



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31/03/2023

Αριθμός απόφασης: 864

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 09/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... **ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ**» και τον διακριτικό τίτλο «..... **ΜΕΠΕ**», με ΑΦΜ, εδρεύουσας στα, στο χλμ. -, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της υπ' αριθ. /27.10.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, και κατά της με ημερομηνία θεώρησης 27.10.2022 με ID Έκθεσης έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος

ν.4172/2013 & ν.4174/2013 του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 16.12.2022 έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» και τον διακριτικό τίτλο «..... ΜΕΠΕ», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /27-10-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, με αντικείμενο εργασιών το, διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού 305.214,48 ευρώ πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 152.607,24 ευρώ, ήτοι καταλογιζόμενο συνολικό ποσό 457.821,72 ευρώ.

Η ως άνω διαφορά φόρου διαπιστώθηκε στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 δυνάμει της με αριθ. /08-02-2022 εντολής μερικού ελέγχου φορολογικής περιόδου 01-01-2015 έως 31-12-2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα διαλαμβανόμενα στο με αριθ. πρωτ. /08.12.2021 (αριθ. πρωτ. εισ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. /17.12.2021) Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το αριθ. πρωτ. /02.12.2021 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης με επισυναπτόμενη την με ημερομηνία θεώρησης 30.11.2021 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) με αριθ. υπόθεσης /245196 για τον «.....» καθώς και στα αναφερόμενα στην με ημερομηνία θεώρησης 22.11.2021 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) για την «..... ΜΕΠΕ» η οποία διαβιβάστηκε με το με αριθ. πρωτ. /22.11.2021 έγγραφο με θέμα «αποστολή φακέλου υπόθεσης» με αριθ. υπόθεσης /2019 στη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης.

Με τις ανωτέρω πληροφοριακές εκθέσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκαν για την προσφεύγουσα οι κάτωθι παραβάσεις διότι κατά τις φορολογικές περιόδους 01/01/2015-31/12/2015 και 01/01/2016-31/12/2016 έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία καθώς οι εκδότριες επιχειρήσεις αυτών ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις και συγκεκριμένα:

Ι. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2015 έως 1/10/2015: α) λήψη τριακοσίων εξήντα ενός (361) εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορά από διάφορες επιχειρήσεις όπως αυτές καταγράφονται στον πίνακα Ι' του παραρτήματος της ανωτέρω έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους (ως προς την αξία και την ποσότητα των συναλλαγών) συνολικής καθαρής αξίας 1.061.960,02 ευρώ (οι οποίες δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 39Α του ν.2859/2000), κατά την

έννοια των διατάξεων του άρθρου 55§1 περ. ε΄ του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 §§§§§1, 2, 5, 7, 8 και 15§2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3 περ. β΄ του ν.4337/15, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 7 του ίδιου νόμου και β) λήψη τριάντα έξι (36) εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορά scrap από την επιχείρηση «.....» που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους (ως προς την αξία και την ποσότητα των συναλλαγών) συνολικής καθαρής αξίας **43.879,60 ευρώ** (οι οποίες δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 39Α του ν.2859/2000), κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 55§1 περ. ε΄ του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 §§§§§1, 2, 5, 7, 8 και 15§2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3 περ. β΄ του ν.4337/15, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 7 του ίδιου νόμου.

- II. **Διαχειριστική περίοδος από 17-10-2015 έως 31-12-2015:** α) λήψη είκοσι (20) εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορά από διάφορες επιχειρήσεις όπως αυτές καταγράφονται στον πίνακα ΙΙ΄ του παραρτήματος της ανωτέρω έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους (ως προς την αξία και την ποσότητα των συναλλαγών) συνολικής καθαρής αξίας **78.506,78 ευρώ** (οι οποίες δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 39Α του ν.2859/2000), κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ΚΦΔ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 §§§§§1, 2, 5, 7, 8 και 15§2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 66§55 του ΚΦΔ. Και β) λήψη επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορά scrap από την επιχείρηση «.....» που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους (ως προς την αξία και την ποσότητα των συναλλαγών) συνολικής καθαρής αξίας **17.184,45 ευρώ** (οι οποίες δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 39Α του ν.2859/2000), κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ΚΦΔ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 §§§§§1, 2, 5, 7, 8 και 15§2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 66§55 του ΚΦΔ.
- III. **Διαχειριστική περίοδος 01/01/2016 έως 31/12/2016:** λήψη διακοσίων δύο (202) εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορά από διάφορες επιχειρήσεις όπως αυτές καταγράφονται στον πίνακα ΙΙΙ΄ του παραρτήματος της ανωτέρω έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους (ως προς την αξία και την ποσότητα των συναλλαγών) συνολικής καθαρής αξίας **1.052.463,74 ευρώ** (οι οποίες δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 39Α του ν.2859/2000), κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ΚΦΔ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 §§§§§1, 2, 5, 7, 8 και 15§2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 66§55 του ΚΦΔ.

