



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 30/10/2023

Αριθμ. Αποφ.: 916



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 με ημερομηνία κατάθεσης **12-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΑΝΩΝΥΜΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**» με **ΑΦΜ**, με έδρα στην, επί της οδού Τ.Κ., κατά των με αριθμ. **α)..../27-04-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και **β)..../27-04-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την υπ'αριθμ./14-06-2023 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **12-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΑΝΩΝΥΜΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**» 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:

- Με την με αριθμό/**27-04-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, μειώθηκε η ζημία του έτους κατά 76.364,72€ (από 309.255,91€ βάσει δήλωσης σε 232.891,19€ βάσει ελέγχου), λόγω λήψης και καταχώρησης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 46.050,00€ και λόγω απόρριψης μη σύννομων αποσβέσεων, καθώς και λόγω αναπροσαρμογής των μεταφερόμενων ζημιών παρελθόντων ετών.
- Με την με αριθμό/**27-04-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2017, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση της προσφεύγουσας κατά **11.052,00€** (από 16.105,77€ βάσει δήλωσης σε 5.053,77€ βάσει ελέγχου), λόγω λήψης και καταχώρησης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 46.050,00€ πλέον Φ.Π.Α. 11.052,00€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 27-04-2023 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης στην προσφεύγουσα επιχείρηση δυνάμει της υπ' αριθμ./20-10-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικού έτους 2017.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης/17-10-2022 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης – Δ' Υποδιεύθυνση Κομοτηνής, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2017 τρία (3) εικονικά τιμολόγια έκδοσης της επιχείρησης «..... Ε.Π.Ε. (. ΜΟΝ. Ε.Π.Ε)» με Α.Φ.Μ.:, συνολικής καθαρής αξίας 46.050,00€ πλέον Φ.Π.Α. 11.052,00€.

Κατά την έναρξη του ελέγχου, με την υπ' αριθμ./26-10-2022 επιστολή κοινοποιήθηκε ταχυδρομικά στην προσφεύγουσα επιχείρηση η εντολή ελέγχου, η γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το ν.4512/2018, καθώς και η πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ.

Από τις ελεγκτικές διαπιστώσεις, σχετικά με τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με την εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων ο έλεγχος κατέληξε ότι η προσφεύγουσα έλαβε τα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία τα οποία καταχώρησε στα φορολογικά της βιβλία και εξέπεσε τον αντίστοιχο Φ.Π.Α. εισρών. Στη φορολογία εισοδήματος, ο έλεγχος απέρριψε δαπάνες ποσού 26.700,00€ που αφορούν στην καθαρή αξία του υπ'αριθμ./16-5-2017 εικονικού τιμολογίου, καθώς και μη σύννομες αποσβέσεις έτους 2017 συνολικού ποσού 19.604,50€, που αφορούν τα υπ'αριθμ...../05-05-2017 &/21-07-2017 εικονικά τιμολόγια έκδοσης της «..... Ε.Π.Ε.», καθώς και άλλα τέσσερα τιμολόγια παγίων για τα οποία διενεργήθηκαν αποσβέσεις την 31/12/2017, χωρίς να υφίσταται αναπόσβεστη αξία. Επίσης, ο έλεγχος αναπροσάρμοσε τον κωδικό 039 του εντύπου Ν που αφορά τις «ζημίες παρελθόντων ετών» με το ποσό των 30.060,22€, καθώς, από προγενέστερο έλεγχο στο έτος 2015 προέκυψε μείωση των μεταφερόμενων ζημιών λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων παγίων, γεγονός που γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, χωρίς όμως αυτή να αναπροσαρμόσει τις ζημίες που προέκυψαν από μειώσεις των αποσβέσεων ετών 2015 & 2016.

Η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε ταχυδρομικά στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ./23-03-2023 σημείωμα διαπιστώσεων και τις συνημμένες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί του οποίου η τελευταία υπέβαλε το υπ' αριθμ./19-04-2023 υπόμνημα αντιρρήσεων που απορρίφθηκε από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτού, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/**12-06-2023** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.
2. Έλλειψη απαιτούμενης αιτιολογίας.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς

Επειδή, με το 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 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 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 εκχώρησε 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 περιστάσεων που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

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

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣτΕ 1404/2015.

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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη*».

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά των εκδοτών των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

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 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 στο 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, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά της βιβλία τα εξής φορολογικά παραστατικά:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017								
A/A	Είδος παρ/κού	Αριθμός παρ/κού	Ημ/νία έκδοσης	Αιτιολογία	Ποσ/τα	Καθ. Αξία Μονάδας €	ΦΠΑ € 24%	Συνολική Αξία €
1	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ)		5/5/2017	ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΟ ...	TEM 3	1.050,00		
				ΟΘΟΝΗ ...	TEM 1	500,00		
				ΠΛΗΚΤΡΟΛΟΓΙΟ ...	TEM 1	100,00		
				2 ΗΧΕΙΑ ...	TEM 1	100,00		
				Η/Υ hp (....)	TEM 1	500,00		
				ΟΘΟΝΗ ...	TEM 1	100,00		
				ΠΛΗΚΤΡΟΛΟΓΙΟ ...	TEM 1	100,00		
				MOUSE ..	TEM 1	100,00		
				Η/Υ QUEST XPAND	TEM 1	450,00		
				ΟΘΟΝΗ ..	TEM 1	100,00		
				ΠΛΗΚΤΡΟΛΟΓΙΟ ...	TEM 1	100,00		
				2 ΗΧΕΙΑ ...	TEM 1	50,00		
				ΦΩΤ/ΚΟ ΜΗΧ/ΜΑ ...	TEM 1	1500,00		
				FAX Olivetti OFX 180	TEM 1	200,00		
				ΕΠΙΠΛΟ ΓΡΑΦΕΙΟΥ ΓΩΝΙΑ	TEM 2	1.000,00		
				ΣΥΝΟΛΟ		9.050,00	2.172,00	11.222,00

2	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ)	...	16/5/2017	STANDOX ΠΛΑΣΤΙΚ.2Κ HART	ΛΙΤΡΑ 25	300,00		
				COSMOS ΧΡΩΜΜΑΤΑ (ΓΕΝ.ΧΡ.)	ΤΕΜ 80	240,00		
				ΣΥΝΟΛΟ		26.700,00	6.408,00	33.108,00
3	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ)	...	21/7/2017	ΨΥΓΕΙΟ ZANUSSI	ΤΕΜ 1	350,00		
				ΡΑΔΙΟ CD THOMSON TM9049	ΤΕΜ 1	150,00		
				ΚΑΛΟΓΕΡΟΙ	ΤΕΜ 3	150,00		
				ΤΗΛΕΟΡΑΣΗ PHILLIPS	ΤΕΜ 1	1.000,00		
				VIDEOPLAYER AIWA	ΤΕΜ 1	500,00		
				ΑΠΟΚΟΔΙΚΟΠΟΙΗΤΗ NOVA	ΤΕΜ 1	1.000,00		
				ΗΧΟΣΥΣΤΗΜΑ JNG AN305R	ΤΕΜ 1	950,00		
				OBSERVATOR SYSTEM PHILLIPS	ΤΕΜ 1	1.100,00		
				ΤΡΟΧΗΛΑΤΕΣ ΚΑΡΕΚΛΕΣ ΓΡΑΦ.	ΤΕΜ 4	600,00		
				ΚΑΡΕΚΛΕΣ ΑΠΛΕΣ	ΤΕΜ 4	100,00		
				ΔΕΡΜΑΤΙΝΟΣ ΚΑΝΑΠΕΣ 3ΘΕΣΙΟΣ	ΤΕΜ 1	2.000,00		
				ΣΥΝΟΛΟ		10.300,00	2.472,00	12.772,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ						46.050,00	11.052,00	57.102,00

