



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 08/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1193

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024),
εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

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

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή
ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής
Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της
Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Την από **10/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «..... & I.Κ.Ε.», με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού, και εκπροσωπείται νομίμως, κατά : α) των με αριθμ., ... και .../06-12-2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, αντίστοιχα και β) των με αριθμ., και .../06-12-2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών περιόδων 01/01/2017-31/12/2017, 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης του 2^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου Θεσσαλονίκης (ΕΛ.ΚΕ.) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

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

6. Την έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από **10/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «..... & I.Κ.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 αριθμ./**06-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 215.610,02€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος, ύψους 107.805,01€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 323.415,03€.

Με την αριθμ./**06-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 494.408,12€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος, ύψους 247.204,06€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 741.612,18€.

Με την αριθμ./**06-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε

βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 562.179,07€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος, ύψους 281.089,54€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 843.268,61€.

Με την αριθμ./**06-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 176.889,41€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α του ν.4987/2022, ύψους 88.444,72€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 265.334,13€.

Με την αριθμ./**06-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 404.669,14€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α του ν.4987/2022, ύψους 202.334,59€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 607.003,73€.

Με την αριθμ./**06-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 563.493,77€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, ύψους 281.746,90€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 845.240,67€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης στα πλαίσια ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 (φορολογικές περιόδους 01/01/2017-31/12/2017, 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019), δυνάμει της με αριθ. /18-10-2023 εντολής ελέγχου. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ'αριθ.πρωτ. /15-9-2023 έγγραφο, με το οποίο διαβιβάστηκε στην ως άνω υπηρεσία η έκθεση ελέγχου του άρθρου 46 ν 4987/2022 για την λήψη διασφαλιστικών μέτρων σε βάρος της ελεγχόμενης οντότητας και των διαχειριστών αυτής. Ειδικότερα η ανωτέρω έκθεση συντάχθηκε από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, μετά από έλεγχο που διενήργησε στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, βάσει του οποίου διαπιστώθηκαν εικονικές συναλλαγές για το φορολογικό έτος 2017 και μη απόδοση ΦΠΑ σε ύψος που υπερβαίνει τα οριζόμενα όρια του ανωτέρω άρθρου. Επιπλέον, για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης απέστειλε στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης: α) τη με ημερομηνία θεώρησης 13.10.2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4987/2022 (ΚΦΔ), με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, η παράβαση της λήψης και αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους σε τριάντα μία (31) περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 426.732,68€, από την επιχείρηση «.....»

..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ, β) τις με αριθμό ID αναφοράς και και με ημερομηνία θεώρησης 13.10.2023 πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ, με τις οποίες, πέραν της καταλογισθείσας παράβασης της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, η ΥΕΔΔΕ δεν αναγνώρισε την αξία των αγορών – εισροών για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 (φορολογικές περιόδους 01/01/2017-31/12/2017, 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019), διότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε για τις ως άνω χρήσεις το σύνολο των φορολογικών στοιχείων.

Στα πλαίσια του ελέγχου αυτού, πέραν της λήψης των διασφαλιστικών μέτρων δυνάμει της προαναφερθείσας ειδικής έκθεσης ελέγχου άρθρου 46 ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα, η εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, το υπ'αριθμ. /24-10-2023 έγγραφο αίτημα χορήγησης αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων άρθρου 14 παρ.2 του ν.4987/2022, καθώς και η υπ'αριθμ. /24-10-2023 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμό φόρων.

Ο διαχειριστής της προσφεύγουσας επιχείρησης, υπέβαλε στις 31.10.2023 στη φορολογική αρχή το υπ'αριθμ. γραπτό υπόμνημα, στο οποίο αναφέρει ότι δε δύναται να προσκομίσει βιβλία και στοιχεία πέραν των όσων ήδη κατασχέθηκαν από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης.

Ακολούθως, το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, υιοθετώντας τα συμπεράσματα του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, προέβη σε προσδιορισμό αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος, αναμορφώνοντας τα αποτελέσματα για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 από ζημίες ύψους 268.803,82€ και 165.349,28€ σε κέρδη 743.482,83€ και 1.704.858,60€, αντίστοιχα και για το φορολογικό έτος 2019 από κέρδη ύψους 39.666,28€ σε κέρδη ύψους 2.382.079,09€. Παράλληλα στη φορολογία ΦΠΑ, λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ, περί λήψης εικονικών στοιχείων για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, σε συνδυασμό με τη μη προσκόμιση του συνόλου των φορολογικών στοιχείων των αγορών – δαπανών δεν αναγνώρισε τις εισροές και το φόρο των εισροών για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους.

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

1. Η φορολογική αρχή δεν ανταπεξήλθε στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών. Περιορίζεται σε συμπερασματικές αναφορές, οι οποίες δεν αρκούν για την απόδειξη της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών.

2. Το σημείωμα διαπιστώσεων, το οποίο αποτέλεσε τη βάση των εκθέσεων ελέγχου και των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, είναι πρόδηλα αόριστο και εσωτερικά αντιφατικό, αφού ούτε οι εφαρμοστέοι κανόνες δικαίου μνημονεύονται και ερμηνεύονται, ούτε οι ελεγκτικές επαληθεύσεις τεκμηριώνονται κατά οποιονδήποτε τρόπο. Είναι, δε, πασιφανές ότι η φορολογική αρχή ασχολήθηκε, στο πλαίσιο του προσωρινού προσδιορισμού, αποκλειστικά με το έτος 2017, για το οποίο και άντλησε στοιχεία από τις διαπιστώσεις έτερης φορολογικής αρχής. Αντίθετα, για τα έτη 2018 και 2019, οι πράξεις που έχουν εκδοθεί ουδεμία σύνδεση έχουν με τις εκθέσεις ελέγχου, ούτε και μνημονεύεται σε αυτές, οποιοδήποτε στοιχείο που να δικαιολογεί την έκδοσή τους.

