



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 17/06/2024

Αριθμός απόφασης: 1559

**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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) 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 **18-02-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας **Ε.Π.Ε. με ΑΦΜ:.....**, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον του

....., με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες εκμετάλλευσης θεαμάτων προγραμμάτων» με έδρα στο ... χλμ, T.K., κατά των **α)** με αριθμό **.../18-01-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 και **β)** με αριθμό **.../18-01-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, της Προϊσταμένης του 2^{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 23-02-2024 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από **18/02/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας **Ε.Π.Ε. με ΑΦΜ:**..... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό **.../18-01-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 6.016,80€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 601,68€, ήτοι συνολικό ποσό **6.618,48€**.
- Με την με αριθμό **.../18-01-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 6.016,80€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ποσού 3.008,40€, ήτοι συνολικό ποσό **9.025,20€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από 18/01/2024 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & Φ.Π.Α. που συντάχθηκαν από το 2^ο ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου για το φορολογικό έτος 2019, δυνάμει της με αρ. .../22-05-2023 εντολής ελέγχου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με υπ' αριθμ. πρωτ./14-02-2023 (αρ. πρωτ. εισερχομένου/22-02-2023) έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. και οι με αριθμό πρωτ./14-02-2023 (αρ. πρωτ. εισερχομένου/22-02-2023) εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για την προσφεύγουσα εταιρεία, σύμφωνα με τα οποία η προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2019 έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, έκδοσης του με ΑΦΜ:

Στα πλαίσια του ελέγχου κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά η υπ' αριθμ./26-05-2023 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το άρθρο 397 του ν.4512/2018.

Ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης έκρινε ότι η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα έλαβε, στο φορολογικό έτος 2019, δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 25.070,00€ πλέον Φ.Π.Α. 6.016,80€ έκδοσης του

Η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./06-12-2023 σημείωμα διαπιστώσεων, επί του οποίου η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

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

1. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι ο εκδότης,, είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο ή φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο. Η φορολογική αρχή παραδέχτηκε την ύπαρξη τραπεζικών συναλλαγών προς εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων.
2. Μη νόμιμος ο καταλογισμός φόρου, καθώς ενεργούσε ως καλόπιστος λήπτης. Η προσφεύγουσα με το από 1-10-2015 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης, μίσθωσε το υπ'αριθμ..... αγροτεμάχιο του Δήμου μαζί με τα υπάρχοντα σε αυτό δύο κέντρα διασκέδασης «....» & «.....» με διάρκεια μίσθωσης μέχρι 30-09-2024. Στη συνέχεια, η μισθώτρια υπεκμίσθωσε για το χρονικό διάστημα από 15-07-2016 μέχρι 15-07-2024 στην εταιρεία «..... I.K.E» το κέντρο διασκέδασης, το οποίο λειτούργησε νόμιμα μέχρι 22-08-2016 και στη συνέχεια εφοδιάστηκε με νέα άδεια στις 9-8-2019. Στο μεταξύ ξεκίνησε ισχυρή αντιδικία με κατάθεση αγωγών από τα τέκνα του αρχικού εκμισθωτή κατά της προσφεύγουσας και της υπομισθώτριας, ενώ, κατά τη διάρκεια της εκκρεμοδικίας νέοι κτήτορες κατέστησαν από αγορά ειδικοί διάδοχοι του ακινήτου και υπεισέλθαν στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της μίσθωσης. Κατά της προσφεύγουσας και της υπομισθώτριας υποβλήθηκε νέα αγωγή απόδοσης του μίσθιου από τους νέους ιδιοκτήτες, στα πλαίσια της οποίας ορίστηκε πραγματογνωμοσύνη, καθώς οι αντίδικοι αμφισβήτησαν το γεγονός ότι γίνονται εργασίες συντήρησης στα δύο κέντρα διασκέδασης. Προς απόδειξη των ισχυρισμών της προσφεύγουσας προσκομίστηκαν στο δικαστήριο τα δύο επίμαχα τιμολόγια και η μαρτυρία του, ενώ οι αντίδικοι προσκόμισαν την από 30-9-2020 έκθεση του τεχνικού συμβούλου τους. Η προσφεύγουσα λίγο πριν την έναρξη λειτουργίας του κέντρου