Κατόπιν των διαπιστωθεισών παραβάσεων περί λήψης εικονικών, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αναμόρφωσε τα αποτελέσματα όπως αυτά προσδιορίστηκαν με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, με την πρόσθεση της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων **συνολικού ύψους 1.052.463,74 ευρώ** που χαρακτηρίστηκαν ως λογιστικές διαφορές – μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, οι οποίες σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις και την πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του Σ.Τ.Ε., δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Στη συνέχεια εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα εταιρεία και στον νόμιμο εκπρόσωπό της το με αριθ./08-09-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου – Κλήση σε ακρόαση, με τους συνημμένους σε αυτό Προσωρινούς

Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρων & Προστίμων προκειμένου να διατυπώσουν εγγράφως τις αντιρρήσεις τους εντός προθεσμίας είκοσι ημερών.

Σε απάντηση του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων η προσφεύγουσα επιχείρηση, νομίμως εκπροσωπούμενη, υπέβαλε τις αντιρρήσεις της εγγράφως με τα αριθ. πρωτ./10-10-2022,/10-10-2022 και/10-10-2022 έγγραφα, οι οποίες αιτιολογημένα δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο με συνέπεια την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την εξαφάνιση της προσβαλλόμενης πράξης και της οικείας έκθεσης ελέγχου καθώς και κάθε άλλης συναφούς προγενέστερης ή μεταγενέστερης πράξης ή παράλειψης της Διοίκησης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ως προς τον φόρο εισοδήματος που της επιβλήθηκε και απορρέει από τον χαρακτηρισμό ως εικονικών των 202 τιμολογίων των, , λόγω μη κοινοποίησης σε αυτήν της σχετικής έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που να αφορά τα ανωτέρω πρόσωπα και να εμπεριέχει αιτιολογίες για την κρίση της εικονικότητας των τιμολογίων τους. Συνακόλουθη έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας της έκδοσης της εις βάρος της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.
2. Η από 27/10/2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, βάσει της οποίας εξεδόθη η προσβαλλόμενη πράξη, πάσχει από έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας εμπεριέχοντας παντελώς εσφαλμένα πορίσματα. Αναφορά και επίκληση στοιχείων μη δυνάμενων να γνωρίζει, τα οποία αφορούν ενδεχόμενες παραβάσεις του προμηθευτή της μόνο και όχι δικές της, οι οποίες δεν αναιρούν την ύπαρξη των συναλλαγών. Μη αναφορά στοιχείων σε σχέση με την ίδια, που να καταδεικνύουν λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Εσφαλμένος και αναιτιολόγητος χαρακτηρισμός ως εικονικών και των συναλλαγών ως ανύπαρκτων.
3. Αληθής ύπαρξη συναλλαγών και σε κάθε περίπτωση η εταιρεία τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή απαραδέκτως προσβάλλεται η με ημερομηνία θεώρησης 27-10-2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013 & ν.4174/2013 του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία, ως προπαρασκευαστική πράξη της Διοίκησης στερείται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣΤΕ 1809/2010).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζονται τα εξής:

«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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».

Επειδή στο Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/31.3.2015, με θέμα: Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά 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: Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. [170/2014](#) Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη 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 και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

«Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αρ./2.6.2014 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.:

«...Γ. 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 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 πραγματοποίησας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση ν της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία.

Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου, με τις εντεύθεν έννομες συνέπειες κατ' αυτών, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια.