3. Οι προσωρινές πράξεις που έχουν εκδοθεί, και στις οποίες στηρίζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις, είναι πλημμελείς ως εκ του χρόνου έκδοσής τους. Ως εκ τούτου δεν είναι δυνατόν να αποτελέσουν το έρεισμα των προσβαλλομένων. Από τις διατάξεις του ΚΦΔ προκύπτει ότι οι προσωρινές πράξεις συντάσσονται μετά την έκδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και όχι πριν από αυτό. Και τούτο διότι η έκδοση προσωρινών πράξεων προϋποθέτει την αιτιολογία τους, η οποία ενυπάρχει στο σχετικό Σημείωμα. Διαφορετική έκδοχή, κατά την οποία οι πράξεις προσωρινού προσδιορισμού προηγούνται του Σημειώματος Διαπιστώσεων άγει, μεταξύ άλλων, σε παραβίαση της αρχής της αμεροληψίας, όπως αυτή κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 ΚΔΔ/σίας, το οποίο διέπει τη λειτουργία της φορολογικής διοίκησης. Πράγματι, το μεν Σημείωμα εκδόθηκε την 09.11.2023 ενώ όλες οι προσωρινές πράξεις εκδόθηκαν μία ημέρα πριν, την 08.11.2023. Ωστόσο, αυτό σημαίνει ότι τα συμπεράσματα του ελέγχου είχαν επικυρωθεί πριν καν εισέλθει στο νομικό κόσμο η τεκμηρίωση του ελέγχου και περιληφθούν οι (έστω αόριστες) διαπιστώσεις στο σχετικό Σημείωμα.

4. Σε κάθε περίπτωση, η διαπίστωση περί της εικονικότητας των συναλλαγών κατά την χρήση 2017 είναι εσφαλμένη. Η μόνη χρήση για την οποία η φορολογική αρχή επιδιώκει να εισφέρει κάποια τεκμηρίωση είναι αυτή του 2017. Πρόκειται, εξάλλου, για την μόνη περίοδο για την οποία υφίσταται (έστω αναιτιολόγητα) μία διαπίστωση που να εξηγεί την έκδοση των προσωρινών διορθωτικών πράξεων. Πλην όμως, όλες οι συναλλαγές με την εταιρεία «..... ΕΠΕ» είναι πραγματικές και όχι εικονικές. Τούτο, δε, προκύπτει άνευ ετέρου εκ του γεγονότος ότι πραγματοποιήθηκαν μέσω τραπεζικής συναλλαγής και όχι με οιονδήποτε άλλον τρόπο.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν.4987/2022 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 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 με τις διατάξεις του **άρθρου 5 του Ν.4308/2015** (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : « 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. [...]».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις του **άρθρου 21 του Ν.4172/2013** «1.Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις», ενώ με τις διατάξεις του **άρθρου 22** του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες - Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, **επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών**, με την επιφύλαξη των διατάξεων του επόμενου άρθρου του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) **αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου**, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της

περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και **αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **30 παρ 1 και 3 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.)** ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **32** του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)... , β) **νόμιμο τιμολόγιο** ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **28 παρ. 2 του ν.4987/2022**, 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, με τις διατάξεις του άρθρου **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, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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 εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4.Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 07/07/2023 Έκθεση Ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν

το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπειριστωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης της σχετικής παράβασης.

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

Επειδή επίσης, κατά την πάγια νομολογία του ΣτΕ (βλ. ΣτΕ 112/2021, 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε: α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε β) **ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο** (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) **οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής** (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), **ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου**

βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο 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 δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

Επειδή, επιπλέον έχει κριθεί ότι, 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 884/2016, 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 Φ.Π.Α.), 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 προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι το 2ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, κατά τον έλεγχο που διενήργησε στην προσφεύγουσα με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο τεντών και παρόμοιων ειδών, αξιοποίησε τις πληροφορίες που ήρθαν σε γνώση του, με το υπ' αριθ.πρωτ. //16.10.2023 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, στο οποίο επισυνάπτεται η έκθεση μερικού ελέγχου ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και οι πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ που συντάχθηκαν από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, για την προσφεύγουσα εταιρεία. Βάσει των εκθέσεων αυτών προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στις ακόλουθες παραβάσεις :

Α) Λήψη και αποδοχή τριάντα ενός (31) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 426.732,68€ πλέον ΦΠΑ 102.415,84€, κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, από την επιχείρηση «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους , κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,9-11,15 παρ 2 Ν 4308/2014 ΕΛΠ και άρθρου 13 Ν 4987/2022 ΚΦΔ , όπως ίσχυαν κατά τον χρόνο τέλεσής τους

Β) Μη αναγνώριση, κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, του κόστους πωληθέντων, αφενός, λόγω διαπίστωσης των ως άνω εικονικών συναλλαγών για τη χρήση 2017 και αφετέρου λόγω μη επίδειξης των παραστατικών αγορών όλων των ελεγχόμενων ετών.

