη με μη νόμιμο φορολογικό στοιχείο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν.2859/2000.

Ακολούθως, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ. .../15-02-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προ ακρόαση του άρθρου 28 και 62 του Κ.Φ.Δ. με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου και προστίμου, επί του οποίου η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση, των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

A. Η επίμαχη συναλλαγή είναι πραγματική.

B. Επικουρικώς, εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη

Γ. Ως καλόπιστη λήπτρια η α'εξ ημών δικαιούται να αναγνωριστεί προς έκπτωση η σχετική δαπάνη, καθώς ο ΦΠΑ των τιμολογίων από το φόρο εκροών.

Ως προς τον πρώτο λόγο προσφυγής

Επειδή, με το άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «....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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα 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 στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

“Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά

αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. «...Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ...».

Επειδή, στο άρθρο 64 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου

συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 23/12/2022 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης της σχετικής παράβασης.

Επειδή, επιπλέον, με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά της νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης της είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως της 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 της αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για την επιχείρηση/εκδότη «..... - ΑΦΜ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από 18/04/2023 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Συγκεκριμένα :

➤ Οο οποίος εμφανίζεται κατά τα ελεγχόμενα έτη 2016 έως 2018, ως διαχειριστής και μοναδικός εταίρος της εκδότριας, ουδέποτε άσκησε ή ήταν σε θέση να ασκήσει τη διοίκηση αυτής, καθώς και να παρέχει τις υποτιθέμενες υπηρεσίες ως ανάδοχος έργου, διότι κατά την επίμαχη χρονική περίοδο, ο

- παρουσιάζεται ως επιχειρηματίας και κυρίως ως μοναδικός εκπρόσωπος και εταίρος, διοικώντας ταυτόχρονα έξι επιχειρήσεις που αποδίδουν κέρδη (περίπου 1,2 εκ. ευρώ), εκ των οποίων μόνο η μία έχει έδρα στο Ν. Θεσσαλονίκης, ενώ παράλληλα δηλώνει ότι όλες οι εργασίες που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εκδότρια πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο, με γνώσεις που απέκτησε εμπειρικά.
 - εργάζεται ως Ιδιωτικός Υπάλληλος (μισθωτός) πλήρους απασχόλησης, με καθήκοντα SECURITY, εντός του Ν. Θεσσαλονίκης, λαμβάνοντας ως αμοιβή το βασικό μισθό που προβλέπεται.
- Η εκδότρια οντότητα από την έναρξη της, συνέταξε το από 17/10/2016 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης για το ακίνητο (ισόγειο κατάστημα, συνολικής επιφάνειας 29,60 τ.μ) επί της οδού, στις, προκειμένου να παρουσιάζεται συναλλακτικά υπαρκτή, όμως ουδέποτε έχει ασκήσει κάποιου είδους επαγγελματική δραστηριότητα, όπως προέκυψε από:
- Σχετικές μαρτυρίες των εκμισθωτών του ακινήτου, όπου δηλώθηκε ότι δεν τους δόθηκε ποτέ η εντύπωση ότι ασκούσαν οποιαδήποτε δραστηριότητα από την έναρξη της μίσθωσης του χώρου, ενώ ο ίδιος ο διαχειριστής και μοναδικός εταίρος της εκδότριας,δήλωσε άγνοια για την ύπαρξη της επιχείρησής του προς αυτούς (εκμισθωτές).
 - Από τον επιτόπιο έλεγχο - αυτοψία της ως άνω δηλωθείσας έδρας όπου διαπιστώθηκαν τα εξής:
 - α) η ύπαρξη ενός κλειστού καταστήματος.
 - β) στην πρόσοψη του καταστήματος υπήρχε μια αναρτημένη πινακίδα με τίτλο άσχετο ως προς το είδος της δηλωθείσας δραστηριότητας της ελεγχόμενης καθώς και το είδος του νομικού προσώπου, αλλά και τον διακριτικό τίτλο αυτής, αποσκοπώντας σε παραπλανητικές και αναληθείς πληροφορίες, γεγονός που δεν συνάδει με τη σύνομη επαγγελματική τακτική
 - γ) δεν υπήρχε αναρτημένο οποιοδήποτε διακριτικό στοιχείο της εκδότριας οντότητας.
 - Η εκδότρια οντότητα δεν διαθέτει οποιοδήποτε άλλο αποθηκευτικό χώρο πέραν του δηλωθέντος καταστήματος συνολικής επιφάνειας 29,60 τ.μ. και επομένως στερείται παντελώς της δυνατότητας αποθήκευσης εμπορευμάτων (κατά το έτος 2016 συνολικό ύψους αγορών 409.547,20€)
 - Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών –προμηθευτών του αρ.14, του Κ.Φ.Δ. (τόσο της εκδότριας όσο και των αντισυμβαλλομένων επιχειρήσεων) για όλα τα ελεγχόμενα έτη διαπιστώνεται ότι δεν έχει πραγματοποιήσει καμία δαπάνη σχετικά με εταιρείες ύδρευσης, ηλεκτρικής ενέργειας ή τηλεφωνίας (λογαριασμοί ρεύματος, νερού, σταθερής τηλεφωνίας κτλ.) που να σχετίζεται με τη δηλωθείσα επαγγελματική της εγκατάσταση, γεγονός που δε συνάδει σε ομοειδείς επιχειρήσεις και ιδίως με μεγάλο όγκο συναλλαγών.
 - Τέλος, σχετικά με τη δηλωθείσα έδρα της εκδότριας, οι καταγραφές της κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος, για όλο το ελεγχόμενο διάστημα ήταν εξαιρετικά χαμηλές, τέτοιες που προδήλως παρέπεμπαν σε ανενεργή επιχείρηση, πόσο μάλλον στην περίπτωση που υποτίθεται ότι