Η ορθότητα των ως άνω ερμηνευτικών παραδοχών επιβεβαιώνεται πλήρως και από την πάγια νομολογία τόσο του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) όσο και του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά τη διερεύνηση του συναφούς ζητήματος περί της δυνατότητας έκπτωσης ή μη του φόρου προστιθέμενης αξίας, τον οποίο κατέβαλε ο, υποκείμενος στο φόρο, καλόπιστος λήπτης επί των εισροών του (ήτοι επί των δαπανών αυτού) και ο οποίος αναγράφεται σε φορολογικό στοιχείο, το οποίο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Συγκεκριμένα, το Δ.Ε.Ε. έχει παγίως δεχθεί ότι «δεν συνάδει προς το σύστημα του δικαιώματος προς έκπτωση, που προβλέπεται στην οδηγία [2006/112/EK](#) του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, η επιβολή κυρώσεως στο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, με τη μορφή της μη αναγνωρίσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον το πρόσωπο αυτό δεν είχε ή δεν μπορούσε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η σχετική πράξη έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή του γεγονότος ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων περιλαμβανόταν μια άλλη πράξη, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, η οποία ενείχε απάτη περί τον ΦΠΑ». Κατά το Δικαστήριο, η θέσπιση ενός τέτοιου συστήματος κυρώσεων θα έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου (βλ. αποφάσεις Δ.Ε.Ε. C- 0018/13, C- 0107/13, C- 285/11, C- 80/11, C-142/11 κλπ.). Συναφή επιχειρηματολογία διατυπώνει και το ημέτερο Συμβούλιο της Επικρατείας (βλ. ΣΤΕ 875/2012, 68-70/2011, ΣΤΕ 1375/2010, ΣΤΕ 881/2002 κ.ά.).»

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, με την ΣτΕ 1238/2018 κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την 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 ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο). ...».

Επειδή, εξάλλου στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , 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 τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, εν προκειμένω, κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 22.11.2021 έκθεση ελέγχου για την προσφεύγουσα

εταιρεία καθώς και η με ημερομηνία θεώρησης 30.11.2021 έκθεση ελέγχου για τον εκδότη «ΦΛΩΡΟ ΚΩΝ/ΝΟ», σύμφωνα με τις οποίες διαπιστώθηκαν οι κάτωθι παραβάσεις:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2015 έως 1/10/2015: α) λήψη τριακοσίων εξήντα ενός (361) εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορά από διάφορες επιχειρήσεις όπως αυτές καταγράφονται στον πίνακα Ι' του παραρτήματος της ανωτέρω έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους (ως προς την αξία και την ποσότητα των συναλλαγών) συνολικής καθαρής αξίας **1.061.960,02 ευρώ** (οι οποίες δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 39Α του ν.2859/2000), κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 55§1 περ. ε' του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 §§§§§1, 2, 5, 7, 8 και 15§2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3 περ. β' του ν.4337/15, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 7 του ίδιου νόμου και β) λήψη τριάντα έξι (36) εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορά από την επιχείρηση «.....» που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους (ως προς την αξία και την ποσότητα των συναλλαγών) συνολικής καθαρής αξίας **43.879,60 ευρώ** (οι οποίες δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 39Α του ν.2859/2000), κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 55§1 περ. ε' του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 §§§§§1, 2, 5, 7, 8 και 15§2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3 περ. β' του ν.4337/15, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 7 του ίδιου νόμου

Διαχειριστική περίοδος από 17-10-2015 έως 31-12-2015: λήψη είκοσι (20) εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορά scrap από διάφορες επιχειρήσεις όπως αυτές καταγράφονται στον πίνακα ΙΙ' του παραρτήματος της ανωτέρω έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους (ως προς την αξία και την ποσότητα των συναλλαγών) συνολικής καθαρής αξίας **78.506,78 ευρώ** (οι οποίες δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 39Α του ν.2859/2000), κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ΚΦΔ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 §§§§§1, 2, 5, 7, 8 και 15§2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 66§55 του ΚΦΔ. Και β) λήψη επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορά από την επιχείρηση «.....» που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους (ως προς την αξία και την ποσότητα των συναλλαγών) συνολικής καθαρής αξίας **17.184,45 ευρώ** (οι οποίες δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 39Α του ν.2859/2000), κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ΚΦΔ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 §§§§§1, 2, 5, 7, 8 και 15§2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 66§55 του ΚΦΔ.

