



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19/03/2024

Αριθμός απόφασης: 769

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

Email : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **21-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του του με **ΑΦΜ:.....**, με κύρια δραστηριότητα «*Υπηρεσίες δερματοστιξίας*»

(τατουάζ)» και δευτερεύουσα «Χονδρικό εμπόριο πλασιών στοιβασιάς υλικών (παλετών) κυβοποιειδών και άλλων σανιδών μεταφοράς φορτίων από ξυλεία» και με έδρα στα κύριας δραστηριότητας στο, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των με αριθμό: **α)../08-09-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, **β)../08-09-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, **γ)../08-09-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, **δ)../08-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, **ε)../08-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, **στ)../08-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018, **ζ)../08-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2019, **η)../08-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2020 και **θ)../08-09-2023** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 24/11/2023 έκθεση απόψεων του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από **21/11/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ:....** που υποβλήθηκε 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 **../08-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 13.811,86€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 6.905,93€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.868,34€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **22.586,13€**.
- Με την με αριθμό **../08-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 54.889,79€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 27.444,90€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 9.902,63€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **92.237,32€**.

- Με την με αριθμό**/08-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 70.073,68€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 35.036,84€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 13.340,47€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **118.450,99€**.
- Με την με αριθμό ...**/08-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 17.198,50€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 8.599,25€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **25.797,75€**.
- Με την με αριθμό ...**/08-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 2.895,30€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 1.447,65€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **4.342,95€** και δεν αναγνωρίστηκε Φ.Π.Α. προς έκπτωση σε επόμενες περιόδους ποσού 8.085,90€.
- Με την με αριθμό**/08-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 29.925,78€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 14.962,90€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **44.888,68€** και δεν αναγνωρίστηκε Φ.Π.Α. προς έκπτωση σε επόμενες περιόδους ποσού 11.955,16€.
- Με την με αριθμό**/08-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 25.521,61€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 12.760,80€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **38.282,41€** και δεν αναγνωρίστηκε Φ.Π.Α. προς έκπτωση σε επόμενες περιόδους ποσού 26.581,47€.
- Με την με αριθμό**/08-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 33.363,45€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 16.681,72€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **50.045,17€** και δεν αναγνωρίστηκε Φ.Π.Α. προς έκπτωση σε επόμενες περιόδους ύψους 6.129,38 έναντι του δηλωθέντος 8.851,40€

- Με την με αριθμό .../08-09-2023 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισης σε πρόσκληση προσκόμισης στοιχείων.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 08-09-2023 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου Κ.Φ.Δ. που διενήργησε το 1^ο ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης στην προσφεύγουσα με κύριο αντικείμενο εργασιών ««Υπηρεσίες δερματοστιξίας (τατουάζ)» και δευτερεύουσα «Χονδρικό εμπόριο παισίων στοιβασιάς υλικών (παλετών) κυβοτιοειδών και άλλων σανιδών μεταφοράς φορτίων από ξυλεία», δυνάμει της υπ' αριθμ. .../.../25-06-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2017 - 2020.

Αίτια του ελέγχου αποτέλεσαν α)το υπ'αριθμ. .../20-07-2021 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου (αρ.πρωτ. εισερχομένου/23-07-2021), σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα κατά τα ελεγχόμενα έτη έλαβε τα εξής εικονικά φορολογικά στοιχεία έκδοσης της εταιρείας «. Ο.Ε.» με Α.Φ.Μ.:

A/A	A.Φ.Μ.	Ονοματεπώνυμο	Δ.Ο.Υ.	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Σύνολο	Αριθμός Παρ/κών	Έτος
1	...	...	ΙΩΝΙΑΣ	12.000,00	2.880,00	14.880,00	30	2017
2	...		ΙΩΝΙΑΣ	92.453,00	22.188,72	114.641,72	232	2018
3	...	...	ΙΩΝΙΑΣ	167.283,00	40.147,92	207.430,92	419	2019
4	...		ΙΩΝΙΑΣ	39.600,00	9.504,00	49.104,00	99	2020