Επειδή, σε ότι αφορά την εκδότρια ... ΜΟΝ. Ε.Π.Ε. με Α.Φ.Μ.:, η εικονικότητα του συνόλου των 96 τιμολογίων που εξέδωσε στο έτος 2017, συνολικής καθαρής αξίας 216.713,00€ πλέον Φ.Π.Α. 52.004,02€, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως από τη Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, σύμφωνα με την οποία:

«- Η οντότητα Μ.ΕΠΕ πραγματοποίησε έναρξη εργασιών την 08/07/2004.

-Ως διαχειριστής δηλώθηκε ο του με ΑΦΜ

- Η Μ.ΕΠΕ είχε δηλωμένη έδρα επί της οδού στον Από την έρευνα της Υπηρεσίας διαπιστώθηκε ότι η πρώην σύζυγος του νομίμου εκπροσώπου (....) της Μ.ΕΠΕ είχε στην κατοχή της ακίνητο στην διεύθυνση δηλωμένο ως κενή επαγγελματική στέγη μη ηλεκτροδοτούμενη, επιφάνειας 35 τ.μ.. Το ανωτέρω ακίνητο ταυτοποιήθηκε ως η έδρα της εν λόγω οντότητας και από τις υπεύθυνες δηλώσεις των ιδιοκτητών και ενοίκων που προσκόμισε ο νόμιμος εκπρόσωπός της ως αποδεικτικά για την καταστροφή ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων. Επιπλέον από επιτόπια έρευνα συνεργείου ελέγχου της υπηρεσίας στην διεύθυνση στον προέκυψε σύμφωνα με πληροφορίες από ένοικο της συγκεκριμένης πολυκατοικίας ότι η εν λόγω εταιρεία δε είχε λειτουργήσει στην παραπάνω διεύθυνση τουλάχιστον από το 2013. Η διεύθυνση στον αναφέρεται και στο υπόμνημα της Μ.ΕΠΕ προς την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης ως διεύθυνση της έδρας της. Από τα παραπάνω ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η Μ.ΕΠΕ τουλάχιστον για τα έτη 2015, 2016 και 2017 ουσιαστικά στερούνταν έδρας και δεν στεγάστηκε επί της οδού στον

- Η Μ.ΕΠΕ δεν δήλωσε άλλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις-υποκαταστήματα. Από τα αρχεία της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων δεν βρέθηκαν επιπλέον στοιχεία (μισθωτήρια, εκθέσεις αυτοψίας κλπ) ενώ δεν βρέθηκε στην κατοχή της από την ημερομηνία ενάρξεώς της κάποιο άλλο ακίνητο.

-Από έρευνα στο πληροφοριακό σύστημα TAXIS διαπιστώθηκε ότι το αντικείμενο κύριας δραστηριότητας της Μ.ΕΠΕ από 01/12/2008 ήταν το χονδρικό εμπόριο χρωμάτων, βερνικιών και λούστρων και δευτερεύουσες δραστηριότητες οι εξής: **α) Εμπορικοί αντιπρόσωποι που μεσολαβούν στην πώληση χρωμάτων, βερνικιών και παρόμοιων επιχρισμάτων και μαστιχών β) Χονδρικό εμπόριο στιλβωτικών ουσιών και κρεμών, για αυτοκίνητα γ) Χονδρικό εμπόριο χημικών προϊόντων βιομηχανικής χρήσης.**

- Η Μ.ΕΠΕ ήταν υπόχρεη στην τήρηση των λογιστικών αρχείων της (βιβλία και στοιχεία) με βάσει τα πλήρη λογιστικά πρότυπα (διπλογραφικό σύστημα), σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

- Η Μ.ΕΠΕ υπαγόταν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Σύμφωνα με τα δεδομένα του συστήματος VIES για τα φορολογικά έτη 2015, 2016 & 2017, δεν έχει δηλωθεί ως λήπτης εμπορευμάτων από εταιρείες της Ε.Ε. και επιπλέον δεν έχει υποβάλει ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων για το ίδιο έτος, συνεπώς **δεν έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (αγορές).** Σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. ΔΑΤΕ ΥΠΑΤΕ Α ΕΞ 2020 ΕΜΠ/22-10-2020 έγγραφο-απάντηση της Δ/ΝΣΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ & ΕΠΙΧ/ΩΝ ΕΦΑΡΜΟΓΩΝ (Δ.Α.Τ.Ε.), **δε βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών για την Μ.ΕΠΕ κατά το χρονικό διάστημα από 01-01-2014 έως 18/10/2020. Συνεπώς, από τα ανωτέρω αναφερόμενα προκύπτει απόλυτη ανυπαρξία αγορών σε σχέση με την αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.**

- Βάσει των πληροφοριακών συστημάτων ΝΕΟΤΑΧΙΣ και ΕΛΕΝΧΙΣ καθώς και από έγγραφη απάντηση του τοπικού καταστήματος του Ε.Φ.Κ.Α. σε σχετικό ερώτημα της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης **δε φέρεται να απασχόλησε εργατικό ή υπαλληλικό προσωπικό για τα έτη 2015, 2016, 2017.**

- Σύμφωνα με τα στοιχεία που τηρούνται ηλεκτρονικά στο αρχείο της Υπηρεσίας μας δεν έχει στην κατοχή της οχήματα τουλάχιστον από τις **26/10/2009**, ημερομηνία στην οποία φαίνεται να μεταβιβάζει το με αρ. κυκλοφορίας φορτηγό ιδιωτικής χρήσης στην ανώνυμη εταιρεία ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΙΑ με ΑΦΜ:

- Δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τις φορολογικές περιόδους (οικονομικά/φορολογικά έτη) από 01/01/2007 έως και 31/12/2019.

- Δεν προκύπτει υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ από το πληροφοριακό σύστημα EELXIS για την υπό κρίση φορολογική περίοδο (2017). Η Μ.ΕΠΕ δεν υπέβαλε δηλώσεις ΦΠΑ από τον ΔΕΚΕΜΒΡΙΟ του 2010 έως και την ημέρα του ελέγχου.

- Η Μ.ΕΠΕ δεν συμμετείχε σε άλλες επιχειρήσεις.

- Η Μ.ΕΠΕ δεν υπέβαλε ΜΥΦ (έσοδα, έξοδα-δαπάνες) για το φορολογικό έτος 2017, ενώ δεν δηλώθηκε ως πελάτης από άλλη αντισυμβαλλόμενη οντότητα.