Γ) Μη αναγνώριση προς έκπτωση, στη φορολογία ΦΠΑ, του φόρου των εισροών, αφενός λόγω της διαπίστωσης των ως άνω εικονικών συναλλαγών για τη χρήση 2017 και αφετέρου λόγω μη επίδειξης των παραστατικών αγορών όλων των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων.

Αναλυτικότερα, αναφορικά με την πρώτη παράβαση που διέπραξε η προσφεύγουσα, ήτοι, τη λήψη και αποδοχή, κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, τριάντα ενός (31) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 426.732,68€ πλέον ΦΠΑ 102.415,84€ από την επιχείρηση «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, βάσει του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα ακόλουθα:

«ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

Από την Υπηρεσία μας διενεργήθηκε έλεγχος στην εκδότρια οντότητα «..... Ε.Π.Ε» για τα φορολογικά έτη 2015- 2016-2017 και συντάχθηκε η με αριθμό 276813/30.06.2021 έκθεση ελέγχου ΕΛΠ & ΚΦΔ.

Από τον παραπάνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια οντότητα «..... Ε.Π.Ε- ΑΦΜ, ήταν μία συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες ημεδαπές επιχειρήσεις στις χρήσεις 2015 έως 2017, μεταξύ των οποίων και στην υπό έλεγχο οντότητα, όπως αναλύεται στα επόμενα κεφάλαια της παρούσας έκθεσης ελέγχου.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ - ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

4.1 ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΣΤΑΔΙΟ 1°

Στις 11/04/2019 εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας η υπ.αρ./19 γενική εντολή διενέργειας ελέγχου - έρευνας, προς τους ελεγκτές, προς αξιοποίηση του υπ.αρ./18 Πληροφοριακού δελτίου.

Στο πλαίσιο αξιοποίησης του ανωτέρω Π.Δ., στις 04/09/2019, δυνάμει της ημερήσιας εντολής επιτόπιου ελέγχου υπ.αρ...../19 της Υπηρεσίας μας, επιδόθηκε στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης η υπ.αρ. .../19 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, με την οποία ζητήθηκε να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου:

- 1) Τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία
- 2) Τα πρωτότυπα ληφθέντα και εκδοθέντα στοιχεία για τις αγορές-δαπάνες και τις πωλήσεις της επιχείρησης για τα έτη 2017-2018-2019.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση, μετά από δύο αιτήματα παράτασης προθεσμίας για προσκόμιση των ζητηθέντων (το υπ.αρ./19 και το/19), προσκόμισε στην Υπηρεσία μας, μέσω της υπαλλήλου της κ., στις 10/10/2019 (απόδειξη παραλαβής/19):

- 1) Τα ισοζύγια Γενικού - Αναλυτικού Καθολικού για τις χρήσεις 2017-2018 και της περιόδου 01/01/2019-31/08/2019.
- 2) Φορητή μνήμη USB με τις παραπάνω εγγραφές.

και στις 15/10/2019:

- 1) έξι (6) φακέλους με συμβάσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης με πελάτες της και τα αντίστοιχα εκδοθέντα προς αυτούς τιμολόγια, καθώς και τραπεζικά έγγραφα που αφορούν αυτές τις συναλλαγές, τα οποία αριθμήθηκαν και κατασχέθηκαν από τους ελεγκτές της Υπηρεσίας μας (σχετική έκθεση κατάσχεσης βιβλίων-στοιχείων-αρχείων/15-10-19 και σχετικό ενημερωτικό σημείωμα προς την αρμόδια Η Δ.Ο.Υ.

Θεσσαλονίκης το υπ.αρ, /15-10- 19).

Σημειώνεται, ότι δεν προσκομίστηκαν τα ληφθέντα στοιχεία για τις αγορές- δαπάνες της επιχείρησης.

Στη συνέχεια, συντάχθηκε έκθεση αποτελεσμάτων ελέγχου (ID) και η υπόθεση παραδόθηκε στο τμήμα Προγραμματισμού της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να εκδοθεί εντολή επεξεργασίας των κατασχεθέντων.

ΣΤΑΔΙΟ 2°

Στις 20/10/2021 εκδόθηκε η υπ.αρ,/21 εντολή επεξεργασίας των κατασχεθέντων προς τους ελεγκτές, η οποία κοινοποιήθηκε στην ελεγχόμενη επιχείρηση με το υπ.αρ.....- 22/10/21 της Υπηρεσίας μας.

Στο πλαίσιο αυτής της εντολής ελέγχου απεστάλη η με αρ.πρωτ...../2022 επιστολή για παροχή πληροφοριών στον Ε.Φ.Κ.Α. Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητήθηκαν τα εξής στοιχεία:

- 1) εάν η ελεγχόμενη οντότητα απασχολούσε προσωπικό το χρονικό διάστημα 1- 1-2017 έως 31/12/2019,
- 2) τί είδους προσωπικό απασχόλησε, με ποια ειδικότητα και για ποιο διάστημα,
- 3) τις κατά έτος καταβληθείσες εισφορές ανά εργαζόμενο

Ο Ε.Φ.Κ.Α. Θεσσαλονίκης ανταποκρίθηκε με το με αρ.πρωτ./29-4-22 έγγραφό του, με το οποίο μας διαβίβασε εκτυπώσεις των ετήσιων συνόλων (27 σελίδες) των ασφαλισμένων της ελεγχόμενης επιχείρησης, για τα έτη 2017-2018-2019, τα στοιχεία των οποίων αντλήθηκαν από τις Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις που είχαν υποβληθεί από την επιχείρηση. Επεσήμανε δε ότι οι εισφορές της χρονικής περιόδου 5/2019 έως 7/2019, ύψους 41.677,50 € έως τότε παρέμεναν ανεξόφλητες.