και β) το υπ'αριθμ. .../18-11-2021 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχ. .../25-11-2021) με το οποίο διαβιβάστηκε στο 1^ο ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης η από 17-11-2021 έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. & Κ.Δ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης που αφορά την ατομική επιχείρηση, της προσφεύγουσας, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα εξής εικονικά φορολογικά στοιχεία:

A/A	A.Φ.Μ.	Ονοματεπώνυμο εκδότη τιμολογίων	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Σύνολο	Αριθμός Παρ/κών	Έτος
1	..		1.600,00	384,00	1.984,00	4	2017
2	...		32.155,00	7.717,20	39.872,20	80	2018
3	...		45.959,68	11.030,32	56.990,00	116	2018
4	...		2.400,00	576,00	2.976,00	6	2020

Επίσης, στην προσφεύγουσα επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., καθώς δεν προσκόμισε τριάντα τρία (33) φορολογικά παραστατικά εξόδων έκδοσης της επιχείρησης και τρία φορολογικά παραστατικά της επιχείρησης, τα οποία είχε καταχωρημένα στα φορολογικά της βιβλία.

Κατόπιν αυτού, στις 13-07-2023 κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα το υπ'αριθμ. .../2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και οι προσωρινές πράξεις, επί του οποίου δεν ανταποκρίθηκε και η φορολογική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

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

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό στο έτος 2017.
2. Μη τέλεση των αποδιδόμενων σε βάρος της παραβάσεων. Με επαρκής θεμελίωση και απόδειξη από τη φέρουσα το πλήρες βάρος της απόδειξης φορολογική αρχή, της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών. Σύμφωνα με τη νομολογία πρέπει πάντα να εξετάζεται αν ο λήπτης είναι καλόπιστος. Σε κάθε περίπτωση μη γνώση των επίμαχων συναλλαγών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.1 του ΚΦΔ, όπως αυτό ίσχυε στο έτος 2017, οριζόταν ότι:

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου **εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.**

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.....»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος και η προθεσμία υποβολής της τελευταίας περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017 έληξε εντός του έτους 2018 και επομένως η πενταετής προθεσμία του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. σχετικά με το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα λήγει στις 31-12-2023.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο για το έτος 2017 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

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 απόφαση 116/2013 του ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου

αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε **ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο** (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με την 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 εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, 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, η εικονικότητα φορολογικών στοιχείων έκδοσης της εταιρείας «..... Ο.Ε.» θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με την από 30-05-2022 Έκθεση Ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από 08/09/2023 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης, «..... Ο.Ε.» - ΑΦΜ, με κύριο αντικείμενο εργασιών «Εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών» και δευτερεύουσες εργασίες «χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών υλικών» και «χονδρικό εμπόριο λιθοκόκκων, ψιλού χαλικιού, κροκάλων, αμμοχάλικου κ.α.» κατά τα ελεγχόμενα έτη 2015 έως 2020, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει οποιαδήποτε συναλλαγή και το σύνολο των εκδοθέντων από αυτήν φορολογικών στοιχείων κρίθηκαν ως εικονικά, καθώς:

- *«Δεν υφίσταται πάγιος εξοπλισμός για την εκσκαφή και μετακίνηση γαιών, καθώς ποτέ δεν δηλώθηκε αυτός ούτε καταβλήθηκε το απαιτούμενο τέλος για τη χρήση μηχανήματων έργου τις κρινόμενες χρήσεις, στο αρμόδιο τμήμα της Περιφέρειας Χαλκιδικής.*
- *Δεν υφίσταται όχημα ιδιοκτησίας της επιχείρησης προκειμένου να μεταφέρει υλικά, χώματα, ή άλλα εμπορεύματα. Όλα τα οχήματα που αναγράφονται στα κρινόμενα φορολογικά παραστατικά έχουν τεθεί σε ακινησία πολλά έτη πριν τις κρινόμενες χρήσεις, ή ανήκουν σε άλλες επιχειρήσεις μη συνεργαζόμενες (βάσει συμφωνητικών) με την ελεγχόμενη Ο.Ε.*
- *Δεν υπάρχουν παραστατικά αγοράς για τα είδη τα οποία εμπορεύθηκε η ελεγχόμενη Ο.Ε.. Αυτό προκύπτει από τη μη ύπαρξη δηλώσεων αντισυμβαλλομένων προμηθευτών της, τα κρινόμενα έτη.*
- *Η επιχείρηση δεν εμφανίζει υπαρκτή έδρα. Κατά τη σύνταξη της παρούσας, ο χώρος της έδρας της ελεγχόμενης είναι κλειστός και ερειπωμένος.*
- *Αν και δόθηκε πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων και καταστατικού και υπήρξε και τηλεφωνική επικοινωνία με τους διαχειριστές της Ο.Ε., δεν προσκομίστηκε ποτέ κανένα βιβλίο ή φορολογικό παραστατικό της επιχείρησης Ο.Ε. στον έλεγχο. Επίσης, σε σχετική αναζήτηση δεν βρέθηκε λογιστής, ή λογιστική εταιρία που να έχει αναλάβει τα βιβλία της επιχείρησης.*
- *Αντισυμβαλλόμενοι που έλαβαν παραστατικά από την ελεγχόμενη Ο.Ε. κατόπιν πρόσκλησης προσκόμισης των κρινόμενων φορολογικών παραστατικών, προέβησαν σε τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., ενώ παράλληλα προσκόμισαν υπεύθυνες δηλώσεις ότι τα ληφθέντα τιμολόγια από την εταιρία Ο.Ε. ήταν εικονικά και οι συναλλαγές δεν έγιναν ποτέ.*
- *Από την αντιπαραβολή των εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι δεν τηρήθηκε η χρονολογική συνέχεια τους (έκδοση*

μεταγενέστερου αριθμού τιμολογίου σε προγενέστερη ημερομηνία από το προηγούμενο), καθώς και η έκδοση τιμολογίου με τον ίδιο αύξοντα αριθμό σε διαφορετικές ημερομηνίες.

Από αντιπαραβολή των στοιχείων των αντισυμβαλλομένων με την εταιρία Ο.Ε. προκύπτει ότι για κάθε μία εκ των ελεγχόμενων χρήσεων εκδόθηκαν τα κάτωθι παραστατικά με τις σχετικές αξίες και το Φ.Π.Α που αναλογεί:

ΧΡΗΣΗ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΟΜΕΝΩΝ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΔΗΛΩΘΕΝ ΦΠΑ
01/01-31/12/2015	212	90.184,94	39.230,45
01/01-31/12/2016	273	111.866,00	48.661,71
01/01-31/12/2017	525	223.803,49	97.354,52
01/01-31/12/2018	1.203	483.913,00	210.502,16
01/01-31/12/2019	1.296	513.653,70	184.915,33
01/01-31/12/2020	507	241.310,70	86.871,85
ΣΥΝΟΛΑ	4.016	1.664.731,83	667.536,02

Επειδή, μεταξύ των πελατών της ως άνω επιχείρησης που εξέδιδε εικονικά τιμολόγια είναι και η προσφεύγουσα, η οποία έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά της βιβλία και συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών/προμηθευτών (ΜΥΦ) τα εξής φορολογικά παραστατικά, τα οποία η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή :

Α/Α	Α.Φ.Μ.	Ονοματεπώνυμο	Δ.Ο.Υ.	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Σύνολο	Αριθμός Παρ/κών	Έτος
1	..	...	ΙΩΝΙΑΣ	12.000,00	2.880,00	14.880,00	30	2017
2	..	...	ΙΩΝΙΑΣ	92.453,00	22.188,72	114.641,72	232	2018
3	..	...	ΙΩΝΙΑΣ	167.283,00	40.147,92	207.430,92	419	2019
4	..		ΙΩΝΙΑΣ	39.600,00	9.504,00	49.104,00	99	2020