διασκέδασης προγραμμάτισε εργασίες επισκευής & συντήρησης και στα δύο κτίρια (.... &). Ο της σύστησε το, ο οποίος κατέγραψε τις εργασίες που έπρεπε να γίνουν και αφορούσαν αντικατάσταση γυψοσανίδων και τον αναγκαίο επιχρωματισμό. Οι εργασίες συντήρησης εκτελέστηκαν και στα δύο κέντρα. Ο συνεργαζόταν με το , ο οποίος ως εργολάβος ανέλαβε την εκτέλεση του έργου. Τα αναγκαία υλικά μεταφέρθηκαν με μεταφορικά μέσα του τμηματικά και τα παραλάμβαναν εργάτες του Κατά τη στιγμή των επίμαχων συναλλαγών τελούσε σε καλή πίστη.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4987/2022, ως ισχύει από 02/02/2016, 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 σύμφωνα με την νομολογία, 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, ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, οπότε, και πάλι, **ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής**, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 2115/2017, 1238/2018, 1404/2015). Τέλος, είναι αυτονόητο ότι, στην περίπτωση που αποδεικνύεται η μη πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, δεν τίθεται καν ζήτημα καλής πίστης του λήπτη, ανεξαρτήτως του αν ο εκδότης ήταν πρόσωπο φορολογικώς ή συναλλακτικώς ανύπαρκτο (βλ ΣΤΕ 223/2015, 1314/2013, 505-6/2012, 4037-4039/2011 7μ., 2011/2011, 3711/2011, 1402/2011, 1498/2011, 3528/2010, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005).

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 ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, **που ευλόγως** αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου). 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, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣτΕ 2633/2002, ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319).

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1071/31-3-2015, κοινοποιήθηκε η με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία και έγινε δεκτή από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής. Η ανωτέρω γνωμοδότηση εκδόθηκε κατόπιν σχετικού ερωτήματος, βάσει του υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ Β10009210 ΕΞ 2014/17-3-2014 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών /Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης): *1. Αν ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και, εφόσον (α) ο λήπτης ήταν καλόπιστος, δηλαδή δεν είχε γνώση της εικονικότητας ή (β) ο λήπτης δεν ήταν καλόπιστος. 2. Αν είναι επιτρεπτή η έκπτωση δαπάνης, όταν η εικονικότητα εντοπίζεται μόνο στον διαφορετικό χαρακτηρισμό της γενόμενης συναλλαγής στο εκδοθέν τιμολόγιο.*

Ειδικότερα κατά τις διατάξεις της ανωτέρω γνωμοδότησης ορίζεται ότι : «Κατά τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, Α' 84), η φορολογική αρχή οφείλει, κατ' αρχήν, να αναγνωρίζει τα δεδομένα, που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης και κρίθηκαν από αυτήν επαρκή και ακριβή, πράγμα που σημαίνει ότι ο κανόνας που καθιερώνεται στο φορολογικό μας δίκαιο είναι ότι οι, γενόμενες νομοτύπως και στα πλαίσια των οικείων διατάξεων, εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία, είναι δεσμευτικές για την αρμόδια φορολογική αρχή (ΣτΕ 806/1998, Εγκ. Κ.Β.Σ. 3/1992). Β. Περαιτέρω, έχει κριθεί παγίως ότι

τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ([Π.Δ. 186/1992](#)) ή τα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία δύνανται, κατά το [άρθρο 18§2](#) του εν λόγω Κώδικα, να κατοχυρώσουν τη νομιμότητα της εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης, γεγονός που αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τη νόμιμη έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να έχουν εκδοθεί νομοτύπως, δηλαδή αφενός μεν να προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις και αφετέρου να περιέχουν όλα τα υπό του νόμου απαιτούμενα στοιχεία (ΣτΕ 1512/2013, [ΣτΕ 753/2012](#), ΣτΕ 327/2000, ΣτΕ 4033/1999, ΣτΕ 806/1998, ΣτΕ 3990/1998, ΣτΕ 2329/1997, ΣτΕ 3509/1994, ΣτΕ 6004/1996, ΣτΕ 4786/1996 κλπ).