Από τις καταστάσεις αυτές προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση απασχόλησε πολυάριθμο προσωπικό διαφόρων ειδικοτήτων.

Η έρευνα της υπόθεσης δεν ολοκληρώθηκε και παραδόθηκε στο τμήμα Προγραμματισμού της Υπηρεσίας μας, στις 06/06/2022 λόγω έλλειψης επαρκών στοιχείων για την ολοκλήρωση του ελέγχου.

ΣΤΑΔΙΟ 3°

Στις 09/03/2023, εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας η υπ.αρ./23 εντολή επεξεργασίας κατασχεθέντων-προσκομισθέντων προς τους ελεγκτές της Υπηρεσίας Βάσει των οριζόμενων στην ΠΟΛ. 1073/2018, στις 14-3-23 κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην ελεγχόμενη οντότητα η με αριθμό πρωτοκόλλου/14-3-23 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 18,19 και 72 παρ. 18 του ν.4987/2022 (αρ. ηλεκτρονικής κοινοποίησης 20230314.....).

Στο πλαίσιο αυτού του ελέγχου και με την υπ'αριθ./23 ημερήσια εντολή επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, στις 10/03/2023, ημέρα Παρασκευή και ώρα 10:00, οι υπάλληλοι της Υπηρεσίας μας:, μεταβήκαμε στη δηλωθείσα έδρα της ελεγχόμενης οντότητας στην οδό , στη Θεσσαλονίκη, προκειμένου να διαπιστώσουμε την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Ε.Α.Π.) και του ν.4987/22 (ΚΦΔ).

Κατά την διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου, επιδόθηκε η υπ 'αριθ./2023 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων στην υπεύθυνο, κατά την ώρα του ελέγχου κ.

Με την εν λόγω Πρόσκληση, ζητήθηκε από την ελεγχόμενη επιχείρηση να προσκομίσει εντός πέντε ημερών τα παρακάτω στοιχεία για τα φορολογικά έτη 2017- 2018-2019:

- 1) Τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από τις επιχειρήσεις :
Ε.Π.Ε., ΜΟΝ. Ι Κ.Ε. και ΜΟΝ. Ι.Κ.Ε.
- 2) Τα παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών με αυτές τις επιχειρήσεις, καθώς και τα παραστατικά διακίνησης των αγορασθέντων εμπορευμάτων (δελτία αποστολής, φορτωτικές).
- 3) Συμβάσεις, ιδιωτικά συμφωνητικά καθώς και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο σχετίζεται με τις μεταξύ τους συναλλαγές.
- 4) Καρτέλες- αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών των ανωτέρω αναφερόμενων προμηθευτών καθώς και των λογαριασμών όψεως και λογαριασμού ταμείου.
- 5) Το γενικό ημερολόγιο που αφορά σε ταμειακές και συμψηφιστικές πράξεις συνεπεία των συναλλαγών με τους ανωτέρω προμηθευτές.

Στις 14/03/2023, η ελεγχόμενη επιχείρηση, δια του νόμιμου εκπροσώπου της, απέστειλε ηλεκτρονικό μήνυμα, που πήρε τον αριθμό πρωτοκόλλου/14-3-23 της Υπηρεσίας μας, με το οποίο αιτήθηκε παράταση δέκα πέντε (15) ημερών, προκειμένου να ανταποκριθεί στην υποχρέωσή της να προσκομίσει τα ζητηθέντα με την υπ.αρ...../23 πρόσκληση. Η έγκριση του αιτήματος από τον Διευθυντή της Υπηρεσίας κοινοποιήθηκε στην ελεγχόμενη επιχείρηση ηλεκτρονικά (αρ. πιστοποιητικού ηλεκτρονικής κοινοποίησης 20230314.....).

Στις 29/03/2023 η ελεγχόμενη επιχείρηση απέστειλε ηλεκτρονικό μήνυμα (e-mail), το οποίο έλαβε τον αρ. πρωτ. της Υπηρεσίας μας/23, με το εξής περιεχόμενο:

«Τα ζητηθέντα στοιχεία με την υπ.αρ./23 Πρόσκληση, έχουν κατατεθεί στην Υπηρεσία σας και έχουν κατασχεθεί με την υπ.αρ./2019 Έκθεση κατάσχεσης Μετά τιμής»

Όπως προαναφέρθηκε, η ελεγχόμενη επιχείρηση προσκόμισε στοιχεία μόνο για τις πωλήσεις της και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου κανένα στοιχείο για τις αγορές της, παρόλο που ζητήθηκαν ακόμα και για συγκεκριμένες επιχειρήσεις, αποστερώντας από τον έλεγχο τη δυνατότητα να προβεί σε αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις αναφορικά με τις συναλλαγές της. Τα ανωτέρω συνιστούν παράβαση των όσων ορίζονται στον Ν.4987/22, άρθρ.15, άρθρ.24 & άρθρ.54, παρ,1, περ.δ..