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2016 έως 31/12/2016: λήψη διακοσίων δύο (202) εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορά από διάφορες επιχειρήσεις όπως αυτές καταγράφονται στον πίνακα ΙΙΙ' του παραρτήματος της ανωτέρω έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους (ως προς την αξία και την ποσότητα των συναλλαγών) συνολικής καθαρής αξίας **1.052.463,74 ευρώ** (οι οποίες δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 39Α του ν.2859/2000), κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ΚΦΔ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 §§§§§1, 2, 5, 7, 8 και 15§2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 66§55 του ΚΦΔ.

Επειδή, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης έκρινε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εικονικά στο σύνολό τους, καθώς εκδόθηκαν από επιχειρήσεις που από τον έλεγχο της δραστηριότητάς τους για την περίοδο 01/01/2015-31/12/2016 διαπιστώθηκε ότι ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις και ειδικότερα:

1. Από τον έλεγχο στις εκδότριες επιχειρήσεις:, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτες (εικονικές) επιχειρήσεις, καθώς:
 - δεν διέθεταν έδρα,
 - δεν διέθεταν προσωπικό,
 - δεν διέθεταν πάγιο εξοπλισμό (ζυγολόγια, αρπάγη κ.λπ.) που είναι απαραίτητα για την ζύγιση και τη φόρτωση των εμπορευμάτων στα μεταφορικά μέσα,
 - δεν είχαν πραγματοποιήσει τις αντίστοιχες αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή/ και εισαγωγές από τρίτες χώρες ούτε διέθεταν τα ανάλογα αποθέματα προκειμένου να πραγματοποιήσουν τις πωλήσεις που φέρεται να πραγματοποίησαν προς την ελεγχόμενη επιχείρηση
 - στις περισσότερες εκ των περιπτώσεων οι φερόμενες μεταφορές των εμπορευμάτων προς την έδρα της προσφεύγουσας έγιναν είτε με Ε.Ι.Χ., είτε με μεταφορικά μέσα τρίτων επιχειρήσεων άσχετων με τη συναλλαγή, ή με φορτηγά που το μικτό τους βάρος ήταν πολύ μικρότερο από την ποσότητα εμπορευμάτων που φέρονταν να μεταφέρουν ή ακόμα και με αυτοκίνητα που δεν υφίστανται στη βάση δεδομένων οχημάτων της Γ.Γ.Π.Σ..
 - Η εκδότρια,, υπέβαλε τη με αριθμό πρωτοκόλλου/13-09-2019 Υπεύθυνη Δήλωση, με την οποία δήλωσε ότι δεν είχε καμία σχέση με την επιχείρησή της, δεν πήγε ποτέ στην έδρα της και δεν έκανε καμία αγορά ή πώληση εμπορευμάτων. Μετά τη έναρξη της επιχείρησής της παρέδωσε τα βιβλία και τα στοιχεία της στον αδερφό της,, έναντι μικροποσών που εισέπραττε από τον ίδιο προκειμένου να συντηρήσει τα παιδιά της. Αλλά, ούτε και από τον πραγματοποιήθηκαν οι ανωτέρω συναλλαγές, καθώς από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε, το ανωτέρω φυσικό πρόσωπο διατηρεί επιχείρηση, η οποία κρίθηκε συναλλακτικά ανύπαρκτη.
2. Επειδή, από τον έλεγχο προς την προσφεύγουσα διαπιστώθηκαν τα εξής:
 - Οι συναλλαγές της με τις ανωτέρω επιχειρήσεις ήταν μεγάλης αξίας συνεχείς και επαναλαμβανόμενες. Με δεδομένο τα ανωτέρω, ήτοι το μέγεθος και τη συχνότητα των συναλλαγών της ελεγχόμενης επιχείρησης με τους ανωτέρω προμηθευτές της, η μη δημιουργία υπόνοιαι παρατυπιών από την ελεγχόμενη επιχείρηση αναφορικά με την επιχειρηματική δραστηριότητα των ανωτέρω επιχειρήσεων, δεν συνάδει με τα κοινά συναλλακτικά ήθη που διέπουν τη λειτουργία μιας επιχείρησης. Χαρακτηριστικά αναφέρεται ο προμηθευτής της προσφεύγουσας,, ο οποίος ενώ κρατείτο στις από 22-01-2016, εξακολουθούσε να εκδίδει φορολογικά στοιχεία προς την προσφεύγουσα και το φορολογικό έτος 2016, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που κατασχέθηκαν από την προσφεύγουσα.
 - Η μεταφορά των εμπορευμάτων προς την προσφεύγουσα επιχείρηση διενεργήθηκε ως επί το πλείστον:
 - α. Με μεταφορικά μέσα που δεν είχαν την δυνατότητα να μεταφέρουν τα εν λόγω εμπορεύματα (Ε.Ι.Χ.)
 - β. Με ανύπαρκτα μεταφορικά μέσα (δεν υπάρχουν στη βάση δεδομένων οχημάτων της Γ.Γ.Π.Σ.)
 - γ. Με μεταφορικά μέσα τρίτων επιχειρήσεων, γεγονός που αντίκειται στις διατάξεις του ν.3446/2006, καθώς και στα όσα ορίζονται στο ν.δ.49/1968 «περί χορηγήσεως αδειών