τα οποία παρατίθενται αναλυτικά στην από 08-09-2023 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος σελ. 7 έως 24, του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης. Στο σύνολο των ως άνω τιμολογίων αναγράφεται καθαρή αξία 400,00€ πλέον Φ.Π.Α. 96,00€. Σε ότι αφορά την ημερομηνία έκδοσής τους παρατηρείται ότι εκδίδεται σχεδόν ένα τιμολόγιο κάθε ημέρα σε όλη τη διάρκεια των ετών, από 5-10-2017 μέχρι 31-12-2020 και σε ορισμένες περιπτώσεις και δύο τιμολόγια την ίδια ημέρα. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα ως άνω τιμολόγια εκδόθηκαν στο πλαίσιο προμήθειας εμπορευμάτων που προορίζονταν για πώληση από την επιχείρησή της, χωρίς όμως να εξειδικεύει και να αποδεικνύει τι είδους εμπορεύματα λάμβανε από την εκδότρια, σχεδόν σε καθημερινή βάση επί τέσσερα χρόνια, η οποία ασκεί οικοδομικές εργασίες εκσκαφών, μετακίνησης γαιών και εμπορίου οικοδομικών υλικών,

αμμοχάλικου κλπ., δραστηριότητες ασύμβατες με την εμπορική δραστηριότητα της προσφεύγουσας. Δεν αποδεικνύει πώς προμηθεύονταν τα εμπορεύματα, πώς και με ποιο τρόπο γινόταν η εξόφληση.

Επειδή, η εικονικότητα φορολογικών στοιχείων έκδοσης των ατομικών επιχειρήσεων «..... με ΑΦΜ: και με ΑΦΜ: θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με την από 17-11-2021 Έκθεση Ελέγχου Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης στην προσφεύγουσα, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από 08/09/2023 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης. Πιο συγκεκριμένα:

Σε ότι αφορά την οντότητα «.....» με ΑΦΜ:, με έδρα τη, Αγροτεμάχιο και κύρια δραστηριότητα «χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων (scrap)» και δευτερεύουσες δραστηριότητες «Χονδρικό εμπόριο παλαιών ανταλλακτικών και εξαρτημάτων αυτοκινήτων» & «χονδρικό εμπόριο καυσόξυλων», διαπιστώθηκαν τα εξής:

«Ο:

- δεν έχει ως αντικείμενο δραστηριοτήτων το εμπόριο παλετών, ενώ το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε προς την αφορούν πώληση παλετών,
- όπως αναλυτικά προεκτέθηκε, (σελ. 25 Έως 32 της έκθεσης φόρου εισοδήματος) δεν έχει αγορές ώστε να πραγματοποιήσει πωλήσεις, καθώς το σύνολο των αγορών του από ενάρξεως της επιχείρησης είναι ανύπαρκτες συναλλαγές,
- στην πραγματικότητα δεν λειτούργησε ποτέ επιχείρηση στη δηλωθείσα διεύθυνση έδρας στην, ενώ στα φορολογικά στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου αναγράφεται ως τόπος φόρτωσης εμπορευμάτων η έδρα του εκδότη, γεγονός που επιβεβαιώνει και ο στην υπεύθυνη δήλωσή του, όπου συγκεκριμένα δηλώνει: "Άλλοτε εγώ και άλλοτε ο οδηγός πηγαίναμε στην έδρα του",
σε συνδυασμό με τις κάτωθι διαπιστώσεις που αποτελούν χαρακτηριστικό γνώρισμα εικονικότητας :