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΜΕ ΤΗΝ ΕΚΔΟΤΡΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΕΥΡΩΨΗΦΙΑΚΗ ΕΠΕ

Όπως προαναφέρθηκε σε προηγούμενη ενότητα της παρούσας έκθεσης, από την Υπηρεσία μας διενεργήθηκε έλεγχος στην εκδότρια οντότητα «..... Ε.Π.Ε» για το φορολογικά έτη 2015-2016-2017 και συντάχθηκε η με αριθμό /30.06.2021 έκθεση ελέγχου ΕΛΠ & ΚΦΔ, η οποία επισυνάπτεται στην παρούσα και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος αυτής.

Από τον παραπάνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια οντότητα «..... Ε.Π.Ε- ΑΦΜ», ήταν μία συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία εξέδωσε πλήθος

εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες ημεδαπές επιχειρήσεις στις χρήσεις 2015 έως 2017, μεταξύ των οποίων και στην υπό έλεγχο οντότητα.

Στην συνέχεια της παρούσας καταγράφεται απόσπασμα της συνταχθείσας από την Υπηρεσία μας έκθεσης ελέγχου με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις από το οποίο προκύπτει ότι η επιχείρηση Ε.Π.Ε ήταν μία συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση στις χρήσεις 2015 έως 2017 .

«.....»

5.3 Έλεγχος εμπορικής δραστηριότητας της ελεγχόμενης οντότητας

5.3.1 Σχετικά με την έδρα

Η ελεγχόμενη οντότητα έχει δηλώσει έδρα στα του Νομού Θεσσαλονίκης, ενώ δεν έχει δηλώσει ότι διαθέτει υποκαταστήματα,

..... που διενεργήθηκε στην ελεγχόμενη οντότητα από τη Δ.Ο.Υ.ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ

για τις χρήσεις 2010 - 2013, **διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση δεν δραστηριοποιείται από ετών στη δηλωμένη έδρα της.**

Αρχικά ζητήσαμε από το τμήμα Μητρώου της αρμόδιας χωρικά φορολογικής υπηρεσίας, Δ.Ο.Υ. Ιωνίας Θεσσαλονίκης, να μας στείλουν από το αρχείο τους στοιχεία σχετικά με τις εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης. Σε απάντηση του αιτήματος μας, λάβαμε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου το με α/α/02.06.2008 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης μεταξύ της κας με ΑΦΜ

....., ιδιοκτήτριας καταστήματος στα Κύμينا Θεσσαλονίκης στην οδό και του, διαχειριστή της «..... Ε.Π.Ε- ΑΦΜ». Σύμφωνα με το παραπάνω η διάρκεια της μίσθωσης του εν λόγω ισογείου καταστήματος 100 τ.μ ήταν διετής και οριζόταν από 01.06.2008 έως 31.05.2010.

Σημειώνεται ότι στο πλαίσιο προγενέστερου μερικού επιτόπιου ελέγχου με α/α εντολής/2019 που είχε εκδοθεί από την υπηρεσία μας, συνεργείο ελέγχου μετέβη την 10^η.09.19 στα Κύμينا Θεσσαλονίκης για να διαπιστωθεί η ακριβής έδρα της ελεγχόμενης. Ωστόσο, διαπιστώθηκε από τους ελεγκτές ότι στον χώρο της φερόμενης έδρας της επιχείρησης στην οδό, στεγαζόταν άλλη επιχείρηση και συγκεκριμένα Ιατρείο.

Στο χώρο του ελέγχου βρέθηκε ο κος με ΑΦΜ....., σύζυγος της ιδιοκτήτριας και πατέρας του μισθωτή του εν λόγω καταστήματος, ο οποίος μας γνώρισε ότι η ελεγχόμενη εταιρεία δραστηριοποιήθηκε στο κατάστημα της συζύγου του μόνο για έξι μήνες μετά την ημερομηνία σύναψης του μισθωτηρίου συμβολαίου και έκτοτε δεν είχαν καμιά επικοινωνία με κάποιον εκπρόσωπο της επιχείρησης. Επίσης μας ενημέρωσε ότι ο χώρος χρησιμοποιείται από τον υιό τους από το έτος 2014.

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει με ασφάλεια το συμπέρασμα, ότι η ελεγχόμενη «..... Ε.Π.Ε» για όλο το ελεγχόμενο διάστημα ουσιαστικά στερείται έδρας και δεν δραστηριοποιήθηκε στη μοναδική δηλωμένη έδρα της στην οδό στα Θεσσαλονίκης, δεδομένου ότι στο χώρο αυτό από

**17.03.2014 λειτουργεί άλλη επιχείρηση και συγκεκριμένα το ιατρείο του
με ΑΦΜ.....**

5.3.2 Σχετικά με το προσωπικό

Σύμφωνα με τα στοιχεία που τηρούνται ηλεκτρονικά στην Υπηρεσία μας μέσω του πληροφοριακού συστήματος ΝΕΟ TAXIS προκύπτει ότι, κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη η οντότητα «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ, **δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, ούτε καταστάσεις βεβαιώσεων αποδοχών.**

Επιπλέον, για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2015-2017 δεν υπέβαλε δηλώσεις Φ.Ε.Ν.Π. Πέραν των ανωτέρω, με το με αριθμό πρωτ./03.03.21 έγγραφό μας ζητήσαμε από το 'Α Τοπικό Υποκατάστημα Μισθωτών του Ε.Φ.Κ.Α. Θεσσαλονίκης να μας γνωρίσει, εάν η ελεγχόμενη οντότητα έχει απογραφεί και εάν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό κατά το διάστημα από 01/01/2015 έως 31/12/2017 καθώς και ποιες ήταν οι καταβληθείσες εισφορές. Η εν λόγω υπηρεσία με την με αριθμό πρωτ./27-01-2020 απάντησή της που έλαβε τον 830/28-01-2020 αρ. πρωτ. της Υπηρεσίας μας, μας γνώρισε ότι η ελεγχόμενη οντότητα **δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης στην Υπηρεσία τους και ως εκ τούτου δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.** Από τα παραπάνω συμπεραίνεται ότι κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη η ελεγχόμενη οντότητα «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ, **δεν απασχόλησε εργατικό και υπαλληλικό προσωπικό.**