Από το υπό στοιχ. 1α' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η **συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο 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 πρόσωπο, 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](#)).....»

Επειδή, 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, στο άρθρο 64 του ν.4987/2022 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, στο άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999 ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 4. 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολούθως, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). **Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση**, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στον έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, βάσει της έκθεσης ελέγχου Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων) του, με ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο οικοδομικών υλικών και δευτερεύουσες εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών, χονδρικό εμπόριο ασβέστη, ειδών από τσιμέντο, κεραμιδιών στεγών και κονιαμάτων, προκύπτουν τα εξής:

- Η ατομική επιχείρηση του εκδότη στερείται έδρας και λοιπών αποθηκευτικών χώρων, γεγονός που δεν ανταποκρίνεται στη συνήθη εικόνα κι εν γένει λειτουργία ομοειδών επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα, από την συνολική διερεύνηση, που αφορούσε την ύπαρξη ή μη επαγγελματικής εγκατάστασης του και η οποία διεξήχθη στο πλαίσιο προηγούμενης εντολής ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι δεν υφίσταται επαγγελματική έδρα της επιχείρησης καθότι α) κατά τον επιτόπιο έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στην περιοχή, δεν βρέθηκε επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης, β) κανένας από τους περίοικους δεν γνώριζε τον ή κάποια επιχείρηση με δραστηριότητα την εμπορία οικοδομικών υλικών, γ) ο εκμισθωτής, ιδιοκτήτης του αγροτεμάχιο No θέση, φερόμενης έδρας του προσφεύγοντα, με την υπ'αριθμ.πρωτ./14-09-20 υπεύθυνη δήλωσή του προς την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, δήλωσε ότι εκμίσθωνε το αγροτεμάχιο στο μόνο για το 2012 και ότι το 2013 αποχώρησε, δ) από τις υποβληθείσες Αναλυτικές Καταστάσεις για Μισθώματα Ακίνητης Περιουσίας (Δήλωση Ε2) του εκμισθωτή, φορολογικών ετών 2012-2019, διαπιστώθηκε ότι ως χρήση του ακινήτου έχει δηλωθεί η εκμίσθωση γαιών δ) το ακίνητο έχει δηλωθεί ως μη ηλεκτροδοτούμενο ε) από την έρευνα σε προμηθευτές του εκδότη, διαπιστώθηκε ότι ουδέποτε μετέφεραν εμπορεύματα στην έδρα του, παρά το ότι στα φορολογικά στοιχεία αναφέρεται ως τόπος παράδοσης η έδρα της
- Ο εκδότης δεν διενεργεί κατά την κρινόμενη χρήση λειτουργικές δαπάνες, ως τούτο προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις δαπανών που υπέβαλε ενώπιον της Φορολογικής Αρχής. Περαιτέρω, από τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων φορολογικών ετών 2015-2019 διαπιστώθηκε δυσαναλογία μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων και εξόδων - αγορών του, καθότι τα δηλωθέντα έξοδα είναι κατά πολύ μικρότερα από τα δηλωθέντα έσοδά, όπως απεικονίζεται και στον πίνακα που ακολουθεί:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ 2015-2019								
ΧΡΗΣΗ	ΕΞΟΔΑ				ΕΣΟΔΑ			
	ΦΣ	ΚΑΘ.ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ.ΑΞΙΑ	Φ.Σ.	ΚΑΘ.ΑΞΙΑ (€)	ΦΠΑ	ΣΥΝ.ΑΞΙΑ
2015	112	1.161,32€	173,87 €	1.335,19€	264	489.950,14 €	111.507,43€	601.457,57 €
2016	2	102,50 €	24,02 €	126,52 €	361	522.164,07 €	123.765,74 €	645.929,81 €
2017	10	2.315,67 €	473,74 €	2.789,41 €	341	1.007.841,35 €	225.756,73 €	1.233.598,08 €
2018	6	1.408,08 €	98,99 €	1.507,07 €	232	896.787,48 €	204.719,94 €	1.101.507,42€

2019	35	11.558,70 €	2.466,84 €	14.025,54 €	202	885.315,77 €	202.543,02 €	1.087.858,79 €
------	----	-------------	------------	-------------	-----	--------------	--------------	----------------