κυκλοφορίας φορτηγών αυτοκινήτων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως» και των τροποποιητικών και συμπληρωματικών αυτού ν.δ.833/1971 και 1268/1972».

Το ανωτέρω γεγονός ήταν σε γνώση της προσφεύγουσας επιχείρησης, όπως προκύπτει και από τη με αριθμό πρωτοκόλλου/09-04-2021 Υπεύθυνη Δήλωση που υπέβαλε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ο υπεύθυνος της επιχείρησης, κ., στην οποία αναφέρεται : «...Τα στοιχεία που γράφονταν πάνω στα τιμολόγια και τα φορολογικά στοιχεία των προμηθευτών, επιβεβαιωνόταν από εμάς στην έδρα της επιχείρησης....»

➤ Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των:

- Τιμολογίων Πώλησης, ΤΠ-ΔΑ &

- Δελτίων Αποστολής των ανωτέρω προμηθευτών της προσφεύγουσας επιχείρησης και

- των αποδείξεων πληρωμής που εξέδωσε η προσφεύγουσα έναντι της οφειλής της προς τους ανωτέρω προμηθευτές της, διαπιστώνεται εμφανής ομοιότητα στον γραφικό χαρακτήρα του ατόμου που τα συμπλήρωσε.

Το ανωτέρω γεγονός επιβεβαιώνεται και από τον νόμιμο εκπρόσωπό της, κ., στην με αριθμό πρωτοκόλλου/19-04-2021 Υπεύθυνη Δήλωση, στην οποία αναφέρεται ότι τα φορολογικά στοιχεία των προμηθευτών συμπληρώνονταν πολλές φορές από τους ίδιους (..... Μ. ΕΠΕ) επειδή οι προμηθευτές τους ήταν αγράμματοι.

➤ Όσον αφορά στην εξόφληση των συναλλαγών της προσφεύγουσας με τους προμηθευτές της, προκύπτει ότι γινόταν με τρόπο σύννομο ώστε να προσδώσουν αληθοφάνεια στις εν λόγω συναλλαγές, ενώ στην πραγματικότητα γινόταν ανακύκλωση των χρημάτων.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης για τις περιπτώσεις που επιβάλλεται κύρωση, εξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας την με αριθ./08.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου ίσου με 424.784,01 ευρώ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση της λήψης τριακοσίων εξήντα ενός (361) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας **1.061.960,02 ευρώ** (για το χρονικό διάστημα από 01-01-2015 έως 16-10-2015) για αγορά scrap από τις ανωτέρω επιχειρήσεις.

Επειδή, κατά της από 22/11/2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, με την οποία διαπιστώθηκαν οι ως άνω παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων λόγω συναλλακτικής ανυπαρξίας για το διάστημα 01/01/2015-31/12/2016 των ανωτέρω ατομικών επιχειρήσεων (.....,,,), και κατά της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας την με αριθ. και ημερομηνία πρωτ./10.01.2022 ενδικοφανή προσφυγή, για την οποία εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας η με αριθ./10.05.2022 απόφαση με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω προσφυγή και κρίθηκε από την Υπηρεσία μας ότι :