5.3.3 Σχετικά με τον πάγιο εξοπλισμό και τις αγορές εμπορευμάτων και αποθεμάτων

Από τους ελέγχους που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ στην ελεγχόμενη οντότητα κατά τα φορολογικά έτη 2010, 2011, 2012, 2013 , προέκυψε ότι η επιχείρηση δεν δραστηριοποιείται.

Επίσης, από τις υποβληθείσες καταστάσεις ΜΥΦ ετών 2014-2017 (συγκεντρωτικές πελατών - προμηθευτών) τόσο της ελεγχόμενης οντότητας όσο και των αντισυμβαλλομένων, δεν προκύπτουν αγορές (παγίου εξοπλισμού, εμπορευμάτων κλπ) για την ελεγχόμενη καθώς η ίδια δεν δήλωσε κανέναν προμηθευτή, ούτε δηλώθηκε ως πελάτης από κάποια οντότητα.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα «..... ΕΠΕ» κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2015-2016 και 2017 δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό, δεν προέβη σε αγορά νέου, ενώ δεν προέβη επίσης σε αγορές εμπορευμάτων, ή άλλων αγαθών.

5.4 Έλεγχος του τρόπου εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων

Η ελεγχόμενη οντότητα, αν και κλήθηκε με την με αριθμό 208/07-02-2020 έγγραφη Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων δεν προσκόμισε οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης των υποτιθέμενων συναλλαγών, βάσει των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε.

Προκειμένου να ελεγχθούν καταθέσεις ή/και εμβάσματα σε λογαριασμούς της ελεγχόμενης οντότητας που ενδεχομένως σχετίζονται με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, αιτηθήκαμε την

άρση του τραπεζικού απορρήτου της ελεγχόμενης μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.) για τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017, με το με εμπιστευτικό αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ 601/27.04.2021 έγγραφό μας.

Από την εν λόγω διαδικασία προέκυψε ότι η εταιρεία «..... Ε.Π.Ε.» είναι δικαιούχος των παρακάτω τραπεζικών λογαριασμών:

Πίνακας 7 : Τραπεζικοί λογαριασμοί της εταιρείας Ε.Π.Ε. φορολογικών ετών 2015, 2016, 2017

A/A	IBAN ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
1	GR5.....1	ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ Α.Ε
2	GR2.....5	ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ Α.Ε

Στο λογαριασμό που τηρεί η ελεγχόμενη στην Εθνική Τράπεζα δεν διαπιστώθηκε καμία κίνηση εντός του ελεγχόμενου διαστήματος, ενώ σε αυτόν που τηρεί στην τράπεζα Πειραιώς Α.Ε εμφανίζονται ελάχιστες χρεώσεις ποσών πολύ μικρής αξίας, (τραπεζικά έξοδα, τόκοι χρεωστικοί κλπ) οι οποίες κρίθηκαν ως μη αξιολογήσιμες από τον έλεγχο.

6. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Λαμβάνοντας υπ¹ όψιν όσα προέκυψαν κατόπιν των ανωτέρω ελεγκτικών ενεργειών και επαληθεύσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα ουσιαστικά στερείτο επιχειρηματικής και οικονομικής υπόστασης κατά τις υπό κρίση περιόδους, καθώς δεν διέθετε έδρα, δεν διέθετε προσωπικό, δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και δεν είχε πραγματοποιήσει αγορές ούτε διέθετε αποθέματα εμπορευμάτων, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι όλες οι υποτιθέμενες πωλήσεις της, δηλαδή:

.....

.....

Διακόσιες σαράντα οκτώ (248) περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 3.928.082,88€ πλέον ΦΠΑ 942.770,30€ κατά το φορολογικό έτος 2017 δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ, και ως εκ τούτου κρίνονται από τον παρόντα έλεγχο ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ ως προς την αξία και ως προς την ποσότητα ήτοι ως προς το σύνολο των συναλλαγών. »

Από τον έλεγχο των υποβληθεισών καταστάσεων ΜΥΦ εξόδων (προμηθευτών) της ελεγχόμενης οντότητας κατά το φορολογικό έτος 2017, προκύπτει πως η ελεγχόμενη οντότητα δήλωσε ότι έλαβε από την οντότητα ΕΠΕ με ΑΦΜ, τα φορολογικά στοιχεία που αναγράφονται στον παρακάτω πίνακα 2:

ΠΙΝΑΚΑΣ 2

Αντισυμβαλλ/νος	Μήνας δήλωσης	Αριθμός Φ.Σ.	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
.....	6	17	295,216,00	70 851,84	366.067,84
.....	9	4	62.640,00	15.033,60	77.673,60
.....	12	10	68.876,66	16 530,40	85.407,08
ΣΥΝΟΛΟ		31	426.732,68	102.415,84	529.148,52

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των παραπάνω, με τα στοιχεία των υποβληθείσων καταστάσεων ΜΥΦ εσόδων της αντισυμβαλλόμενης οντότητας «.....ΕΠΕ», προκύπτει πλήρης συμφωνία τόσο στον αριθμό των φορολογικών στοιχείων όσο και στην αξία αυτών κατά τα ελεγχόμενα έτη, Δηλαδή, η οντότητα «.....ΕΠΕ» έχει δηλώσει την έκδοση και η ελεγχόμενη οντότητα τη λήψη των φορολογικών στοιχείων όπως αναγράφονται στον παραπάνω πίνακα.