δραστηριοποιούνται στον ίδιο χώρο ταυτόχρονα τρεις επιχειρήσεις (ελεγχόμενη, ,).

➤ Η εκδότρια επιχείρηση, ουδέποτε απασχόλησε εργατοτεχνικό προσωπικό και επιπλέον ουδέποτε ανέθεσε σε τρίτους τις υπηρεσίες που φέρεται ότι παρείχε , στερείται πλήρως τη δυνατότητα εκτέλεσης της πληθώρας των εμπορικών πράξεων που φαίνεται ότι διενήργησε, καθιστώντας αδύνατο το γεγονός στο να είναι σε θέση να ανταπεξέλθει παρέχοντας υπηρεσίες τόσο σημαντικής έκτασης και απαιτητικότητας, όπως αυτές περιγράφονται στα ληφθέντα κατά το δειγματοληπτικό έλεγχο, εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, καθώς και στις αντίστοιχες συμβάσεις εκτέλεσης έργων αυτής. Μολονότι η εκδότρια δεν απασχόλησε εργατοτεχνικό και επιστημονικό προσωπικό, (τεχνίτες, εργάτες, μηχανικούς υπολογιστών κ.λ.π.) φαίνεται -βάσει των εκδοθέντων από την ίδια φορολογικών στοιχείων και από τα ιδιωτικά συμφωνητικά ανάθεσης έργων- να παρέχει σε σημαντική έκταση και αξία υπηρεσίες εξειδικευμένες, που ήρθαν σε γνώση του ελέγχου από τρίτους, όπως:

- εγκαταστάσεις ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων σε επιχειρήσεις και σε βιομηχανικούς χώρους, εγκαταστάσεις συναγερμών, κλειστών συστημάτων παρακολούθησης, τηλεφωνικών κέντρων, κεντρικών κεραιών επίγειων και δορυφορικών καναλιών,
- ηλεκτρολογικές εργασίες σε φωτοβολταϊκά πάρκα,
- ανακτήσεις δεδομένων, επιδιορθώσεις σκληρών δίσκων (εσωτερικών και εξωτερικών), συντηρήσεις δικτύων ηλεκτρονικών υπολογιστών, επισκευές πλακετών σε κλιματιστικά, service ηλεκτρονικών υπολογιστών,
- δημιουργία λογότυπων σε ηλεκτρονική μορφή για προβολή και διαφήμιση επιχειρήσεων στο Internet,
- ολικές ανακαινίσεις πρακτορείων Ο.Π.Α.Π, ξυλουργικές εργασίες όπως τοποθετήσεις βιβλιοθηκών, κατασκευές συναρμολογήσεις και τοποθετήσεις γραφείων, κουζινών, ραφιών και επίπλων γραφείου, επισκευές γκαραζόπορτας,