«η προσφεύγουσα εν προκειμένω προσκομίζει στοιχεία, τα οποία τέθηκαν υπόψη του ελέγχου και εκτιμήθηκαν αναλόγως και τα οποία δεν δύνανται να μεταβάλλουν την κρίση περί της εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, καθώς ο έλεγχος απέδειξε με τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις ήταν, κατά την επίμαχη χρήση, πρόσωπα φορολογικώς μεν υπαρκτά, υπό την έννοια ότι διέθεταν Α.Φ.Μ, και είχαν προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτα, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς δεν διέθεταν την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ούτε τα

κατάλληλα μεταφορικά μέσα ώστε να προβούν στην πώληση τόσο μεγάλου όγκου εμπορευμάτων και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες συναλλαγές. Περαιτέρω, η πληρωμή των επίμαχων φορολογικών στοιχείων με την ταυτόχρονη παρουσία του εκπροσώπου της προσφεύγουσας και του εκδότη του στοιχείου δεν αποτελεί πλήρη απόδειξη της συναλλαγής, καθώς από τον έλεγχο στους εκδότες διαπιστώθηκε ότι ο τρόπος αυτός ακολουθήθηκε σε πλείστες συναλλαγές τους με σκοπό να προσδοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές αυτές.».

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα κατά της ανωτέρω απόφασης άσκησε την με αριθ. κατάθεσης ΠΡ..... δικαστική προσφυγή επί της οποίας μέχρι την έκδοση της παρούσης δεν έχει εκδοθεί απόφαση.

Επειδή κατόπιν των διαπιστωθεισών παραβάσεων περί λήψης εικονικών, ο υπό κρίση έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αναμόρφωσε τα αποτελέσματα όπως αυτά είχαν προσδιορισθεί με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, με την πρόσθεση της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων **συνολικού ύψους 1.052.463,74 ευρώ** που εκδόθηκαν από τις ανωτέρω συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις (.....,), καθώς χαρακτηρίστηκαν ως λογιστικές διαφορές – μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, οι οποίες σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις και την πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του Σ.Τ.Ε., δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω μη κοινοποίησης στην ίδια της σχετικής έκθεσης ελέγχου στην οποία εμπεριέχονται οι αιτιολογίες για την κρίση περί συναλλακτικής ανυπαρξίας των ως άνω επιχειρήσεων και εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων βάσει των οποίων προσδιορίστηκαν οι υπό κρίση λογιστικές διαφορές. Ωστόσο αφενός από τα ανωτέρω αναφερόμενα η προσφεύγουσα είχε ήδη λάβει γνώση της ως άνω έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης που αναλυτικά και εμπεριστατωμένα διαπιστώνεται η συναλλακτική ανυπαρξία των εκδοτών (.....,,,) και ως αναφέρθηκε άσκησε ενδικοφανή προσφυγή την οποία και απέρριψε η Υπηρεσία μας, αφετέρου και στην οικεία έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αναφέρονται επίσης αναλυτικά και εμπεριστατωμένα οι διαπιστώσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης ως προς την συναλλακτική ανυπαρξία του , ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι δεν έχει λάβει γνώση των οικείων εκθέσεων και δεν υφίσταται αιτιολογία στην οικεία έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή του προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές της με τις ανωτέρω επιχειρήσεις ήταν πραγματικές καθώς ισχυρίζεται ότι έχει προβεί σε σχετικές πωλήσεις προς την συνδεδεμένη εταιρεία «.....», τις οποίες δεν έχει αμφισβητήσει ο έλεγχος καθώς διενεργήθηκε σχετικός έλεγχος ενδοομιλικών συναλλαγών, ενώ σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή ωστόσο ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό σημειώνονται τα εξής:
-ο έλεγχος ενδοομιλικών συναλλαγών που πραγματοποιήθηκε το έτος 2020, αφορά σε έλεγχο της ορθής τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων και, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 2, 50 και

51 του ν. 4172/2013, και όχι έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4093/2012 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