- Σε ότι αφορά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2019, οι πωλήσεις ανέρχονται στο συνολικό καθαρό ποσό των 885.315,77€ και οι αγορές στο συνολικό ποσό των 11.558,70, υφίσταται δηλαδή τεράστια απόκλιση μεταξύ των δύο μεγεθών.
- Ο εκδότης κατά το ελεγχόμενο διάστημα δεν απασχολούσε προσωπικό.
- Ο εκδότης δεν διέθετε μηχανήματα έργου, ενώ ήταν ιδιοκτήτης του με αριθμό κυκλοφορίας οχήματος.
- Από την έρευνα στους προμηθευτές του εκδότη διαπιστώθηκε ότι δεν υφίστανται αγορές εμπορευμάτων σχετικές με τα εμπορεύματα που αναφέρονται στα εξεταζόμενα φορολογικά στοιχεία με λήπτη την εταιρεία Ε.Π.Ε.
- Ο εκδότης δεν δήλωσε συναλλαγές με την επιχείρηση ΕΠΕ στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών, ούτε η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση Ε.Π.Ε. δήλωσε συναλλαγές με την επιχείρηση

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος έκρινε ότι η ατομική επιχείρηση του δεν είχε τη δυνατότητα να προμηθεύσει τα εμπορεύματα ή να παράσχει τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, αλλά ήταν στην πραγματικότητα συναλλακτικά ανύπαρκτη και μόνο σκοπό είχε την εμπορία εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, βάσει των από 18-01-2022 εκθέσεων ελέγχου Ε.Λ.Π., Φορολογίας Εισοδήματος & Φ.Π.Α. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης στην προσφεύγουσα επιχείρηση Ε.Π.Ε., το πόρισμα των οποίων υιοθετήθηκε πλήρως από το 2^ο ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, προκύπτουν τα εξής:

- Ο εξέδωσε το υπ' αριθμ. Τ.Δ.Α. .../02-07-2019 σειρά ..' καθαρής αξίας 15.070€ πλέον Φ.Π.Α. 3.616,80€ και το υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ./12-07-2019 σειρά ...' καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 2.400,00€ προς την επιχείρηση Ε.Π.Ε., για εργασίες στο κέντρο διασκέδασης στην περιοχή, τα οποία κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ./2022 έκθεση κατάσχεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, κατόπιν προσκόμισής τους από την εταιρεία Ε.Π.Ε.
- Τα φορολογικά στοιχεία καταχωρίστηκαν στα λογιστικά βιβλία - Γενικό Ημερολόγιο της επιχείρησης ΕΠΕ, στις ημερομηνίες 2/7/2019 και 12/07/2019, με χρέωση του λογαριασμού 62.07.01.0024 Κτιρίων- εγκαταστάσεων Κτιρίων- τεχνικά έργα και του λογαριασμού 54.00.29.0024 ΦΠΑ Εξόδων – Δαπανών καθώς και ισόπωση πίστωση του λογαριασμού 50.00.00.0150
- Καταχωρίστηκαν στο Γενικό Ημερολόγιο οι πληρωμές των δύο συναλλαγών ως εξής: α) με χρέωση στις 28/8/2019, του λογαριασμού 50.00.00.0150 με το ποσό των 9.000,00€ και πίστωση του λογαριασμού 38.03.00.0009 Καταθέσεις όψεως β) με χρέωση στις 29/8/2019, του λογαριασμού 50.00.00.0150 με το ποσό των 9.686,80€

και ισόποση πίστωση του λογαριασμού 38.03.00.0009 Καταθέσεις όψεως, γ) με χρέωση στις 30/8/2019, του λογαριασμού 50.00.00.0150 με το ποσό των 5.000,00€ και ισόποση πίστωση του λογαριασμού 38.03.00.0009 Καταθέσεις όψεως και δ) με χρέωση στις 30/8/2019, του λογαριασμού 50.00.00.0150 με το ποσό των 7.400,00€ και ισόποση πίστωση του λογαριασμού 38.03.00.0009 Καταθέσεις όψεως