- Η Μ.ΕΠΕ δεν εμφανίζει αγορές εμπορευμάτων εντός της επικράτειας, δεν εμφανίζει υπόλοιπο απογραφής τουλάχιστον για τα έτη 2015, 2016 & 2017 (μη υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος), ούτε μπορεί να διαπιστωθεί η καταχώρηση αγορών ή η ύπαρξη αποθεμάτων εμπορευμάτων, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της, μετά από πρόσκληση που επιδόθηκε από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης. Επιπλέον, βάσει της τελευταίας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (αρ. .../10-05-2007) που υπέβαλε και αφορά τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2006 έως 31/12/2006, δηλώνονται τελικά αποθέματα εμπορευμάτων με αξία 1.478,60 ευρώ, η οποία δε δικαιολογεί πωλήσεις που εμφανίζεται ότι πραγματοποίησε στα φορολογικά έτη 2015, 2016 & 2017. Χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι δηλώθηκε από τρίτους στις αντίστοιχες ΜΥΦ (έσοδα, έξοδα-δαπάνες) του έτους 2017 ότι πούλησε προϊόντα καθαρής αξίας 216.713,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 52.004,02 ευρώ.

- Από έλεγχο στο πληροφοριακό σύστημα του Γενικού Εμπορικού Μητρώου (Γ.Ε.ΜΗ.) και τον διαδικτυακό τόπο του εθνικού τυπογραφείου διαπιστώθηκε ότι δεν έχουν υποβληθεί προς δημοσίευση οι οικονομικές καταστάσεις της Μ.ΕΠΕ όπως υποχρεούται (άρθρα 95 και 97 του Ν.4635/2019 και του άρθρου 8 του Ν.3190/1955). Επιπρόσθετα η διάρκεια της εταιρείας, σύμφωνα με το καταστατικό της που καταρτίστηκε με την υπ'αρ...../01-07-2004 πράξη του συμβολαιογράφου του, ορίσθηκε σε δέκα (10) έτη, από την ημερομηνία δημοσίευσης της ανακοίνωσης καταχώρησής του στο οικείο Μητρώο Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι μέχρι και 08/07/2014. Η Μ.ΕΠΕ σύμφωνα με το σύστημα ΝΕΟΤΑΧΙΣ συνεχίζει να εμφανίζεται ενεργή παρόλο που η ανωτέρω ημερομηνία έχει καταχωρηθεί στο ίδιο σύστημα ως λήξη της διάρκειάς της. Σύμφωνα με την αναζήτηση δημόσιων στοιχείων επιχείρησης (ΓΕΜΗ) η κατάσταση της εταιρείας έχει μετατραπεί σε λύση - εκκαθάριση αυτοδίκαια λόγω παρέλευσης του χρόνου διάρκειάς της βάσει του καταστατικού της, σύμφωνα και με την τηλεφωνική επικοινωνία της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης με την αρμόδια υπηρεσία. Εντούτοις, σχεδόν όλα τα στοιχεία που κατασχέθηκαν από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης φέρουν ημερομηνίες μετά τις 08/07/2014, ημερομηνία που νομίμως δεν είχε νομική προσωπικότητα ώστε να ασκεί τις δραστηριότητές της. Άλλωστε, η ανωτέρω εταιρεία δεν προέβη σε υποβολή σχετικής δήλωσης μέχρι σήμερα στην αρμόδια ΔΟΥ Αμπελοκήπων, γεγονός που αποδεικνύει σε συνδυασμό με όλα τα παραπάνω που αναπτύχθηκαν ότι τουλάχιστον από το φορολογικό έτος 2014 μέχρι και σήμερα δεν ασκούσε πραγματική εμπορική δραστηριότητα ενώ τυπικά και ουσιαστικά στερείτο επιχειρηματικής και οικονομικής υπόστασης κατά την υπό κρίση περίοδο, καθώς δε διέθετε έδρα, δε διέθετε προσωπικό, δε διέθετε οχήματα, δεν είχε πραγματοποιήσει αγορές, ούτε διέθετε αποθέματα εμπορευμάτων.

-Από τις υποβληθείσες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών και προμηθευτών των αντισυμβαλλομένων επιχειρήσεων προέκυψαν για το έτος 2017 πλήθος εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, όπως αυτά απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα.

ΛΗΠΤΕΣ ΒΑΣΕΙ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ (ΕΞΟΔΩΝ) ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΕΤΟΥΣ 2017				
ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΑΡΙΘΜΟΣ Φ.Σ.
04*****	Γ*****ΥΛ*****Η	103.230,00	24.775,20	4
05*****	Τ*****Σ Γ*****Σ	33.133,00	7.944,82	86
06*****	Γ*****Σ Π*****Σ	34.300,00	8.232,00	3
.....	ΑΝΩΝΥΜΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ	46.050,00	11.052,00	3
ΣΥΝΟΛΟ:		216.713,00	52.004,02	96

Η Μ.ΕΠΕ δε δηλώθηκε ως πελάτης από άλλη αντισυμβαλλόμενη οντότητα.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι υπάρχει απόλυτη ασυμφωνία μεταξύ των δηλωθέντων φορολογικών στοιχείων από την Μ.ΕΠΕ και τους τρίτους, καθώς η μεν πρώτη δε δηλώνει συναλλαγές με προμηθευτές και πελάτες αφού δεν έχει υποβάλει καταστάσεις ΜΥΦ, ενώ οι αντισυμβαλλόμενοι τρίτοι εμφανίζονται να έχουν λάβει πλήθος φορολογικών στοιχείων τα οποία εξέδωσε η εν λόγω εταιρεία.

Η ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μετά τον έλεγχο που πραγματοποίησε χαρακτήρισε τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της Μ.ΕΠΕ προς την ελεγχόμενη οντότητα στο φορολογικό έτος 2017 εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών».

Επειδή, στα πλαίσια του ελέγχου στον εκδότη, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Κομοτηνής, κατόπιν του υπ'αριθμ. .../19-01-2021 αιτήματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης πραγματοποίησε στις 12-02-2021 επιτόπιο έλεγχο στην προσφεύγουσα επιχείρηση και ζήτησε τα φορολογικά αρχεία αυτής, τα οποία παρέλαβε στις 24/02/2021, όπου και συνέταξε την υπ'αριθμ. .../2021 έκθεση κατάσχεσης με την οποία έλαβε τα τρία επίδικα τιμολόγια έκδοσης της «. ΜΟΝ. Ε.Π.Ε.», το αναλυτικό καθολικό από 01/01/2015 έως 28/03/2021 και τα ισοζύγια Μαΐου και Ιουλίου 2017. Τα εν λόγω στοιχεία απεστάλησαν στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, η οποία, κατόπιν έκδοσης της υπ'αριθμ./2021 εντολής επεξεργασίας κατασχεμένων, η οποία νομίμως κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 18-11-2021 με το υπ'αριθμ. ΚΟΜ/12-11-2021 έγγραφο, προέβη σε έλεγχο στην προσφεύγουσα, από τον οποίο διαπίστωσε τα εξής:

«Οι ελεγκτές διαπίστωσαν ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία με εκδότη την Μ.ΕΠΕ έφεραν ημερομηνίες έκδοσης στους μήνες Μάιο και Ιούλιο του έτους 2017. Παρακάτω παρατίθεται πίνακας με τον κατάλογο των ελεγχόμενων φορολογικών στοιχείων.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017								
A/A	Είδος παρ/κού	Αριθμός παρ/κού	Ημ/νία έκδοσης	Αιτιολογία	Ποσ/τα	Καθ. Αξία Μονάδας €	ΦΠΑ € 24%	Συνολική Αξία €
1	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ		05/05/2017	ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΟ PANASONIC	TEM 3	1.050,00	2.172,00	11.222,00
					TEM 1	500,00		

