



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 03/04/2023

Αριθμός απόφασης: 677

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

E mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 11.....66ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 12/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **Παπαδόπουλου Σωτηρίου** του Βασιλείου με ΑΦΜ 112743625, κατοίκου Ευόσμου Θεσσαλονίκης, επί της οδού Σαλαμίνας 24, Τ.Κ. 56224, κατά της με αριθμό/9-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της με αριθμό/9-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της με αριθμό/9-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, της με αριθμό/9-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 -31/12/2016, της με αριθμό/9-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 -31/12/2017 και της με αριθμό/9-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 -31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης .

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

Επί της από 12/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **Παπαδόπουλου Σωτηρίου** του Βασιλείου με ΑΦΜ 112743625, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./9-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 1.054,51 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ποσού 527,26 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **1.581,77 €**.

2. Με την υπ' αριθμ./9-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 7.751,87 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ποσού 3.875,94 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 757,41 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **12.385,22 €**.

3. Με την υπ' αριθμ./9-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 5.093,02 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ποσού 2.546,51 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 304,16 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **7.943,69 €**.

4. Με την υπ' αριθμ./9-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 -31/12/2016 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 2.084,40 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 ποσού 1.042,20 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **3.126,60 €**.

5. Με την υπ' αριθμ./9-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 -31/12/2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 5.597,02 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 ποσού 2.798,51 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **8.395,53 €** και δεν του αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 1.890,98 € προς έκπτωση.

6. Με την υπ' αριθμ./9-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 -31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 6.742,58 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 ποσού 3.371,29 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **10.113,87 €**.

Δυνάμει της με αρ./2-9-2022 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, με κύρια δραστηριότητα «Άλλες υπηρεσίες εκτύπωσης Π.Δ.Κ.Α.» ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 1/1/2016 - 31/12/2018. Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν :

- Το με αριθμό πρωτ./17-06-2022 Δελτίο Πληροφοριών με την επισυναπτόμενη σε αυτό Έκθεση Ελέγχου του Β1 τμήματος Ερευνών της Β΄ Υποδιεύθυνσης ελέγχων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, με το οποίο γνωστοποιεί ότι μετά από φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «..... - ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για εικονική επιχείρηση και κατά τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018 εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

- Το με αριθμό πρωτ./07-07-2022 Δελτίο Πληροφοριών με την επισυναπτόμενη σε αυτό Έκθεση Ελέγχου του Β1 τμήματος Ερευνών της Β΄ Υποδιεύθυνσης ελέγχων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, με το οποίο γνωστοποιεί ότι μετά από φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «..... - ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για εικονική επιχείρηση και κατά τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018 εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Όπως περιγράφεται στα ανωτέρω δελτία πληροφοριών, μεταξύ των ληπτών εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι και η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση, η οποία έλαβε :

- Από την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ, στη φορολογική περίοδο 1/01/2016 - 31/12/2016 ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 3.235,00 €, στη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017 ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 2.080,00 € και στη

φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018 δύο (2) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 6.504,00€.

- Από την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ, στη φορολογική περίοδο 01/01/2016 - 31/12/2016 δύο (2) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 5.450,00 €, στη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017 οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 29.120,00 € και στη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018 πέντε (5) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 15.831,00 €

Από το διενεργηθέντα έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από το 1ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων από τις ως άνω εταιρίες είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Στη συνέχεια, ο έλεγχος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επέδωσε στον προσφεύγοντα το με αριθμ. .../22-9-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 και 62 του Ν.4174/2013, επί του οποίου ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων κατέθεσε το με αρ. πρωτ. /12-10-2022 υπόμνημά του με τους ισχυρισμούς του ενάντια στα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου, οι οποίοι δεν έγιναν δεκτοί και ακολούθως ο έλεγχος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους :

- Πραγματική η διενέργεια των συναλλαγών. Άρνηση της εικονικότητας, άλλως και όλως επικουρικός συνδρομή καλής πίστης στο πρόσωπο του λήπτη.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 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 εμπειριστατωμένα 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, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ. 5, ως ισχύει από 17/10/2015 (άρθρο 8 του Ν.4337/2015) δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το*

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

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει 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 να 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, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). Υπό το ίδιο σκεπτικό εκδόθηκε και η με αριθμ. 1404/2015 απόφαση του ΣΤΕ, σύμφωνα με την οποία κρίθηκε ότι εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί

να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης 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 στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣΤΕ3/2002, ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319).