Η εκτέλεση των παραπάνω εργασιών από την εκδότρια, προϋποθέτει αφενός να διαθέτει την αντίστοιχη τεχνογνωσία με την απασχόληση τεχνικού προσωπικού εξειδικευμένης επαγγελματικής κατάρτισης και αφετέρου κατά την αποδοχή της ανάθεσης του εκάστοτε έργου, να προβαίνει στην υποχρεωτική ελάχιστη καταβολή εισφορών, για την ασφάλιση των τεχνικών και εργατών που επρόκειτο να χρησιμοποιήσει, ενεργώντας έτσι σύννομα με τα οριζόμενα του Κανονισμού Ασφάλισης του ΙΚΑ.

➤ Η εκδότρια επιχείρηση προκειμένου να εμφανίζεται συναλλακτικά υπαρκτή, φαίνεται ότι απασχόλησε προσωπικό (συγκεκριμένα υπαλλήλους γραφείου) ώστε να παρουσιάζει κάποια νομιμοφάνεια στην υποτιθέμενη άσκηση των επαγγελματικών της δραστηριοτήτων. Όπως προέκυψε από τις υποβληθείσες γραπτές δηλώσεις των φερόμενων ως υπαλλήλων της εκδότριας, οι οποίοι φέρονται να έχουν απασχοληθεί περισσότερες από είκοσι (20) ημέρες κατά τα ελεγχόμενα

φορολογικά έτη, καθώς και από τη διενέργεια περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών, ουδέποτε φαίνεται να παρείχαν εξαρτημένη εργασία προς αυτή (εκδότρια) εφόσον διαπιστώθηκε:

- στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου, ότι η φερόμενη ως εργαζόμενη της ελεγχόμενης δήλωσε εγγράφως ότι η εργασιακή σχέση με την εν λόγω επιχείρηση δεν ήταν πραγματική, αλλά εικονική.
- κανένας από τους εργαζόμενους, που φέρονταν ότι απασχολούνταν με το ίδιο αντικείμενο (υπάλληλοι γραφείου, γραμματειακή υποστήριξη) και κατά ένα μεγάλο μέρος τις ίδιες χρονικές περιόδους στην εκδότρια οντότητα, δεν γνώριζαν κάποιον άλλον (εκτός από τον) κατά το διάστημα της άσκησης των φερόμενων καθηκόντων τους, σε ένα εργασιακό χώρο συνολικής επιφάνειας μόλις 29,60 τ.μ (έδρα επί της οδού Ελ. Βενιζέλου 3, στις Σέρρες), στον οποίο συστεγαζόταν και άλλες δύο επιχειρήσεις, (..... & με κοινό εκπρόσωπο και διαχειριστή τον), οι οποίες απασχολούσαν διαφορετικό προσωπικό από αυτό της εκδότριας.
- Ένας εκ των υπαλλήλων της εκδότριας για την χρονική περίοδο από Νοέμβριο του 2016 (έναρξη ελεγχόμενης) έως τον Ιούλιο του 2018 ήταν και ο, ο οποίος είναι ο αδελφός του, διαχειριστή της προμηθευτικής εταιρίας που έχει κριθεί συναλλακτικά ανύπαρκτη (.....)
- Κατά δήλωση του ερωτηθέντος προσωπικού, φαίνεται να μην συνυπήρξαν ποτέ στον ίδιο χώρο (γραφείο), με άλλο υπαλληλικό προσωπικό είτε του εργοδότη τους (.....) είτε των άλλων εταιριών.
- Κατά δήλωση του ερωτηθέντος προσωπικού, η καταβολή της αμοιβής τους γινόταν κυρίως τοις μετρητοίς (κανείς δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία τραπεζών για τη λήψη της αμοιβής τους) και επομένως δεν αποδεικνύεται η πραγματική καταβολή των αμοιβών τους από την ελεγχόμενη.
- Στο πλαίσιο του παράλληλου φορολογικού ελέγχου στη συστεγαζόμενη με την εταιρεία, η φερόμενη ως εργαζόμενη σε αυτή, (με κοινό διαχειριστή τον) κα., δήλωσε γραπτώς ότι δεν γνωρίζει την συγκεκριμένη εταιρία και ούτε έχει εργαστεί ποτέ εκεί.