- έκδοση όλων των φορολογικών στοιχείων με συνολική αξία πάντα κάτω των 500 ευρώ, ώστε να μην υπερβαίνει το όριο που θέτει για την έκπτωση των δαπανών το άρθρο 23 Ν. 4172/13, πάνω από το οποίο ο λήπτης φορολογικού στοιχείου έχει την υποχρέωση να εξοφλεί το φορολογικό στοιχείο με ηλεκτρονικό τρόπο πληρωμής μέσω τραπέζης,
- έκδοση των φορολογικών στοιχείων, ως επί το πλείστον, με την ίδια συνολική αξία, ήτοι 496 ευρώ, που οδηγεί στο συμπέρασμα ότι εκδόθηκαν με γνώμονα την αξία των φορολογικών στοιχείων και όχι την ποσότητα των εμπορευμάτων που ενδεχομένως είχε ανάγκη να αγοράσει η επιχείρηση της,
- εξόφληση των φορολογικών στοιχείων πάντα σε μετρητά, όπως επιβεβαιώνει και ο, ο οποίος δηλώνει : "Πλήρωνα ο ίδιος ή ο οδηγός μας επί τόπου τα χρήματα στον",

τακτική που δεν συνάδει με την συνήθη τακτική επιχειρήσεων που συνεργάζονται σχεδόν καθημερινά με τον πωλητή και αποτελούν μοναδικούς ή βασικούς πελάτες αυτού,

- αναγραφή σε πλήθος φορολογικών στοιχείων λάθος αριθμού κυκλοφορίας και μεταφορικού μέσου που δεν είναι φορτηγό όχημα, ενώ ο , όπως ο ίδιος δηλώνει, συμπλήρωνε ο ίδιος τα τιμολόγια και η μεταφορά των εμπορευμάτων γινόταν με φορτηγά οχήματα ιδιοκτησίας της κόρης του, άρα δεν δικαιολογείται να κάνει το ίδιος λάθος στην συμπλήρωση τόσες φορές, εκτός αν συμπλήρωσε τα φορολογικά στοιχεία σε μία φορά και όχι την ημέρα έκδοσης του κάθε φορολογικού στοιχείου,
- μη τήρηση χρονικής σειράς στην έκδοση των φορολογικών στοιχείων,
ο έλεγχος καταλήγει στο **ασφαλές και βέβαιο συμπέρασμα** ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο προς την και αποτυπώνονται στους **πίνακες VII και VIII**, ήτοι **4 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.600 ευρώ στη χρήση 2017 και 116 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 45.959,68 ευρώ στη χρήση 2018, είναι εικονικά φορολογικά στοιχεία και αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, με την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 Ν. 4174/2013».**

Σε ότι αφορά την οντότητα με ΑΦΜ: , με έδρα το και αντικείμενο δραστηριότητας «Χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων (scrap), διαπιστώθηκαν τα εξής:

«Επειδή ο :

- δεν έχει ως αντικείμενο δραστηριοτήτων το εμπόριο παλετών, ενώ το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε προς την αφορούν πώληση παλετών,
- όπως αναλυτικά προεκτέθηκε, δεν έχει αγορές ώστε να πραγματοποιήσει πωλήσεις συνολικής καθαρής αξίας ($32.155 + 2.400 =$) **34.555 ευρώ**, σύμφωνα με τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η,
- στις χρήσεις 2017 και 2018 που εξέδωσε τα ως άνω φορολογικά στοιχεία προς την, δεν λειτουργούσε επιχείρηση στη δηλωθείσα διεύθυνση έδρας στο Επιπλέον, στη σφραγίδα του στο σώμα των φορολογικών στοιχείων αναγράφεται γενικά ως διεύθυνση έδρας «.....», χωρίς περισσότερα στοιχεία, ενώ τέτοια διεύθυνση δεν δηλώθηκε ούτε ως έδρα ούτε ως υποκατάστημα της επιχείρησης
- δεν έχει φορτηγά οχήματα για τη διενέργεια μεταφορών και μάλιστα για την ποσότητα και τον όγκο των αγαθών που καταγράφονται στους πίνακες Α και Β, συγκεκριμένα ελάχιστη ποσότητα τα 80 τεμάχια σε κάθε διακίνηση, ενώ ο δηλώνει ότι οι μεταφορές και όλη η διακίνηση πραγματοποιούνταν με μεταφορικά μέσα του
- είναι κρατούμενος στο κατάστημα κράτησης για το χρονικό διάστημα από 08/12/17 έως 17/01/18, όταν, σύμφωνα με τους ως άνω πίνακες Α, Β και Γ, συνεχίζει να πωλεί εμπορεύματα και να εκδίδει τιμολόγια, και σε αντίθεση με όσα δηλώνει ο: «Οι