	ΑΓΑΘΩΝ)			ΟΘΟΝΗ BELNEA	TEM 1	100,00		
				ΠΛΗΚΤΡΟΛΟΓΙΟ QUEST	TEM 1	100,00		
					TEM 1	500,00		
				2 ΗΧΕΙΑ GENIUS	TEM 1	100,00		
				Η/Υ hp (ΛΥΚΟΥΡΓΟΣ)	TEM 1	100,00		
				ΟΘΟΝΗ SAMSUNG	TEM 1	100,00		
				ΠΛΗΚΤΡΟΛΟΓΙΟ HP	TEM 1	450,00		
				MOUSE HP	TEM 1	100,00		
				Η/Υ QUEST ΧΡΑΝΔ	TEM 1	100,00		
				ΟΘΟΝΗ BELNEA	TEM 1	50,00		
				ΠΛΗΚΤΡΟΛΟΓΙΟ QUEST	TEM 1	1.500,00		
				2 ΗΧΕΙΑ GENIUS	TEM 1	200,00		
				ΦΩΤ/ΚΟ ΜΗΧ/ΜΑ energy TA2023	TEM 2	1.000,00		
				FAX Olivetti OFX 180				
				ΕΠΙΠΛΟ ΓΡΑΦΕΙΟΥ ΓΩΝΙΑ				
				2	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ)			
	300,00							
				COSMOS ΧΡΩΜΜΑΤΑ (ΓΕΝ.ΧΡ.)	TEM 80	240,00		
3	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ)		21/07/2017	ΨΥΓΕΙΟ ZANUSSI	TEM 1		2.472,00	12.772,00
				ΡΑΔΙΟ CD THOMSON TM9049	TEM 1	350,00		
					TEM 3	150,00		
				ΚΑΛΟΓΕΡΟΙ	TEM 1	150,00		
				ΤΗΛΕΟΡΑΣΗ PHILLIPS	TEM 1			
				VIDEOPLAYER AIWA	TEM 1	1.000,00		
				ΑΠΟΚΟΔΙΚΟΠΟΙΗΤΗ NOVA	TEM 1	500,00		
				ΗΧΟΣΥΣΤΗΜΑ JNG AN305R	TEM 1	1.000,00		
				TEM 4	950,00			
				OBSERVATOR SYSTEM PHILLIPS	TEM 4	1.100,00		
				TEM 1	600,00			
				ΤΡΟΧΗΛΑΤΕΣ ΚΑΡΕΚΛΕΣ ΓΡΑΦ.		100,00		
				ΚΑΡΕΚΛΕΣ ΑΠΛΕΣ		2.000,00		
				ΔΕΡΜΑΤΙΝΟΣ ΚΑΝΑΠΕΣ 3ΘΕΣΙΟΣ				
				ΣΥΝΟΛΟ				

Ο έλεγχος με την υπ'αριθμ. εντολή ελέγχου/2022 μετέβη στην έδρα της ελεγχόμενης, όπου προέβη σε έλεγχο εκ νέου των βιβλίων και στοιχείων για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2017, **διενήργησε εκ νέου αυτοψία** για τα προϊόντα που αναφερόταν στα τιμολόγια και ζήτησε και έλαβε τις απόψεις της ελεγχόμενης οντότητας επί των σχετικών συναλλαγών (παρελήφθη υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 Ν.1599/1986 από τον).

Κατά τον παραπάνω έλεγχο συντάχθηκε η έκθεση κατάσχεσης βιβλίων-στοιχείων-αρχείων με αριθμό-13/05/2022 με την οποία παρελήφθησαν λογιστικές εγγραφές και σελίδες με πάγια περιουσιακά στοιχεία της ελεγχόμενης (αρχείο πάγιων περιουσιακών στοιχείων) για τεκμηρίωση των σχετικών διαπιστώσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η εντολή επεξεργασίας με αριθμό .../2022 για τα κατασχεθέντα με την έκθεση κατάσχεσης .../2022 προς τους ελεγκτές α) και β) Η ανωτέρω εντολή απεστάλη προς κοινοποίηση με το έγγραφο με Αρ.Πρωτ. ΕΜΠ.... ΚΟΜ ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή που έλαβε αριθμό συστημένου και ημερομηνία αποστολής 03/06/2022.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω σε συνδυασμό με τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης παρατήρησε ότι:

-Η ελεγχόμενη συστεγαζόταν με την επιχείρηση με ΑΦΜ και κύρια δραστηριότητα ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΑΥΣΙΜΩΝ ΓΙΑ ΟΧΗΜΑΤΑ. Στα γραφεία όπου πραγματοποιήθηκε ο έλεγχος βρισκόταν μόνο μία υπάλληλος η οποία δήλωσε ότι εργαζόταν στην εταιρεία Η συγκεκριμένη υπάλληλος χρησιμοποιούσε τα πάγια τα οποία επέδειξε η ελεγχόμενη ως δικά της (γραφεία, καρέκλες, υπολογιστές).

-Όλα τα τιμολόγια που έλαβε η ελεγχόμενη από την Μ.ΕΠΕ στο φορολογικό έτος 2017 εμφανίζουν στην αιτιολογία πώλησης έπιπλα, ηλεκτρονικά και ηλεκτρικά είδη, καθώς και υλικά (χρώματα και συναφή υλικά). Τα είδη του Τιμολογίου ...-16/05/2017 αφορούσαν χρώματα και συναφή υλικά και καταχωρήθηκαν ως επισκευές και συντηρήσεις στον λογαριασμό αναλυτικού με κωδικό 62.07.01.024 και περιγραφή «ΚΤΙΠ.-ΕΓΚ.-ΚΤΙΠ-ΤΕΧΝ.ΕΡΓ.Μ». Τα είδη των λοιπών τιμολογίων καταχωρήθηκαν ως πάγια στα βιβλία και στο μητρώο παγίων της οντότητας σε αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας 1 του λογιστικού της σχεδίου και συγκεκριμένα στους λογαριασμούς 14.00.00.024, 14.03.00.024 και 14.09.00.024. Το συνεργείο ελέγχου ζήτησε στην συνέχεια να του επιδειχθούν τα επίμαχα πάγια για την διενέργεια σχετικής αυτοψίας και την επιβεβαίωση των ισχυρισμών της ελεγχόμενης ως προς την ορθότητα των συναλλαγών. Τα είδη τα οποία ο εκπρόσωπος της ελεγχόμενης επέδειξε όμως δεν είχαν καμία σχέση με τα αναγραφόμενα στα σχετικά τιμολόγια. Συγκεκριμένα βρέθηκαν στον χώρο της επιχείρησης δύο κλιματιστικά της εταιρείας FUJITSU και FINLUX αντί τριών (3) κλιματιστικών της εταιρείας PANASONIC, φωτοτυπικό μηχάνημα με διακριτικά στοιχεία KYOCERA TASKalfa αντί των αναγραφόμενων στο τιμολόγιο-05/05/2017 στοιχείων ENERGY TA2023, ΦΑΞ με διακριτικά στοιχεία PANASONIC KX-FP205 αντί των αναγραφόμενων στο τιμολόγιο-05/05/2017 Olivetti OFX180, οθόνη υπολογιστή εταιρείας LG αντί των αναγραφόμενων στο τιμολόγιο-05/05/2017 εταιρειών SAMSUNG ή BELNEA. Επιπλέον βρέθηκε τηλεόραση της εταιρείας Phillips καθοδικού σωλήνα (μοντέλο παραγωγής μεταξύ των ετών 1990-2000) εμφανώς μεταχειρισμένη και ευτελούς αξίας αντί τηλεόρασης (αναγραφόμενη στο Τίμ.-21/07/2017) ίδιας εταιρείας Phillips αξίας 1.000,00 ευρώ. Από την εξέταση των λοιπών παγίων διαπιστώθηκε ότι αυτά δεν συμβάδίζουν με τον χρόνο και την περιγραφή των τιμολογίων. Χαρακτηριστικά αναφέρονται ότι υπήρχε δερμάτινος καναπές με εμφανή σημεία φθοράς λόγω