- Από την επισκόπηση των προσκομισθέντων τραπεζικών εγγράφων, που αφορούσαν την αποπληρωμή των συναλλαγών από τη ΕΠΕ, και συγκεκριμένα των εμβασμάτων μέσω WIN BANK της τράπεζας, προκύπτει ότι η ΕΠΕ πραγματοποίησε από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί στην τράπεζα, μεταφορές χρηματικών ποσών προς τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό με στοιχεία δικαιούχου στις εξής ημερομηνίες: α) μεταφορά στις 28/8/2019 ποσού 9.000,80 € β) μεταφορά ποσού στις 29/8/2019 ποσού 9.686,80€, γ) μεταφορά στις 30/8/2019 ποσού 5.000,00€ και δ) μεταφορά στις 30/8/2019 ποσού 7.400,00€.
- Ο εκδότης δεν διέθετε μηχανήματα έργου, ενώ επί του υπ' αριθμ. .../02-7-2019 Τ.Δ.Α. αναγράφεται ότι η μεταφορά των εμπορευμάτων διενεργήθηκε με το Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας ιδιοκτησίας του
- Στη σφραγίδα που αποτυπώνεται στο υπ' αριθμ...../02.07.2019 ΤΔΑ και στο υπ' αριθμ./12.07.2019 σειρά ... ΤΠΥ αναφέρονται μεταξύ άλλων, οι εξής δραστηριότητες της εκδότριας επιχείρησης: εμπόριο υδραυλικών ειδών, εμπόριο ηλεκτρολογικών ειδών, ανακαινίσεις, εμπόριο ειδών υγιεινής, εμπόριο ξυλείας, αρδευτικά συστήματα δηλαδή δραστηριότητες τις οποίες ο εκδότης δεν έχει δηλώσει στις αρμόδιες φορολογικές αρχές.
- Στο υπ' αριθμ./12.07.2019 ΤΠΥ δεν αναφέρεται η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν από τον προσφεύγοντα, ενώ δεν κατατέθηκε συμφωνητικό για το έργο από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, κατά παράβαση του άρθρου 9 παρ.1 περ.στ' του ν.4308/2014, σύμφωνα με το οποίο «[...] το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις στ) την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός αν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλο έγγραφο στο οποίο παραπέμπει το τιμολόγιο.» και κατά παράβαση του άρθρου 5 παρ. 5 του ίδιου νόμου που ορίζει ότι: «[...]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» καθώς και της παρ. 7 περ. β του ίδιου άρθρου και νόμου που ορίζει ότι: «7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α., β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγχιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις».

- Στο υπ' αριθμ./12.07.2019 ΤΠΥ δεν αναφέρεται η ακριβής ημερομηνία που έλαβε χώρα η παροχή υπηρεσιών από τον, ενώ δεν κατατέθηκε συμφωνητικό για το έργο από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§1 περ. ζ του ν. 4308/2014 «[...] το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις..... ζ) την ημερομηνία κατά την οποία ολοκληρώθηκε η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, συμπεραίνεται ως ημερομηνία ολοκλήρωσης της παροχής η ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.». Συνεπώς επειδή στα φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης, δεν αναγράφονται αναλυτικά οι ημερομηνίες ολοκλήρωσης της φερόμενης παροχής των υπηρεσιών η φορολογική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ημερομηνία ολοκλήρωσης της υπηρεσίας συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του φορολογικού στοιχείου.
- Από την υπ ' αριθμ·/2019 Έκθεση αυτοψίας τεχνικού συμβούλου, στην οποία γίνεται εκτενής αναφορά στις εργασίες που περιγράφονται στα εξεταζόμενα φορολογικά στοιχεία αναφορικά με το κέντρο διασκέδασης "....." προκύπτουν τα εξής: α) δεν τοποθετήθηκαν γυψοσανίδες στο χρονικό διάστημα που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία β) ο χρόνος που απαιτήθηκε, σύμφωνα με τα εξεταζόμενα στοιχεία, είναι κατά δύο φορές μικρότερος σε σχέση με τον χρόνο που απαιτείται για την ολοκλήρωση τέτοιου είδους εργασιών. Δηλαδή ολοκληρώθηκαν σε δέκα ημέρες ενώ απαιτούνται είκοσι επτά ημέρες, γ) οι ποσότητες των παρελκόμενων υλικών για την τοποθέτηση των γυψοσανίδων (βίδες, ορθοστάτες, χαρτοταινίες αρμού) που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία είναι κατά πολύ μικρότερες σε σχέση με τις ποσότητες που απαιτούνται από τους κανόνες τέχνης δ) το συνολικό βάρος των μεταφερόμενων προϊόντων ήταν 43.000 κιλά, ήτοι τρεις φορές μεγαλύτερο σε σχέση με το ωφέλιμο βάρος του ΦΙΧπου φέρεται να εκτέλεσε την μεταφορά των προϊόντων.
- Δεν εκδόθηκε από την εταιρεία ΕΠΕ άδεια μικρής κλίμακας που είναι απαραίτητη για τέτοιου είδους εργασίες.