Στα στοιχεία ΜΥΦ εξόδων της ελεγχόμενης οντότητας των ετών 2018 & 2019 δεν υπάρχουν εγγραφές για ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την οντότηταΕΠΕ.

7.ΠΟΡΙΣΜΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα ανωτέρω εκτενώς αναφερόμενα καθώς και ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προς αντίκρουση των διαπιστώσεων του ελέγχου, όπως αυτές του κοινοποιήθηκαν με το υπ. Αρ,/2023 **Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση σε ακρόαση, καταλήγει στο ασφαλές συμπέρασμα ότι:**

Επειδή, από τον φορολογικό έλεγχο που διενήργησε η Υπηρεσία μας στην εκδότη οντότητα «.....ΕΠΕ» με ΑΦΜκατά τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017, διαπιστώθηκε ότι ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε με λήπτη την ελεγχόμενη οντότητα κρίθηκαν ΕΙΚΟΝΙΚΑ για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους (ως προς το σύνολο των συναλλαγών),

Επειδή, η «.....ΕΠΕ» α) δεν λειτούργησε στην έδρα της, β) δεν διέθετε μηχανολογικό εξοπλισμό, γ) δεν διέθετε μεταφορικά μέσα, δ) δεν εκπλήρωσε ορθά τις φορολογικές της υποχρεώσεις και κυρίως δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, όπως αναλυτικά περιγράφεται στο οικείο κεφάλαιο της παρούσας έκθεσης,

Επειδή, η μη ύπαρξη έδρας και προσωπικού αρκούν για να αποδείξουν ότι η «.....ΕΠΕ» δεν ήταν σε θέση να εκτελέσει τις επίμαχες συναλλαγές,

Επειδή, η ελεγχόμενη οντότητα συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες καταστάσεις εξόδων ΜΥΦ (συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών), το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που έλαβε από την οντότητα «.....ΕΠΕ» με ΑΦΜκατά το φορολογικό έτος 2017,

Επειδή, η ελεγχόμενη οντότητα εσκεμμένα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου κανένα από τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία, αν και κλήθηκε με την με αριθμό .../2023 έγγραφη Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), αλλά και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση και αυθεντικότητα των συναλλαγών, το βάρος της απόδειξης των οποίων φέρει η ίδια, καθώς συναλλάχθηκε με φορολογικώς υπαρκτά, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκα πρόσωπα (ΣτΕ 506/2012 και 1404/2015),

Επειδή, ούτε η ελεγχόμενη ούτε η εκδότη οντότητα έθεσαν στη διάθεση του ελέγχου οποιοδήποτε στοιχείο που αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, αν και κλήθηκαν γι' αυτό με έγγραφες προσκλήσεις,

Επειδή, η αποδοχή των παραπάνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά είναι επαναλαμβανόμενη και συστηματικά επιδιωκόμενη, κάτι που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ των εκδοτών των φορολογικών στοιχείων και της λήπτριας οντότητας,

Επειδή, διαπιστώθηκε από την υπηρεσία μας ότι το μόνο που εμπορεύτηκε και οι μόνες υπηρεσίες που πραγματικά παρείχε η «.....ΕΠΕ» ήταν η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων με σκοπό την καταδολίευση των συμφερόντων του Δημοσίου, συνεργώντας, στην υποβοήθηση της φοροδιαφυγής των ληπτών,

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ'αριθ.884/2016 απόφαση του ΣτΕ ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και ιδίως της μεγάλης από απόψεως σκοπού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ.5 και άρθρο 106 παρ.1 & 2), επιτακτικό σκοπό του δημοσίου συμφέροντος. [...] 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, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίσης 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. [...]»,

Ως εκ τούτου, οι συναλλαγές που φέρονται ότι πραγματοποιήθηκαν με τα φορολογικά στοιχεία, τα οποία η ελεγχόμενη οντότητα «.....Μ.ΙΚΕ» έλαβε και χρησιμοποίησε κατά την άσκηση των επαγγελματικών της δραστηριοτήτων, από την οντότητα «.....ΕΠΕ» κατά το φορολογικό έτος 2017 και συγκεκριμένα, τριάντα ένα (31) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 426,732,68 € και αξίας Φ,Π.Α 102.415,84 € και συνολικής αξίας 529.148,52 € κρίνονται από τον έλεγχο ΕΙΚΟΝΙΚΑ για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους (ως προς την αξία και την ποσότητα των συναλλαγών).»

Επειδή, το 2° ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, μετά τις ανωτέρω διαπιστώσεις και εφόσον δεν προσκομίστηκαν τα στοιχεία και δικαιολογητικά των αγορών – δαπανών, κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013, δεν έκανε δεκτές τις αγορές και δαπάνες των ελεγχόμενων ετών κατά τον προσδιορισμό του αποτελέσματος στη φορολογία εισοδήματος και τις εισροές και το φόρο των εισροών, κατ'εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του ν. 2859/2000, στη φορολογία ΦΠΑ.