παλαιότητας, παλιός ηλεκτρονικός υπολογιστής εταιρείας hewlett Packard (hp) με περιφερειακά, καρέκλες φθαρμένες κλπ.

- ο έλεγχος παρατήρησε ότι όλα τα είδη τα οποία επέδειξε ο εκπρόσωπος της ελεγχόμενης, είτε έφεραν διαφορετικά διακριτικά στοιχεία επάνω τους (διαφορετικές επωνυμίες, μοντέλα κλπ), είτε έφεραν εμφανή σημεία φθοράς λόγω χρόνου, γεγονός το οποίο δεν συνάδει ούτε με την σχετικά υψηλή τιμή τους, αλλά ούτε και με την ημερομηνία αγοράς τους η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4308/2014 είναι η αναγραφόμενη στα τιμολόγια ημερομηνία. Επιπλέον πολύ λίγα από τα είδη τα οποία υπέδειξε ο υπεύθυνος της ελεγχόμενης και έφεραν διαφορετικά χαρακτηριστικά (από τα αναγραφόμενα στην περιγραφή των ελεγχόμενων τιμολογίων) βρέθηκαν καταχωρημένα στο μητρώο παγίων της. Χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι δεν βρέθηκαν καταχωρημένα στο μητρώο παγίων ούτε τα κλιματιστικά FUJITSU και FINLUX, το φωτοτυπικό μηχάνημα KYOCERA TASKalfa κλπ. Περαιτέρω ο έλεγχος σημειώνει ότι ξεναγήθηκε στους επαγγελματικούς χώρους της οντότητας και δεν εντόπισε άλλα τέτοιου είδους πάγια.

-Ο εκπρόσωπος της ελεγχόμενης σε υπεύθυνη δήλωση που επέδωσε στο συνεργείο ελέγχου δήλωσε ότι:

«Τα τιμολόγια με αριθμό (05/05/17), (16/05/17), (21/07/17) του προμηθευτή ΜΟΝ ΕΠΕ, δεν έχουν πληρωθεί, διότι τα προϊόντα που παραλάβαμε δεν είχαν την ποιότητα που είχαμε συμφωνήσει.

Τα παραπάνω ήρθαν με δικά τους μέσα εμείς δεν είχαμε τη δυνατότητα να γνωρίζουμε το ιδιοκτησιακό καθεστώς των μέσων αυτών. Με τον παραπάνω γνωριστήκαμε μέσω διαδικτύου.»

Ο έλεγχος σημειώνει ότι και τα τρία ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αναγράφουν αριθμό οχήματος (.....) ο οποίος όμως δεν ανήκει στην αντισυμβαλλόμενη οντότητα. Το συγκεκριμένο όχημα πέραν του ότι δεν ανήκε ποτέ στην αντισυμβαλλόμενη ήταν επιβατηγό ιδιωτικής χρήσης μοντέλο HONDA-CR-V, με ημερομηνία τελωνισμού 08/05/2019 και ημερομηνία πρώτης άδειας κυκλοφορίας 05/11/2020. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι δεν θα ήταν δυνατό να πραγματοποιηθεί η μεταφορά με το συγκεκριμένο όχημα, καθώς αυτό δεν είχε την σχετική μεταφορική ικανότητα και δεν βρισκόταν σε κυκλοφορία την επίμαχη χρονική περίοδο. Περαιτέρω ο έλεγχος δεν έχει στην διάθεση του τα στελέχη των τιμολογίων της αντισυμβαλλόμενης για να πραγματοποιήσει τις σχετικές συγκρίσεις των αναγραφόμενων μεταξύ των παραπάνω φορολογικών παραστατικών.

-Η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε κατάλληλα παραστατικά για την τεκμηρίωση του τρόπου μεταφοράς των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα σχετικά τιμολόγια, όπως ορίζει ο Ν.4308/2014-ΕΛΠ ενώ από τον έλεγχο των βιβλίων προέκυψε ότι δεν καταχωρήθηκε αντίστοιχο φορολογικό παραστατικό μεταφορικής εταιρείας στην ελεγχόμενη φορολογική περίοδο. Παράλληλα η αντισυμβαλλόμενη δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία με αποτέλεσμα ο έλεγχος σε αυτήν να μην μπορεί να προβεί στις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Η πωλήτρια εταιρεία δεν διέθετε μέσα μεταφοράς και δεν προσκόμισε παραστατικά, από τα οποία να προκύπτει ο τρόπος μεταφοράς με μεταφορικά μέσα τρίτων. Επιπλέον δεν αναγράφεται άλλη ημερομηνία παράδοσης των αγαθών, γεγονός το οποίο συνεπάγεται ότι η υποτιθέμενη ημερομηνία παράδοσης συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου (περ. ζ' παρ.1 άρθρου 9 Ν.4308/2014).

-Όπως προκύπτει από την κατάσταση παγίων της ελεγχόμενης τα περισσότερα αγαθά και ιδιαίτερα τα παρόμοια με αυτά των επίμαχων τιμολογίων αγοράσθηκαν από τοπικούς προμηθευτές, ενώ τα λοιπά πάγια αγοράσθηκαν από επώνυμους προμηθευτές με πανελλήνιο

δίκτυο πωλήσεων (Κοτσώβολος, praktiker, e-shop κλπ) με συνέπεια να δημιουργείται η απορία σχετικά με την επιλογή του συγκεκριμένου προμηθευτή, ο οποίος δεν διαθέτει κανένα από τα παραπάνω χαρακτηριστικά.