- από τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας ως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ στο κεφάλαιο «έλεγχος πωλήσεων», δεν κατέστη εφικτή η διενέργεια ελέγχου με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης προκειμένου να συσχετισθούν τα είδη και οι ποσότητες που αναγράφονται στα τιμολόγια αγοράς με αυτά της πώλησης, καθώς η περιγραφή του είδους στα εν λόγω φορολογικά παραστατικά παρουσιάζουν σημαντικές διαφορές, ενώ σημειώνεται επίσης ότι οι αγορές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αξίας 1.201.530,85 ευρώ για το φορολογικό έτος 2015 και 1.052.463,74 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016 δεν ήταν και οι μοναδικές για την προσφεύγουσα εταιρεία ώστε να θεωρηθεί ότι ήταν και οι μοναδικές που πωλήθηκαν (Βάσει των στοιχείων ΜΥΦ για το 2015 είχε προβεί σε αγορές και δαπάνες 3.561.536,70 ευρώ και για το 2016 σε 3.893.008,84 ευρώ).

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας ότι δηλαδή οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές και σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη προβλήθηκαν ήδη κατά την διαδικασία του ελέγχου και ελήφθησαν υπόψη από την φορολογική αρχή κατά την διαδικασία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου Ε.Λ.Π. – ΚΦΔ από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, ωστόσο ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι όλα τα επίμαχα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία για αγορά scrap εκδόθηκαν από φορολογικώς υπαρκτά πρόσωπα για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους (ως προς την αξία και την ποσότητα των συναλλαγών) από συναλλακτικώς ανύπαρκτα πρόσωπα.

Επειδή, όπως αναφέρθηκε αφενός η Υπηρεσία μας έχει ήδη κρίνει ως προς την συναλλακτική ανυπαρξία των εκδοτών (.....,,,) με την υπ' αριθμ./10-5-2022 Απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι συναλλασσόταν κανονικά με όλους τους ανωτέρω εκδότες και αυτό αποδεικνύεται και από την εξόφληση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, ωστόσο τα ως άνω δεν τεκμηριώνουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών από την πλευρά του αντισυμβαλλόμενου μέρους-πωλητή καθώς όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου οι εν λόγω δεν είχαν την δυνατότητα να προβούν στις υπό κρίση συναλλαγές και όπως αναφέρει και η προσφεύγουσα, τα στοιχεία που αναγράφονταν στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αγορών συμπληρώνονταν από την ίδια καθώς οι εν λόγω εκδότες ήταν ως αναφέρει «αγράμματοι» και οι υπάλληλοι της προσφεύγουσας συμπλήρωναν τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αντί για αυτούς, γεγονός από το οποίο συνάγεται ότι η προσφεύγουσα όριζε στην ουσία το περιεχόμενο αυτών, ενώ επίσης και η πληρωμή στους εκδότες των στοιχείων, στην τράπεζα ή στα ΕΛΤΑ της αναγραφόμενης σε αυτά αξίας γίνονταν επίσης με ταυτόχρονη παρουσία και του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας .

Η προσφεύγουσα επικαλείται την καλή πίστη, ωστόσο η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές κρίθηκαν εικονικές στο σύνολό τους δεδομένου ότι προέρχονται από συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις. Άλλωστε ως έχει γίνει νομολογιακά δεκτό 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.

Επειδή, τα φορολογικά στοιχεία είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας, ο έλεγχος τα έκρινε εικονικά (μη νόμιμα στοιχεία), ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνεπώς

η λήψη τους είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016.

Επειδή εν προκειμένω δεν δύναται να αναγνωρισθεί προς έκπτωση μία δαπάνη, η οποία βασίζεται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθόσον προϋπόθεση της ως άνω αναγνώρισης είναι η δαπάνη να είναι πραγματική και να έχει εκδοθεί για αυτήν το προσήκον νόμιμο φορολογικό στοιχείο. Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση που έχει καταλογισθεί παράβαση για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν αναγνωρίζονται τα επίμαχα τιμολόγια ως δαπάνη στη φορολογία εισοδήματος. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε αναδιαμόρφωση των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος εκδίδοντας την προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/10/2022 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013 & 4174/2013 (ΚΦΔ) του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς και στις προαναφερθείσες εκθέσεις της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 09/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... **ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ**» και τον διακριτικό τίτλο «..... ΜΕΠΕ», με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, και την επικύρωση της υπ' αριθ./27.10.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου νομικού προσώπου- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2016

Υπ' αρ./27-10-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Σύνολο προς καταβολή: 457.821,72 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.