➤ Στον μοναδικό εταιρικό τραπεζικό λογαριασμό της ΕΘΝΙΚΗΣ τράπεζας με αριθ. λογ. GR..... της εκδότριας, όπως προέκυψε από τον έλεγχο δεν φαίνεται σε καμία από τις αναλήψεις/μεταφορές (χρεώσεις) των λογαριασμών της αυτές να εξοφλούν τις τρέχουσες λειτουργικές δαπάνες (όπως λογ/μούς ρεύματος, νερού, κτλ) ή και υποχρεώσεις προς προμηθευτές αγορών/ εξόδων αυτής, γεγονός που δεν συνάδει με τη συνήθη τακτική μιας υπαρκτής επιχειρηματικής δραστηριότητας κατά την οποία οι υποχρεώσεις (αναλήψεις-χρεώσεις) μιας επιχείρησης γίνεται προς διάφορους πιστωτές – προμηθευτές της και ακόμα περισσότερο, δεν είναι απόλυτα συγχρονισμένες και ισόποσες με τις καταθέσεις στους εταιρικούς της λογαριασμούς.

- Η εκδότρια από την έναρξή της, 2016 έως και το 2018, ουδέποτε πραγματοποίησε αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και εισαγωγές, μη διαθέτοντας έτσι αποθέματα εμπορευμάτων ή αναλώσιμων υλικών, ικανά να αιτιολογήσουν τις υποτιθέμενες πωλήσεις της.
- Η εκδότρια συστηματικά ελάμβανε εικονικά φορολογικά στοιχεία αγορών-δαπανών, προκειμένου να δύναται να εκδίδει εικονικά φορολογικά στοιχεία πωλήσεων και παροχής υπηρεσιών και εκ του λόγου αυτού να καθίσταται ελκυστική στους διάφορους πελάτες της. Από τη λήψη των παραπάνω φορολογικών στοιχείων οι τελευταίοι θα αποκόμιζαν όφελος δια των υπερτιμολογήσεων των δαπανών, μειώνοντας τον προς απόδοση ΦΠΑ και τον προς απόδοση φόρο εισοδήματος.
- Η εκδότρια οντότητα, δεν ανταποκρίθηκε ποτέ στην έγγραφη Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων του ελέγχου, και επομένως δεν προσκόμισε οποιοδήποτε από τα ζητηθέντα Λογιστικά Αρχεία (βιβλία και στοιχεία), αποστερώντας από τον έλεγχο τη δυνατότητα να προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση των βιβλίων και στοιχείων της
- Από τον έλεγχο των φερόμενων ως αγορών/ λήψεων υπηρεσιών της εκδότριας επιχείρησης, διαπιστώθηκε ότι αφορούν εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους.
- Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στους φερόμενους ως πελάτες της εκδότριας που ανταποκρίθηκαν στις επιδοθείσες προσκλήσεις και επιστολές-αιτήματα κατ' αρθρ. 15 Κ.Φ.Δ., οι οποίοι όπως επιβεβαίωσαν με την υποβολή γραπτών δηλώσεών τους στον έλεγχο, γνώριζαν προσωπικά τον μοναδικό διαχειριστή και εταίρο, κ. της εκδότριας, διαπιστώθηκε ότι το είδος των παρεχόμενων τεχνικών εργασιών (εγκαταστάσεις ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων σε επιχειρήσεις και σε βιομηχανικούς χώρους, εγκαταστάσεις συναγερμών, κλειστών συστημάτων παρακολούθησης, τηλεφωνικών κέντρων, κεντρικών κεραιών επίγειων και δορυφορικών καναλιών, ηλεκτρολογικές εργασίες σε φωτοβολταϊκά πάρκα, ανακτήσεις δεδομένων, επιδιορθώσεις σκληρών δίσκων, συντηρήσεις δικτύων ηλεκτρονικών υπολογιστών, επισκευές πλακετών σε κλιματιστικά, service ηλεκτρονικών υπολογιστών, δημιουργία λογότυπων σε ηλεκτρονική μορφή για προβολή και διαφήμιση επιχειρήσεων στο Internet, ολικές ανακαινίσεις πρακτορείων Ο.Π.Α.Π, ξυλουργικές εργασίες όπως τοποθετήσεις βιβλιοθηκών, κατασκευές συναρμολογήσεις και τοποθετήσεις γραφείων, κουζινών, ραφιών και επίπλων γραφείου, επισκευές γκαραζόπορτας, κτλ), καθώς και οι πωλήσεις εμπορευμάτων που αναγράφονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, η εκδότρια στερούνταν της δυνατότητας πραγματοποίησης αυτών, εφόσον **ουδέποτε:**
 - α)**πραγματοποίησε αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και εισαγωγές, που να σχετίζονται με την κύρια δραστηριότητά της, μη διαθέτοντας αποθέματα εμπορευμάτων ή αναλώσιμων υλικών, ικανά να αιτιολογήσουν τις υποτιθέμενες πωλήσεις της, **β)** διέθετε πάγιο εξοπλισμό, **γ)** διέθετε εργατοτεχνικό προσωπικό, **δ)** προέκυψε συνεργασία με τρίτες επιχειρήσεις που θα μπορούσαν να πραγματοποιήσουν τις εν λόγω συναλλαγές & **ε)** ο διαχειριστής της εκδότριας είχε την τεχνογνωσία