- Στην περιγραφή είδους επί των τιμολογίων αναγράφονται διάφορες ποσότητες εμπορευμάτων όπως καρέκλες, χρώματα, κλιματιστικά, φωτοτυπικό, καναπές, γραφείο κλπ, οι οποίες σε συνδυασμό με το είδος αυτών, καθιστούν την μεταφορά τους εφικτή μόνο με ένα μεγάλο όχημα-φορητό, το οποίο σίγουρα δεν κατείχε η αντισυμβαλλόμενη οντότητα στην περίοδο αυτή, ούτε εκμίσθωσε τέτοιο όχημα από κάποιον τρίτον-μεταφορική εταιρία. Τα συγκεκριμένα εμπορεύματα όπως καρέκλες, κλιματιστικά, φωτοτυπικό, τηλεόραση Η/Υ κλπ σε καμία περίπτωση η αντισυμβαλλόμενη οντότητα δεν θα μπορούσε να τα έχει στην κατοχή της με σκοπό την πώλησή τους, καθώς η δραστηριότητα αυτή δεν είναι συναφής με κάποια από τις δηλωθείσες δραστηριότητές της. Επιπλέον από τον έλεγχο των ΜΥΦ τρίτων οντοτήτων δεν προκύπτει να έχει δηλωθεί ως πελάτης και άρα να έχει προμηθευτεί αυτά τα είδη, ώστε να είναι σε θέση να τα πουλήσει στη συνέχεια.

-Η διεύθυνση εγκατάστασης της αντισυμβαλλόμενης οντότητας (Θεσσαλονίκη) γεννά εξαρχής ερωτήματα για την χρησιμότητα και την σκοπιμότητα των παραπάνω συναλλαγών καθώς η μετακίνηση απαιτεί (λόγω μεγάλης απόστασης), επιπλέον κόστος σε χρόνο και χρήμα. Επίσης η μη ύπαρξη αντίστοιχων αγορών, μεταφορικών μέσων, σχετικών υποδομών (γραφεία, αποθήκη, παραγωγικές εγκαταστάσεις) και προσωπικού της αντισυμβαλλόμενης οδηγεί στο συμπέρασμα ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές δεν ήταν εφικτό να πραγματοποιηθούν.

- Σε όλα τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία (εκτός του Τιμ.-21/07/2017) υπάρχει σημειωμένη η ένδειξη μετρητοίς, πρακτική που συνηθίζεται σε εικονικές συναλλαγές. Σε υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/1986 την οποία προσκόμισε στον έλεγχο ο κος δήλωσε ότι τα τιμολόγια δεν εξοφλήθηκαν, ενώ η ελεγχόμενη δεν επέδειξε κανένα παραστατικό πληρωμής των τιμολογίων. Από τον έλεγχο των βιβλίων και την καρτέλα προμηθευτή επίσης προκύπτει ότι δεν έχει καταχωρηθεί κάποιο παραστατικό πληρωμής για τις σχετικές συναλλαγές.

-Το συνεργείο ελέγχου εξετάζοντας τα φορολογικά στοιχεία τα οποία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η ελεγχόμενη οντότητα διαπίστωσε ότι σε αυτά αναγραφόταν μόνο γενική περιγραφή των ειδών (πχ. Τηλεόραση Philips, κλιματιστικό PANASONIC, οθόνη SAMSUNG, Η/Υ QUEST PAND, COSMOS Χρώματα κλπ) χωρίς επιπλέον διακριτικά γνωρίσματα. Η γενική περιγραφή αντίκειται στην συνήθη εμπορική πρακτική και επίσης έχει ως αποτέλεσμα την αδυναμία ταυτοποίησης των πωληθέντων ειδών από τον έλεγχο. Η συνήθης εμπορική πρακτική είναι η αναγραφή των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών που προσδιορίζουν τα συγκεκριμένα πωληθέντα είδη και επηρεάζουν το ύψος της τιμής πώλησής τους. Συγκεκριμένα σε παρόμοιες συναλλαγές αναγράφονται αναλυτικές περιγραφές όπως για τηλεόραση το μέγεθος σε ίντσες, ο τύπος του πάνελ (oled, led κλπ), η ανάλυση της οθόνης κλπ. για χρώματα το είδος του χρώματος και η ποιότητά του, για κλιματιστικά η δυναμικότητα τους σε BTU, για ηλεκτρονικά είδη το εμπορικό μοντέλο, για καρέκλες η εμπορική ονομασία ή το εμπορικό σήμα κλπ... Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι στο ίδιο τιμολόγιο (...-05/05/2017) το είδος δύο (2) ηχεία GENIUS χρεώθηκε με δύο διαφορετικές τιμές, καθώς στη γραμμή 4 αναγραφόταν με τιμή 100,00 ευρώ και στη γραμμή 12 με 50,00 ευρώ.

-Στην υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/1986 με ημερομηνία 24/02/2021 που προσκόμισε στον έλεγχο ο κος δήλωσε ότι τον κο τον γνώρισε μέσω διαδικτύου, ότι οι αγορές που έκανε προοριζόταν για την ελεγχόμενη επιχείρηση και ότι οι μεταφορές γινόταν με δικά του μέσα. Το παραπάνω γεγονός έρχεται σε αντίθεση με την κοινή λογική και τις συνήθειες

εμπορικές πρακτικές, καθώς δεν συνηθίζεται η ανάθεση παραγγελιών και η λήψη εμπορευμάτων από άγνωστους προμηθευτές, καθώς με αυτό τον τρόπο δεν διασφαλίζονται τα συμφέροντα του λήπτη σε περίπτωση παραλαβής ελαττωματικών, προβληματικών ή προϊόντων με σοβαρές ελλείψεις. Στην δεύτερη υπεύθυνη δήλωση με ημερομηνία 13/05/2022 ο ίδιος δήλωσε επιπλέον ότι δεν είχε την δυνατότητα να γνωρίζει το ιδιοκτησιακό καθεστώς των μεταφορικών μέσων. Ο έλεγχος παραπέμπει στις παραγράφους 5 και 7 του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 όσον αφορά τις υποχρεώσεις του φορολογούμενου για την διασφάλιση των συναλλαγών.

-Η ελεγχόμενη δεν έδωσε πειστικές εξηγήσεις για την επιλογή του συγκεκριμένου προμηθευτή. Δεν δικαιολογήθηκε η επιλογή της Μ.ΕΠΕ ως προμηθευτή και η σκοπιμότητα των συναλλαγών, καθώς στην αγορά των συγκεκριμένων προϊόντων (έπιπλα, ηλεκτρικά-ηλεκτρονικά είδη και χρώματα) δραστηριοποιείται πληθώρα μεγάλων και μικρών εταιρειών με επώνυμα προϊόντα, τα οποία στην περίπτωση των χρωμάτων και χημικών αναγράφουν στην συσκευασία τους σχετικές πιστοποιήσεις από κρατικούς ή ιδιωτικούς φορείς και έχουν αποδείξει την αξιοπιστία τους, την διάρκεια τους και την καταλληλότητα τους σε βάθος χρόνου, στην περίπτωση των τηλεοράσεων και των πολυμηχανημάτων προσφέρουν άμεσο σέρβις και αντικατάσταση σε κοντινά στην επιχείρηση σημεία, ενώ για τα έπιπλα οι τοπικοί προμηθευτές μπορούν να προσφέρουν άμεση επισκευή.