συναλλαγές γινότανε με τον ίδιο.....Τον τον είδα μόνο μία φορά και μετά σε κάθε μεταφορά μόλις πλήρωνα τους οδηγούς που ερχότανε, μού έδινε και το τιμολόγιο»

- σε συνδυασμό με τις κάτωθι διαπιστώσεις που αποτελούν χαρακτηριστικό γνώρισμα εικονικότητας :
- έκδοση όλων των φορολογικών στοιχείων με συνολική αξία πάντα κάτω των 500 ευρώ, ώστε να μην υπερβαίνει το όριο που θέτει για την έκπτωση των δαπανών το άρθρο 23 Ν. 4172/13, πάνω από το οποίο ο λήπτης φορολογικού στοιχείου έχει την υποχρέωση να εξοφλεί το φορολογικό στοιχείο με ηλεκτρονικό τρόπο πληρωμής μέσω τραπέζης,
- έκδοση των φορολογικών στοιχείων, ως επί το πλείστον, με την ίδια συνολική αξία, ήτοι 496 ευρώ, που οδηγεί στο συμπέρασμα ότι εκδόθηκαν με γνώμονα την αξία των φορολογικών στοιχείων και όχι την ποσότητα των εμπορευμάτων που ενδεχομένως είχε ανάγκη να αγοράσει η επιχείρηση της
- εξόφληση των φορολογικών στοιχείων πάντα σε μετρητά, όπως επιβεβαιώνει και ο, ο οποίος δηλώνει : «Η πληρωμή γινότανε από την επιχείρηση μας άμεσα με μετρητά», τακτική που δεν συνάδει με την συνήθη τακτική επιχειρήσεων που συνεργάζονται σχεδόν καθημερινά με τον πωλητή

ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο προς την, ήτοι **80 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 39.872,20 ευρώ στη χρήση 2017 και 6 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 2.976 ευρώ στη χρήση 2018, είναι εικονικά φορολογικά στοιχεία και αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, με την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 Ν. 4174/2013.**

Σημειώνεται ότι ο ελεγχόμενος, ενώ ήδη είχε υποβάλλει συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων για την χρήση 2017, συμπεριέλαβε σε αυτήν τα στοιχεία που εξέδωσε προς την λήπτρια, κατόπιν υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης στις 15/7/20, μετά την επίδοση πρόσκλησης από τις υπογράφουσες ελέγκτριες στις 14/07/20 στην λήπτρια Ο έλεγχος κρίνει ότι ο ελεγχόμενος δήλωσε τα στοιχεία εκπρόθεσμα, κατόπιν συνεννόησης με την λήπτρια επιχείρηση της , προκειμένου να προσδώσουν νομιμοφάνεια στις συναλλαγές».

Επειδή, εάν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης των τιμολογίων είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος, τότε ο λήπτης καλείται να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών, καθώς σε κάθε περίπτωση οφείλει να τεκμηριώνει με τα κατάλληλα παραστατικά κάθε γεγονός και συναλλαγή και να διασφαλίζει την ασφαλή ταυτοποίησή της.