Επειδή, όπως έχει γίνει νομολογικά δεκτό 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 προκειμένω, η εκδότρια επιχείρηση των υπό κρίση τιμολογίων «.....ΕΠΕ» αν και ήταν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, **δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις παροχές όπως περιγράφονται στα εκδοθέντα από αυτήν τιμολόγια και να πραγματοποιήσει τις φερόμενες ως πωλήσεις της**. Ειδικότερα, α) δεν λειτούργησε στην έδρα της, β) δεν διέθετε μηχανολογικό εξοπλισμό, γ) δεν διέθετε μεταφορικά μέσα, δ) δεν εκπλήρωσε ορθά τις φορολογικές της υποχρεώσεις και κυρίως δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, όπως αναλυτικά αναφέρθηκε ανωτέρω. Επιπλέον από τον έλεγχο των τραπεζικών της λογαριασμών δε διαπιστώθηκε καμία κίνηση εντός του έτους 2017.

Συνεπώς από το σύνολο των στοιχείων που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης και τα οποία διαβιβάστηκαν στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προκύπτει με σαφήνεια και πληρότητα η τεκμηρίωση του πορίσματος περί εικονικότητας των συναλλαγών για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01/01/2017-30/12/2017, συμπέρασμα που αποδέχτηκε πλήρως και το 2^ο ΕΛ.ΚΕ.Θεσσαλονίκης.

Επειδή, περαιτέρω προσκομίστηκαν στον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ, μόνο τα παραστατικά των πωλήσεων και όχι των αγορών, παρόλο που ζητήθηκαν τόσο με τις υπ'αρ. .../2019 και .../2023 προσκλήσεις της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, όσο και με το αριθμ./24-10-23 αίτημα του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, ως εκ τούτου, και χωρίς μάλιστα να προσκομισθούν τα ζητηθέντα στοιχεία αγορών – δαπανών, έστω κατά το στάδιο επανεξέτασης της υπόθεσης, ούτε παρασχέθηκε οποιαδήποτε εξήγηση για το λόγο της μη προσκόμισης, ορθά δεν αναγνωρίστηκε, κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων όλων των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, το κόστος πωληθέντων στη φορολογία εισοδήματος, κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και οι εισροές και ο φόρος εισροών στη φορολογία ΦΠΑ, κατ'εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του ν. 2859/2000.

Επειδή, οποιαδήποτε αιτίαση κατά του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών πράξεων απαραδέκτως προβάλλεται, δεδομένου ότι αυτές στερούνται εκτελεστότητας και δεν επιφέρουν έννομα αποτελέσματα σε βάρος της προσφεύγουσας. Παρόλα αυτά, ο έλεγχος αντικρούει επαρκώς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, ότι οι προσωρινές πράξεις που έχουν εκδοθεί, και στις οποίες στηρίζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις, είναι πλημμελείς ως εκ του χρόνου έκδοσής τους (το μεν Σημείωμα εκδόθηκε την 09.11.2023 ενώ όλες οι προσωρινές πράξεις εκδόθηκαν μία ημέρα πριν, την 08.11.2023), αναφέροντας ότι το σημείωμα διαπιστώσεων φέρει υπογραφή της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης στις 8/11/2023, ως και οι σχετικές προσωρινές

πράξεις και την επομένη, ήτοι, στις 9/11/2023, καταχωρήθηκε στο ειδικό βιβλίο της εν λόγω Υπηρεσίας, λαμβάνοντας α/α/ 9-11-2023. Επιπλέον στο σημείωμα διαπιστώσεων καταγράφεται το ιστορικό ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, οι ενέργειες που τελέσθηκαν και τα αποτελέσματα του ελέγχου, για τα οποία είχε ενημερωθεί ήδη ο διαχειριστής της ελεγχόμενης οντότητας. Επιπλέον, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας για παράβαση των αρχών της αμεροληψίας και της ουδετερότητας πρέπει να απορριφθούν ως αόριστες, διότι δεν εξειδικεύεται σε τι ακριβώς συνίστανται οι επικαλούμενες από την ίδια πλημμέλειες, ούτε και προσκομίζονται συναφώς κάποια αποδεικτικά στοιχεία.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **10/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «.....&**MON. I.K.E.**», με **ΑΦΜ**

φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ./**06-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, συνολικό ποσό φόρου: 323.415,03€(διαφορά φόρου 215.610,02€ +πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022, 107.805,01€)

Επί της υπ' αρ./**06-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, συνολικό ποσό φόρου: 741.612,18€(διαφορά φόρου 494.408,12€ +πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022, 247.204,06€)

Επί της υπ' αρ./**06-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, συνολικό ποσό φόρου: 843.268,61€(διαφορά φόρου 562.179,07€ +πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022, 281.089,54€)

Επί της υπ' αρ./**06-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, συνολικό ποσό φόρου: 265.334,13€ (διαφορά φόρου 176.889,41€ +πρόστιμο άρθρου 58^A του ν. 4987/2022, 88.444,72€)

Επί της υπ' αρ./**06-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, συνολικό ποσό φόρου:

607.003,73€ (διαφορά φόρου 404.669,14€ +πρόστιμο άρθρου 58^A του ν. 4987/2022, 202.334,59€)

Επί της υπ' αρ./**06-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, συνολικό ποσό φόρου: 845.240,67€ (διαφορά φόρου 563.493,77€ +πρόστιμο άρθρου 58^A του ν. 4987/2022, 281.746,90€)

Επί των οφειλόμενων φόρων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4987/2022

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.