Κατά συνέπεια, ελλείπει των σχετικών συμβάσεων έργου και περιγραφής της έκτασής των εργασιών, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν εξασφαλίζει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία των συγκεκριμένων συναλλαγών.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης έκρινε ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά της βιβλία τα εξής εικονικά φορολογικά στοιχεία έκδοσης του

Α/Α	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
-----	------------------	-----------------------	----------------------	----------------	-------	------------------

1	Τιμ.Πώλησης-Δ.Α ..	02.07.2019		15.070,00	3.616,80	18.686,80
2	ΤΠΥ σειρά ..	12.07.2019		10.000,00	2.400,00	12.400,00
ΣΥΝΟΛΟ				25.070,00	6.016,80	31.086,80

Ως εκ τούτου, η αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων 25.070,00€ δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους 2019, ούτε εξέπεσαν από τις φορολογητέες δαπάνες και το Φ.Π.Α. δαπανών.

Επειδή, αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι τελούσε σε καλή πίστη έναντι της ατομικής επιχείρησης του εκδότη των επίμαχων παραστατικών, αυτός τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, ακολούθως ως αόριστος, αβάσιμος και αναπόδεικτος δεδομένου ότι, **στην περίπτωση που αποδεικνύεται η ανυπαρξία της συναλλαγής στο σύνολό της, όπως στην προκειμένη περίπτωση, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των φορολογικών στοιχείων, όσον αφορά στην εικονικότητα της συναλλαγής, δεδομένου ότι η καλή πίστη του λήπτη δεν είναι δυνατόν να αφορά παρά μόνο στο πρόσωπο του εκδότη του και όχι στην πραγματοποίηση της συναλλαγής (βλ. Στε 2022/2017, 1829/2016, 3336/2015 κ.ά.), επομένως δεν εξετάζεται η ύπαρξη καλής πίστης του προσφεύγοντος και λήπτη, η δε φορολογική αρχή βαρύνεται μόνο με την απόδειξη της εικονικότητας της συναλλαγής, πράγμα και το οποίο έπραξε στην προκειμένη περίπτωση, απορριπτόμενου του σχετικού ισχυρισμού της προσφεύγουσας. Άλλως και σε κάθε περίπτωση, η συνδρομή του στοιχείου της καλής πίστης στο πρόσωπο του λήπτη εικονικών στοιχείων προϋποθέτει την απόδειξη από αυτόν ότι η συναλλαγή έχει όντως πραγματοποιηθεί (βλ. σχ. σε 116/2009 ΔΕΦΑΘ, 2225/2009 ΔΕΦΑΘ - ΝΟΜΟΣ), ήτοι βαρύνεται με την απόδειξη της καλής του πίστης.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **18/02/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας **Ε.Π.Ε. με ΑΦΜ:....**

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

1)Επί της με αριθμό/18-01-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος Φόρος	6.016,80 €	6.016,80 €
Πρόστιμο αρ.58 του ν.4987/2022	601,68 €	601,68 €
Συνολικό Ποσό	6.618,48 €	6.618,48 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024

2)Επί της με αριθμό .../18-01-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	6.016,80 €	6.016,80 €
Πρόστιμο αρ.58 ^A ν.4987/2022	3.008,40 €	3.008,40 €
Συνολικό ποσό	9.025,20 €	9.025,20 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 52 του ν.5104/2024, όπως ισχύει.

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