Από όλα τα παραπάνω ο έλεγχος διαπίστωσε ότι αφενός η προμηθεύτρια οντότητα Μ.ΕΠΕ δεν διέθετε την ικανότητα να προβεί σε πωλήσεις (και δεν πούλησε) εμπορεύματα αντίστοιχου είδους και αξίας με τα αναγραφόμενα στην περιγραφή των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προς την ελεγχόμενη, αφετέρου η ελεγχόμενη οντότητα δεν έλαβε αντίστοιχα εμπορεύματα

Τα παραπάνω τεκμηριώνονται:

1) Από το γεγονός ότι η αντισυμβαλλόμενη οντότητα δεν διέθετε προσωπικό, εγκαταστάσεις, μηχανήματα αλλά και μεταφορικό μέσο για την μεταφορά των εμπορευμάτων. Επίσης δεν διέθετε γραφεία, αποθηκευτικούς χώρους, αποθέματα και αγορές εμπορευμάτων για να προβεί σε αντίστοιχες πωλήσεις προϊόντων, όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

2) Από το γεγονός ότι η αντισυμβαλλόμενη οντότητα δεν ήταν συνεπής στις φορολογικές της υποχρεώσεις (δεν υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις, ΜΥΦ, κλπ) και συνεπώς δεν την επηρέαζε η επιβάρυνση με επιπλέον Φόρο Εισοδήματος και ΦΠΑ λόγω των ανύπαρκτων συναλλαγών.

3) Από το γεγονός ότι στην περιγραφή των πωληθέντων προϊόντων επί των φορολογικών παραστατικών δεν αναφερόταν επιπλέον λεπτομέρειες για τα είδη των προϊόντων γεγονός το οποίο αντίκειται στη συνήθη εμπορική πρακτική και ήταν εις βάρος της ελεγχόμενης. Η μη αναγραφή λεπτομερούς περιγραφής δεν προστάτευε τα συμφέροντά της σε περίπτωση ελλিপών ή κακής ποιότητας προϊόντων ή οποιασδήποτε άλλης εμπορικής διαφοράς.

4) Από το γεγονός ότι όπως προέκυψε από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων αλλά και κατά δήλωση του υπεύθυνου της ελεγχόμενης δεν έγινε εξόφληση των τιμολογίων (παρότι σε δύο τιμολόγια είναι σημειωμένο το σημείο πληρωμής με αποτέλεσμα την αδυναμία ταυτοποίησης των συγκεκριμένων συναλλαγών από τον έλεγχο.

5) Από το γεγονός ότι η αντισυμβαλλόμενη τυπικά και ουσιαστικά στερείτο επιχειρηματικής και οικονομικής υπόστασης κατά τις υπό κρίση περιόδους, καθώς η

κατάσταση της εταιρείας έχει μετατραπεί σε λύση - εκκαθάριση αυτοδίκαια λόγω παρέλευσης του χρόνου διάρκειάς της βάσει του καταστατικού της (σύμφωνα με τα στοιχεία του Γ.Ε.ΜΗ) και δε διέθετε έδρα, δε διέθετε προσωπικό, δε διέθετε οχήματα, δεν είχε δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αντίστοιχες δραστηριότητες, δεν είχε πραγματοποιήσει αγορές και δεν διέθετε αποθέματα εμπορευμάτων.

6) Από το γεγονός ότι τα εμπορεύματα των τιμολογίων δεν βρέθηκαν κατά την διάρκεια των επιτόπιων ελέγχων στον χώρο της ελεγχόμενης και δεν δόθηκαν πειστικές εξηγήσεις για την μη εύρεση τους.

7) Από το γεγονός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία της λήπτριας οντότητας δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση της εκδότριας των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης. Παρότι ο κος δήλωσε ότι γνώρισε τον αντισυμβαλλόμενο μέσω διαδικτύου, υποστήριξε επίσης στην ίδια υπεύθυνη δήλωση ότι οι μεταφορές διενεργούνταν από όχημα του αντισυμβαλλόμενου γεγονός το οποίο συνεπάγεται άμεση επαφή. Επίσης ο όγκος των επίμαχων συναλλαγών και το ύψος της αξίας τους προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων, επίσκεψη στην έδρα της επιχείρησης κ.λπ., στα πλαίσια των οποίων είναι αδύνατο να μη δημιουργήθηκαν στην λήπτρια επιχείρηση ΑΤΕ (ΑΦΜ) υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων και συνεπώς συνάγεται ότι αυτή δεν ενήργησε καλή τη πίστι.

Πέραν της αξιολόγησης και εκτίμησης μεμονωμένα όλων των επιμέρους προαναφερθέντων ευρημάτων, στοιχείων γεγονότων, δηλώσεων, κλπ., απαιτείται σύμφωνα και με την απόφαση του ΣΤΕ 1664/04 (ίδιες αποφάσεις ΣΤΕ 2223/95, 520/94) και συνολική εκτίμηση των δεδομένων μιας υπόθεσης για τον χαρακτηρισμό μιας συναλλαγής ως πραγματικής ή εικονικής. Η συνολική λοιπόν εικόνα που προκύπτει για την οικεία υπόθεση, μέσα από πληθώρα αντιφάσεων και ευρημάτων που αντίκεινται στην κοινή λογική και τις πρακτικές του επιχειρείν και των συναλλακτικών ηθών, είναι ότι η αντισυμβαλλόμενη οντότητα (. ΜΟΝ.ΕΠΕ) ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις πωλήσεις εμπορευμάτων, χιλιάδων ευρώ που φέρεται ότι πραγματοποίησε, καθώς δεν διέθετε τις ανάλογες αγορές, προσωπικό αποθέματα και την κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή και το κυριότερο από τα μέσα του έτους 2014 **ήταν πρόσωπο υπαρκτό φορολογικά, αλλά ουσιαστικά στερούμενο επιχειρηματικής και οικονομικής υπόστασης και συναλλακτικώς ανύπαρκτο.** Σύμφωνα με το Γ.Ε.ΜΗ η κατάσταση της εταιρείας έχει μετατραπεί σε λύση - εκκαθάριση αυτοδίκαια λόγω παρέλευσης του χρόνου διάρκειάς της βάσει του καταστατικού της. Όλα τα στοιχεία που έχει στη διάθεση του ο έλεγχος, οδηγούν στην διαπίστωση ότι η ελεγχόμενη οντότητα λάμβανε εικονικά τιμολόγια για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Οι συγκεκριμένες συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν, καταχωρήθηκαν όμως στα βιβλία της ελεγχόμενης με απώτερο σκοπό αυτή να εμφανίζει αυξημένες δαπάνες στην φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, με συνέπεια την μείωση των φορολογικών της υποχρεώσεων.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης υιοθετώντας πλήρως τα πορίσματα, όπως καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, σε συνδυασμό με τα κατασχεθέντα στοιχεία της προσφεύγουσας διαπίστωσε ότι, σύμφωνα με τις ημερολογιακές εγγραφές με α.α .../05.05.2017 και α.α .../21.07.2017 και τα ισοζύγια λογαριασμών της οντότητας, τα ΤΙΜ .../5.5.2017 και ΤΙΜ .../21.07.2017 καταχωρήθηκαν σε χρέωση υπολογισμών παγίων της ομάδας 14 «ΕΠΙΠΛΑ

ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ» κατά ΕΓΣΛ (κωδικοποίηση λογαριασμών της οποίας κάνει χρήση η ελεγχόμενη), καθαρής αξίας 19.350,00€. Παράλληλα, το TIM .../16.05.2017, καθαρής αξίας 26.700,00€, καταχωρήθηκε σε χρέωση του λογαριασμού «62.07.01.024 ΚΤΙΡ-ΕΓΚ. ΚΤΙΡ-ΤΕΧΝ.ΕΡΓΩΝ. ΜΕ ΦΠΑ 24%» όπως προκύπτει από την με αριθμό .../16.05.2017 ημερολογιακή εγγραφή του Γενικού Ημερολογίου που τηρεί η οντότητα. Ο έλεγχος ζήτησε και έλαβε το μητρώο παγίων της επιχείρησης ώστε να προσδιορίσει το ύψος των αποσβέσεων που πραγματοποιήθηκαν και μεταφέρθηκαν στη δήλωση φόρου εισοδήματος του νομικού προσώπου για τις εν λόγω καταχωρήσεις στους λογαριασμούς των παγίων. Ωστόσο δεν εντοπίστηκαν να έχουν διενεργηθεί αποσβέσεις επί των επίμαχων παγίων που αφορούν τα τιμολόγια .../5.5.2017 & .../21.07.2017 έκδοσης της «.....ΕΠΕ (..... MON.ΕΠΕ).