ή και τον ανάλογο ελεύθερο χρόνο (πλήρη απασχόληση σε τρίτους) για να καθίσταται εφικτή η πραγματοποίηση από τον ίδιο του όγκου των υπό έλεγχο παρεχόμενων εργασιών.

➤ Συνεπεία ελέγχου υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις της λήπτριας οικονομικής οντότητας Ζ..... Χ.....-ΑΦΜ....., των επίμαχων φορολογικών στοιχείων με εκδότρια την ελεγχόμενη προς αποφυγή κυρώσεων. Αντιστοίχως κατά τις ίδιες ημερομηνίες η εν λόγω λήπτρια φορολογικών στοιχείων από την (διενέργεια παράλληλου ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ -κοινό διαχειριστή και μοναδικό εταίρο με την εκδότρια τον κ.) υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις εξαιρώντας την αξία ορισμένων φορολογικών στοιχείων προς αποφυγή αντίστοιχων κυρώσεων.

➤ Η εκδότρια επιχείρηση είχε προβεί κατά το φορολογικό έτος ενάρξεως της ήτοι 2016, στην υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος Ν.Π, δηλώνοντας αγορές πολύ μεγάλης αξίας (από επιχείρηση που δεν υφίσταται και από την οποία προκύπτει ότι έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους), μεγαλύτερης από αυτή των πωλήσεων με αποτέλεσμα να προκύπτουν ζημίες. Στη συνέχεια, ακολούθησαν οι μεταγενέστερες εκπρόθεσμες υποβολές δηλώσεων για το φορολογικό έτος 2017 (τροποποιητική την 20η.09.2020) & για το φορολογικό έτος 2018 (την 04η.09.2020), συνεπεία ελέγχου (μετά την από 21/07/2020 κοινοποίηση της εντολής ελέγχου & πρόσκλησης λογιστικών αρχείων), στις οποίες διαπιστώθηκε ότι δηλώθηκαν ποσά ακαθαρίστων εσόδων ανά έτος, τα οποία δεν αποκλίνουν σημαντικά με τις συνολικές αξίες των στοιχείων που εξέδωσε κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, προκειμένου να προσδοθεί νομιμοφάνεια και υπόσταση στις υποτιθέμενες συναλλαγές- πωλήσεις προς τους αντισυμβαλλόμενους φερόμενους ως πελάτες της. Παράλληλα ωστόσο, δηλώθηκαν λοιπά έξοδα με πολύ μεγάλες αξίες, οι οποίες δεν προκύπτουν από τον έλεγχο των δηλωθεισών καταστάσεων άρθρου 14 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ. τόσο της εκδότριας, όσο και των αντισυμβαλλομένων αυτής, με συνέπεια να προκύπτουν μειωμένα ποσά προς καταβολή κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων προ φόρου, ύψους 15.821,38€ για το φορολ. έτος 2017 & 12.925,17€ για το φορολ. έτος 2018, τα οποία παραμένουν ανείσπρακτα μέχρι και την ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια ήταν κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο, φορολογικώς μεν υπαρκτή υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ και είχε προβεί σε δηλώσεις ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, διότι δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει καμία από τις συναλλαγές που φέρεται ότι πραγματοποίησε.

Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. σχετικά με την προσφεύγουσα εταιρεία διαπίστωσε ότι ενώ έλαβε από την εκδότρια,, κατά το φορολογικό έτος 2017, σύμφωνα με τις καταστάσεις ΜΥΦ, ένα φορολογικό στοιχείο συνολικής αξίας 8.760,00€, δεν βρέθηκε καμία πίστωση στον λογαριασμό

της εκδότριας που να σχετίζεται με την ανωτέρω, αλλά σε αντίθεση με την συνήθη συναλλακτική πρακτική και χωρίς αιτιολογία, διαπιστώθηκε αποστολή εμβάσματος **1.000,00€** με χρέωση του λογαριασμού της εκδότριας και δικαιούχο την προσφεύγουσα με αντίστοιχη πίστωση στον αναγραφόμενο IBAN GR3.....

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

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή θεμελιώνει την κρίση της περί της εικονικότητας της συναλλαγής σε άσχετη με την ίδια έκθεση ελέγχου, χωρίς να προβαίνει σε καμία αξιολογική κρίση ως προς την επίμαχη συναλλαγή, η οποία είναι πραγματική και ότι η ίδια τελούσε με καλή πίστη, καθώς δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει τη φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας επιχείρησης.

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 ΔΟΥ, 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 εν προκειμένω, ο έλεγχος του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, κατά τη σύνταξη των επίμαχων και με ημερομηνία θεώρησης 18/04/2023 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., ορθώς στηρίχθηκε στις διαπιστώσεις της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης που αφορά στην εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....» με ΑΦΜ:..... και στην οποία ρητά παραπέμπει, καθώς η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε τόσο στην με αρ. πρωτ./08-12-2022 Πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., με την οποία της ζητήθηκε η προσκόμιση του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων φορολογικής περιόδου 1/1/2017 -31/12/2017 και του επίμαχου φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της «.....», όσο και στο με αρ./15-02-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς ακρόαση του

άρθρου 28 και 62 του Κ.Φ.Δ., με το οποίο της ζητήθηκε να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου. Ο έλεγχος του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης έκρινε, επομένως, ότι τα επίμαχο φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:..... είναι εικονικό λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης. Το συμπέρασμα αυτό αποδέχτηκε πλήρως ο υπό κρίση έλεγχος, μη δυνάμενος να διαφοροποιηθεί, αφού δεν προσκομίστηκαν από τους προσφεύγοντες στοιχεία περί του αντιθέτου, ούτε καν μάλιστα το ίδιο το επίμαχο φορολογικό στοιχείο και άρα σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι πλημμελής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτός.

Επειδή αόριστα και αναπόδεικτα οι προσφεύγοντες αρνούνται τις διαπιστώσεις του ελέγχου, χωρίς να προσκομίζουν στοιχεία προς ανατροπή των αποτελεσμάτων του ελέγχου, ενώ ο β' εξ αυτών δηλώνει ότι δεν είναι σαφές σε τι αφορούσε ακριβώς το επίμαχο παραστατικό αφού, όπως συνάγεται από τα αναγραφόμενα στην προσφυγή, δεν βρίσκεται στη διάθεσή του, ούτε το ίδιο, ούτε τυχόν λοιπά στοιχεία που μπορεί να αποδείξουν την πραγματοποίηση της υπό κρίση συναλλαγής. Περαιτέρω εικάζει ότι το τιμολόγιο δεν εικονικό με μόνο λόγο το γεγονός ότι έχει συναφές αντικείμενο με αυτό της προσφεύγουσας εταιρείας, στοιχείο που ωστόσο δεν αποδεικνύει καλή πίστη των προσφευγόντων ως προς τη φερόμενη συναλλαγή.

