



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 29/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1070

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ./30.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./30.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥΕΙ2023ΕΜΠ/12.05.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.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, καθώς και το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥΕΙ2023ΕΜΠ/12.05.2023 συμπληρωματικό υπόμνημά της, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./30.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, με αντικείμενο δραστηριότητας τις υπηρεσίες φροντιστηρίου ξένων γλωσσών, κύριος φόρος ποσού 5.697,60€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 2.848,80€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 8.546,40€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογικών αποτελεσμάτων της, με την προσθήκη στα καθαρά κέρδη της (ως λογιστικής διαφοράς) α) της αξίας των αποσβέσεων παγίων ποσού 15.843,91€, που αντιστοιχούν στην καθαρή αξία τεσσάρων (4) ληφθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία των συναλλαγών με απροσδιόριστη την εικονική αξία αυτών, ποσού 15.845,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του (ΑΦΜ), με αντικείμενο δραστηριότητας τις κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια και β) του ΦΠΑ αυτών που βάρυνε τις δαπάνες ποσού 3.803,00€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 30/12/2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 225/09.11.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλουΕΞ2022/04.10.2022 έγγραφο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με συνημμένη την από 03/10/2022 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΕΛΠ (ν.4308/2014) και ν.4174/2013, βάσει της

οποίας ο (ΑΦΜ), με αντικείμενο δραστηριότητας τις κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορους λήπτες, μεταξύ αυτών και στην προσφεύγουσα εταιρεία, ως κάτωθι:

α/α	Ημ/νία	Τιμολόγιο	Περιγραφή συναλλαγής	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
1	23/11/2016	ΤΑΓ-173	4 Κλιματιστικά Panasonic ETHEREA CUXE 12PK	3.200,00	768,00
2	25/11/2016	ΤΑΓ-174	12 Βιβλιοθήκες - Ντουλάπες 1,40x0,90	3.000,00	720,00
3	29/12/2016	ΤΑΓ-177	10 τραπέζια οβάλ 3,20x1,00	2.200,00	528,00
4	29/12/2016	ΤΑΓ-178	2 Βιβλιοθήκες - Ντουλάπες 3,00x2,20, 6 τραπέζια υπολογιστών 0,60x1,60, 50 καρέκλες εργασίας μπλε, 25 φωτιστικά οροφής τετράγωνα	7.445,00	1.787,00
ΣΥΝΟΛΑ				15.845,00	3.803,00

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Αοριστία της έκθεσης ελέγχου και του σημειώματος διαπιστώσεων. Παραβίαση του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ.
2. Πλημμελώς αιτιολογημένη η αποδιδόμενη παράβαση της λήψης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία των συναλλαγών χωρίς να προσδιορισθεί η εικονική αξία αυτών. Οι υπό κρίση συναλλαγές είναι πραγματικές στο σύνολο.
3. Μη σύννομος λογιστικός προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ 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 το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...*».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣΤΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣΤΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου (Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου, Διάγραμμα). Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων των λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣΤΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣΤΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣΤΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣΤΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας...».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «... 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... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και

τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...».

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, 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 (ΣτΕ 1338, 1160/2019). 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 επιτηδευμάτος 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 3336/2015, 223, 145/2015, 4629, 721/2014, 4328, 1314, 116/2013, 505-6/2012, 1184, 1126/2010), ή ότι, ο εκδότης, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή, ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (πρβλ. ΣτΕ 1404/2015, 116/2013, 1327, 505-6/2012, 4037-9, 3258, 1498/2011, 1184/2010 κ.ά.).

Εξ άλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν.2717/1999 (ΦΕΚ 97 τ. Α')], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια και μόνον εφ' όσον αδυνατεί παρά ταύτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον

να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (ΣτΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 30/12/2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που ερείδεται στην από 03/10/2022 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΕΛΠ (ν.4308/2014) και ν.4174/2013 του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία τέσσερα (4) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την αξία των συναλλαγών με απροσδιόριστη την εικονική αξία αυτών, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του (ΑΦΜ), συνολικής καθαρής αξίας ύψους 15.845,00€ πλέον ΦΠΑ 3.803,00€.

Ειδικότερα, από την 03/10/2022 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΕΛΠ (ν.4308/2014) και ΚΦΔ (ν.4174/2013) του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τον ΙΩΑΝΝΙΔΗ ΔΗΜΗΤΡΙΟ (ΑΦΜ), με αντικείμενο δραστηριότητας τις κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια, προέκυψαν τα κάτωθι:

- Δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων,
- Δεν βρέθηκε στη δηλωθείσα διεύθυνση της επαγγελματικής του εγκατάστασης, στην οδό 17 στη Νέα Μαγνησία Θεσσαλονίκης, όπου διαπιστώθηκε να λειτουργεί άλλη επιχείρηση, ούτε ο ιδιοκτήτης του ακινήτου και η θυγατέρα του επιβεβαίωσαν την εκμίσθωση του ακινήτου στον εκδότη των στοιχείων,
- Διαπιστώνεται αναντιστοιχία αγορών και πωλήσεων, σύμφωνα με τα δεδομένα του υποσυστήματος ΚΒΣ – ΜΥΦ του Taxis, διότι οι πωλήσεις ανέρχονται στο ποσό των 1.726.365,24€ και οι αγορές σε 3.211,76€, και επομένως, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τον όγκο και το είδος των συναλλαγών που φέρεται να διενέργησε,
- Δεν διέθετε υλικοτεχνική υποδομή και μεταφορικά μέσα, πλην μιας μοτοσυκλέτας με πινακίδες κυκλοφορίας (498κ.εκ.), ώστε να εξυπηρετήσει τις ανάγκες της επιχείρησης του για τις εργασίες που φέρεται να πραγματοποιήσει (πωλήσεις δομικών υλικών, τεχνικές κατασκευαστικές εργασίες),

- Από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώθηκε ότι επιχειρήθηκε να αποδοθεί νομιμοφάνεια στην εξόφληση των συναλλαγών με ανακύκλωση χρημάτων (κατάθεση – εξόφληση του αντιτίμου της συναλλαγής και σχεδόν ταυτόχρονη ανάληψή του),
- Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., περιλαμβάνει φορολογητέες εισροές (αγορές και δαπάνες) με αξίες περίπου ισόποσες των πωλήσεων με αποτέλεσμα να προκύπτουν χρεωστικά υπόλοιπα απόδοσης ΦΠΑ μικρής αξίας,
- Διαπιστώθηκε η ίδια παραβατικότητα και στο προηγούμενο φορολογικό έτος, και συγκεκριμένα στο φορολογικό έτος 2015 κρίθηκε, ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων ποσού 1.682.935,15 € από την Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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, η προσφεύγουσα εταιρεία προβάλλει τον ισχυρισμό ότι η στοιχειοθέτηση της μερικής εικονικότητας ως προς την αξία από την ελεγκτική αρχή είναι πλημμελής, η οποία δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της απόδειξης της υπερτιμολόγησης των συναλλαγών, διότι δεν προέβη σε καμία ουσιαστική αξιολόγηση των στοιχείων από την οποία να τεκμηριώνεται, έστω έμμεσα ή συνεκδοχικά, το συμπέρασμα περί μη ανταπόκρισης των παρασχεθέντων με τα επίμαχα τιμολόγια αγαθών και υπηρεσιών στην αγοραία αξία τους. Τούτο δε προβάλλεται βάσιμα καθότι, καίτοι οι διαπιστώσεις για τη δραστηριότητα του εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων κατατείνουν στο γεγονός ότι αυτός δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τον όγκο και το είδος των συναλλαγών που φέρεται να διενέργησε, η ελεγκτική αρχή δέχεται ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών πραγματοποιήθηκαν, όχι όμως στην αναγραφόμενη αξία, δίχως να υπάρχουν τα τεκμήρια εκείνα που σχηματίζουν δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στη θεμελίωση της κρίσης της. Άλλωστε, από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατέβαλε για την εξόφληση των υπό κρίση συναλλαγών τραπεζικές επιταγές που εκδόθηκαν από την Τράπεζα Πειραιώς, με αριθμούς και ημερομηνία έκδοσης-1/02.12.2016 ποσού 6.150,00€,-6/13.12.2016 ποσού 7.238,55€ και-2 ποσού 7.681,35€, ήτοι συνολικό ποσό 21.069,90€. Όμως, η ελεγκτική αρχή δεν αποδέχτηκε ότι εξοφλήθηκε το τίμημα των εν λόγω τιμολογίων με το αιτιολογικό ότι το συνολικό

ποσό των επιταγών υπερβαίνει κατά 1.421,90€ το οφειλόμενο ποσό από τις υπό κρίση συναλλαγές, δύο εκ των τριών επιταγών είχαν εκδοθεί πριν την παραλαβή των εμπορευμάτων από την προσφεύγουσα ενώ από το άνοιγμα λογαριασμών της εκδότριας επιχείρησης δεν προέκυψε η πίστωση των παραπάνω ποσών. Ωστόσο, η ελεγκτική αρχή δε διαπίστωσε πλαστότητα των επιταγών ούτε ανακύκλωση χρημάτων. Κατόπιν των ανωτέρω, κρίνουμε ότι είναι πλημμελώς αιτιολογημένο το πόρισμα της ελεγκτικής αρχής περί μερικής εικονικότητας ως προς την αξία των συναλλαγών των ληφθέντων από την προσφεύγουσα εταιρεία τιμολογίων, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του (ΑΦΜ).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης της μερικής εικονικότητας ως προς την αξία της συναλλαγής προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των λοιπών προβαλλόμενων λόγων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./27.01.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα την **ακύρωση** της υπ' αριθ./30.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./30.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	5.697,60€	0,00€	-5.697,60€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	2.848,80€	0,00€	-2.848,80€
Σύνολο φόρου για καταβολή	8.546,40€	0,00€	-8.546,40€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.