Επίσης, από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης αντλήθηκε η καρτέλα προμηθευτή της οντότητας MON. ΕΠΕ (. ... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ). Στην εν λόγω κατάσταση διαπιστώθηκαν πιστώσεις (αγορές αγαθών) ύψους €57.102,00 και μηδενικές χρεώσεις (εξοφλήσεις προμηθευτή) από 01/01/2017 έως και την ημερομηνία διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Σε όλα τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία (εκτός του Τιμ. ...-21/07/2017) υπάρχει σημειωμένη η ένδειξη μετρητοίς, πρακτική που συνηθίζεται σε εικονικές συναλλαγές. Από τον έλεγχο των βιβλίων και την καρτέλα προμηθευτή προκύπτει ότι δεν έχει καταχωρηθεί κάποιο παραστατικό πληρωμής για τις σχετικές συναλλαγές. Η εν λόγω συναλλακτική συμπεριφορά δε συνάδει με τα δεδομένα της κοινής εμπορικής πρακτικής και της λογικής, με την έννοια ότι συναλλαγές ιδιαιτέρως μεγάλων ποσών δεν μπορούν να παραμένουν επί πιστώσει επ' αόριστον.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι τα ανωτέρω τιμολόγια είναι εικονικά στοιχεία που εκδίδονται για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή υιοθέτησε τα πορίσματα ενός απλού πληροφοριακού δελτίου, όπως είναι η έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και δεν προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις προκειμένου να διαπιστώσει αν πράγματι η προσφεύγουσα κατείχε τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελείς απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με την Πολ. 1071/2015 έγινε δεκτή η υπ' αριθμ. 170/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό. Σύμφωνα με αυτή: «...Το πνεύμα των σχετικών διατάξεων, που ίσχυσαν διαχρονικά, ήτοι τόσο του π.δ. 99/1977 (Κ.Φ.Σ.) όσο και του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), αλλά και του νυν ισχύοντος ν, 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), σύμφωνα προς την παγίως δοθείσα σ' αυτές ερμηνεία, παραμένει κατ' ουσία το ίδιο, δηλαδή, για την έκπτωση της δαπάνης απαιτείται, μεταξύ άλλων, η εγγραφή στα βιβλία **νομοτύπως** εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατά την ως άνω έννοια (και, ασφαλώς, η ύπαρξη αληθινής και παραγωγικής δαπάνης).

Γ. Από το υπό στοιχ. Ια' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο **η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολό τους πραγματικές**, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο¹, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, κατά παγία νομολογία, **δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από**

συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣΤΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία»

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1097/2016 κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία, ότι : «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) **το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,**

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.-Κ.Β.Σ).».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων την οποία αιτιολόγησε πλήρως, αφού έλαβε υπόψη της την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για τον εκδότη και για την προσφεύγουσα. Η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, επαρκώς, σαφώς και εμπεριστατωμένα στις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης.

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, εν όσο ο λήπτης του τιμολογίου δεν ανταποδεικνύει τα αντίθετα (δηλαδή ότι ο εκδότης είναι υπαρκτός και σε θέση να εκπληρώσει την παροχή), βαρύνεται αυτός πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι η συναλλαγή πράγματι πραγματοποιήθηκε, και, περαιτέρω, εφ' όσον αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (γιατί, στην αντίθετη περίπτωση, αν δηλαδή δεν το έχει αποδείξει, περαιτέρω ζητήματα δεν τίθενται), την καλή του πίστη κατά τον χρόνο της συναλλαγής. Δηλαδή ότι, ακόμη και αν η συναλλαγή (έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), δεν πραγματοποιήθηκε με τον φερόμενο ως εκδότη της, πάντως, υπό τις συντρέχουσες συνθήκες, δεν υπήρχαν ενδείξεις τέτοιες που θα γεννούσαν σε επιμελή συναλλασσόμενο, κατά περίπτωση, είτε εύλογες ανησυχίες ότι ο αντισυμβαλλόμενός του είναι φορολογικά υπαρκτός, είτε εύλογες αμφιβολίες ότι ο αντισυμβαλλόμενός του είναι πράγματι ο φερόμενος ως εκδότης του τιμολογίου. Και καθ' όσον μεν αφορά την φορολογική ανυπαρξία του φερόμενου ως εκδότη, πλήρη απόδειξη

συνιστά το μητρώο της φορολογικής αρχής, καθ' όσον δε αφορά την συναλλακτική του ανυπαρξία ή αδυναμία να εκτελέσει την συναλλαγή, η απόδειξη μπορεί να προκύπτει και από δέσμη σοβαρών και συγκλινουσών ενδείξεων που είτε επιτρέπουν είτε επιβάλλουν την συναγωγή σχετικού δικαστικού τεκμηρίου (ΣΤΕ 406/2019, 336/2018 και πρβλΣΤΕ 1171, 1170, 1169/2012).

Επειδή με το άρθρο 3 παρ. 1 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι : «*Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς*», ενώ στο **άρθρο 5 παρ.5** του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «*«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*».

Συνεπώς, ο ισχυρισμός περί καλοπιστίας και αναγνώρισης των επίμαχων Τ.Π.Υ. στη φορολογία εισοδήματος και έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών/δαπανών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 27-04-2023 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από **12-06-2023** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... **Α.Τ.Ε.**» με ΑΦΜ και

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση

1)Επί της υπ' αριθμ./27-04-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη					
ή ζημία		309.255,91	232.891,19	232.891,19	76.364,72
φόρος	πιστωτικό ποσό	1.518,04	1.518,04	1.518,04	
	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Τέλος επιτηδεύματος		1.400,00	1.400,00	1.400,00	
Πρόσθετος φόρος					
Σύνολο φόρου για επιστροφή		118,04	118,04	118,04	

2)Επί της υπ' αριθμ./27-04-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2017

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	89.350,58	89.350,58	89.350,58	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	156.450,60	110.400,60	110.400,60	46.050,00
Φόρος εκροών	21.444,13	21.444,13	21.444,13	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	37.549,90	26.497,90	26.497,90	11.052,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	16.105,77	5.053,77	5.053,77	11.052,00
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμο άρθρου 58Α				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	16.105,77	5.053,77	5.053,77	11.052,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.