Επειδή με βάση τα ως άνω διαλαμβανόμενα, οι από 18/04/2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, 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 των προσφευγόντων απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η επίμαχη συναλλαγή είναι εκπεστέα διότι σύμφωνα με τη νομολογία υφίσταται τεκμήριο καλής πίστης του αποδέκτη παραστατικού από επαγγελματία που έχει κάνει έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και έχει θεωρήσει σε αυτή νομίμως βιβλία και στοιχεία, οπότε το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής φέρει η φορολογική αρχή.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστάσεων 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 ύπαρξής 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 **ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο**, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπίερασμα 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 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 αντισυμβαλλομένου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). Υπό το ίδιο σκεπτικό εκδόθηκε και η με αριθμ. 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, σύμφωνα με την οποία κρίθηκε ότι **εφόσον η φορολογική αρχή αποδεικνύει 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, εξάλλου, 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).

Επειδή εν προκειμένω, η κρινόμενη συναλλαγή κρίθηκε εικονική ως προς το σύνολό της διότι η εκδότης επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη φορολογική περίοδο, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να μπορεί να διαθέτει τα είδη που φέρεται ότι διέθεσε στην προσφεύγουσα και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη συναλλαγή. Οι προσφεύγοντες δεν απέδειξαν, ως όφειλαν σύμφωνα με τα νομολογικώς κρινόμενα (ΣτΕ 1404/2015), ότι η επίμαχη συναλλαγή έχει πραγματοποιηθεί. Επομένως οι ισχυρισμοί τους περί της πραγματικής συναλλαγής με την εκδότης του επίμαχου τιμολογίου επιχείρηση ή επικουρικά της συνδρομής στο πρόσωπό τους καλής πίστης, προβάλλονται αόριστα και αναπόδεδικτα και ως εκ τούτου απορριπτέα.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ.β' του Ν.2859/00 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.

Επειδή, από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι, για τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως, αφενός, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας και, αφετέρου, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του εν λόγω δικαιώματος πρέπει να χρησιμοποιούνται εκ των υστέρων από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων και, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο (βλ. υποθέσεις C-324/11, σκέψη 26, C-277/14, σκέψη 28 και C-101/16 σκέψη 39). Όσον αφορά τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, ο οποίος σχετίζεται με την τήρηση τυπικών απαιτήσεων ή προϋποθέσεων, το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238 έως 240 αυτής. (βλ. Υπόθεση C-101/16 σκέψη 40).

Επειδή, για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου (ΣτΕ 483/2012 και ΣτΕ 1030/2014).

Επειδή περαιτέρω με την ΠΟΛ1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθ. [134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους](#) (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. και να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον :

- α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
- β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
- γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).

Επειδή εν προκειμένω, το επίμαχο τιμολόγιο εκδόσεως της δεν δύναται να εκπεσθεί από τις εκροές της φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2017, καθώς κρίθηκε εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής και όχι ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Περαιτέρω, το ζήτημα της καλοπιστίας δεν δύναται να εξεταστεί, στο βαθμό που δεν προκύπτει ότι η κρινόμενη συναλλαγή έχει πραγματοποιηθεί, έστω από άλλο πρόσωπο, κατονομαζόμενο ή μη. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 01/06/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου 4651 ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και τουμε ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό/18-04-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ζημία που αναγνωρίζεται	-99.643,68 €	-99.643,68 €

2. Η με αριθμό/18-04-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	2.520,00 €	2.520,00 €

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

3. Η με αριθμό/18-04-2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ

Ποσό καταλογισμού	250,00 €	250,00 €
-------------------	----------	----------

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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 ΓΕΩΡΓΟΣ

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.