Επειδή περαιτέρω, 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, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι εκδότες είναι συναλλακτικά ανύπαρκτοι, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σε ότι αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η ίδια δεν είχε καμία ανάμειξη στις επίμαχες συναλλαγές, καθώς στην πραγματικότητα, ο πατέρας της διαχειρίζονταν το υποκατάστημα, αυτός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος. Σε κάθε περίπτωση, η παράδοση της διαχείρισης της ατομικής της επιχείρησης, που νομίμως συστάθηκε από την ίδια, σε τρίτο, δεν απαλλάσσει την προσφεύγουσα από τις διοικητικές κυρώσεις που προκύπτουν κατόπιν φορολογικών παραβάσεων.

Επειδή κανένας ισχυρισμός δεν προβάλλεται ως προς την/2023 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **21-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ:.....**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

1)Επί της με αριθμό/08-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	13.811.86 €	13.811.86 €
Πρόστιμο άρ.58 Κ.Φ.Δ.	6.905.93 €	6.905.93 €
Εισφορά αλληλεγγύης	1.868.34 €	1.868.34 €

Συνολικό ποσό	22.586,13 €	22.586,13 €
----------------------	--------------------	--------------------

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

2)Επί της με αριθμό/08-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	54.889,79 €	54.889,79 €
Πρόστιμο άρ.58 Κ.Φ.Δ.	27.444,90 €	27.444,90 €
Εισφορά αλληλεγγύης	9.902,63 €	9.902,63 €
Συνολικό ποσό	92.237,32 €	92.237,32 €

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

3)Επί της με αριθμό/08-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	70.073,68 €	70.073,68 €
Πρόστιμο άρ.58 Κ.Φ.Δ.	35.036,84 €	35.036,84 €
Εισφορά αλληλεγγύης	13.340,47 €	13.340,47 €
Συνολικό ποσό	118.450,99 €	118.450,99 €

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

4)Επί της με αριθμό .../08-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	17.198,50 €	17.198,50 €
Πρόστιμο άρ.58 Κ.Φ.Δ.	8.599,25 €	8.599,25 €
Συνολικό ποσό	25.797,75 €	25.797,75 €

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

5)Επί της με αριθμό/08-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

Κύριος φόρος		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
			2.895,30 €	2.895,30 €	2.895,30 €
Πρόστιμο άρ.58Α Κ.Φ.Δ.			1.447,65 €	1.447,65 €	1.447,65 €
Συνολικό ποσό για καταβολή			4.342,95 €	4.342,95 €	4.342,95 €
Ποσό για έκπτωση		8.085,90 €			8.085,90 €

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

6)Επί της με αριθμό/08-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Κύριος φόρος		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
			29.925,78 €	29.925,78 €	29.925,78 €
Πρόστιμο άρ.58Α Κ.Φ.Δ.			14.962,90 €	14.962,90 €	14.962,90 €
Συνολικό ποσό για καταβολή			44.888,68 €	44.888,68 €	44.888,68 €
Ποσό για έκπτωση		11.955,16 €			11.955,16 €

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

7)Επί της με αριθμό/08-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

Κύριος φόρος		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
			25.521.61 €	25.521.61 €	25.521.61 €
Πρόστιμο άρ.58Α Κ.Φ.Δ.			12.760.80 €	12.760.80 €	12.760.80 €
Συνολικό ποσό για καταβολή			38.282.41 €	38.282.41 €	38.282.41 €
Ποσό για έκπτωση		26.581,47 €			26.581,47 €

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

8)Επί της με αριθμό/08-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020

Κύριος φόρος		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
			33.363,45 €	33.363,45 €	33.363,45 €

Πρόστιμο άρ.58Α Κ.Φ.Δ.		16.681,72 €	16.681,72 €	16.681,72 €
Συνολικό ποσό για καταβολή		50.045,17 €	50.045,17 €	50.045,17 €
Ποσό για έκπτωση	8.851,40 €	6.129,38 €	6.129,38 €	2.722,02 €

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

9)Επί της με αριθμό/26-09-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2020

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	250,00 €	250,00 €

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