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην με αρ. υπόθεσης:/194695 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για την επιχείρηση/εκδότη «..... - ΑΦΜ» και στην με αρ. υπόθεσης .../..... έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για την επιχείρηση/εκδότη «..... - ΑΦΜ», οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των από 9/11/2022 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι εκδότριες ήταν κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο, φορολογικώς μεν υπαρκτές υπό την έννοια ότι διέθεταν Α.Φ.Μ, είχαν θεωρήσει στοιχεία στο παρελθόν και είχαν προβεί σε δηλώσεις ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτες, διότι δεν απέκτησαν ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα και δεν είχαν την δυνατότητα να πραγματοποιήσουν καμία από τις συναλλαγές που φέρονται ότι πραγματοποίησαν. Συγκεκριμένα :

Ως προς την εκδότρια - ΑΦΜ

- Ο, ο οποίος εμφανίζεται κατά τα ελεγχόμενα έτη 2016 έως 2018, ως διαχειριστής και μοναδικός εταίρος της εκδότριας, ουδέποτε άσκησε ή ήταν σε θέση να ασκήσει τη διοίκηση αυτής, καθώς και να παρέχει τις υποτιθέμενες υπηρεσίες ως ανάδοχος έργου, διότι κατά την επίμαχη χρονική περίοδο, παρουσιάζεται ως επιχειρηματίας και κυρίως ως μοναδικός εκπρόσωπος και εταίρος, διοικώντας ταυτόχρονα έξι επιχειρήσεις που αποδίδουν κέρδη (περίπου 1,2 εκ. €), εκ των οποίων μόνο η μία έχει έδρα στο Ν. Θεσσαλονίκης, ενώ παράλληλα δηλώνει ότι όλες οι εργασίες που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εκδότρια εταιρεία πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο, με γνώσεις που απέκτησε εμπειρικά. Ο ίδιος ωστόσο εργάζεται ως Ιδιωτικός Υπάλληλος (μισθωτός) πλήρους απασχόλησης, με καθήκοντα SECURITY, εντός του Ν. Θεσσαλονίκης, λαμβάνοντας ως αμοιβή το βασικό μισθό που προβλέπεται.
- Η εκδότρια ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της, όπως προέκυψε από σχετικές μαρτυρίες των εκμισθωτών του ακινήτου, από τον επιτόπιο έλεγχο αυτοψίας της δηλωθείσας έδρας και από την έλλειψη δαπανών που να σχετίζονται με την δηλωθείσα επαγγελματική της

εγκατάσταση (λογαριασμοί ρεύματος, νερού, σταθερής τηλεφωνίας κτλ.), γεγονός που δεν συνάδει σε ομοειδείς επιχειρήσεις και ιδίως με μεγάλο όγκο συναλλαγών, πόσο μάλλον στην περίπτωση που υποτίθεται ότι δραστηριοποιούνται στον ίδιο χώρο ταυτόχρονα τρεις επιχειρήσεις (εκδότρια,,

- Η εκδότρια επιχείρηση, ουδέποτε απασχόλησε εργατοτεχνικό και επιστημονικό προσωπικό (τεχνίτες, εργάτες, μηχανικούς υπολογιστών κ.λ.π.) και επιπλέον ουδέποτε ανέθεσε σε τρίτους τις υπηρεσίες που φέρεται ότι παρείχε, με αποτέλεσμα να στερείται πλήρως τη δυνατότητα εκτέλεσης της πληθώρας των εμπορικών πράξεων που φαίνεται ότι διενήργησε.

- Προκειμένου να εμφανίζεται συναλλακτικά υπαρκτή, φαίνεται ότι απασχόλησε προσωπικό (συγκεκριμένα υπαλλήλους γραφείου) ώστε να παρουσιάζει κάποια νομιμοφάνεια στην υποτιθέμενη άσκηση των επαγγελματικών της δραστηριοτήτων. Όπως προέκυψε από τις υποβληθείσες γραπτές δηλώσεις των φερομένων ως υπαλλήλων της ελεγχόμενης, οι οποίοι φέρονται να έχουν απασχοληθεί περισσότερες από είκοσι (20) ημέρες κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, καθώς και από τη διενέργεια περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών, ουδέποτε φαίνεται να παρείχαν εξαρτημένη εργασία προς την εκδότρια επιχείρηση.

- Από την έναρξή της έως και το 2018, ουδέποτε πραγματοποίησε αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και εισαγωγές, μη διαθέτοντας έτσι αποθέματα εμπορευμάτων ή αναλώσιμων υλικών, ικανά να αιτιολογήσουν τις υποτιθέμενες πωλήσεις της.

- Η εκδότρια έλαβε δεκαοκτώ (18) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 334.360,00€ , πλέον ΦΠΑ 79.797,60€, συνολικού ύψους 414.157,60 € από ενάρξεως (ημερ. έναρξης 20/10/2016) έως και 31/12/2018, μεταξύ των οποίων έλαβε και ένα φορολογικό στοιχείο από την επιχείρηση «.....» ΑΦΜ, της οποίας μοναδικός εταίρος είναι ο προσφεύγων.

- Η εκδότρια, δεν ανταποκρίθηκε ποτέ στην έγγραφη Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων του ελέγχου, και επομένως δεν προσκόμισε οποιοδήποτε από τα ζητηθέντα Λογιστικά Αρχεία (βιβλία και στοιχεία), αποστερώντας από τον έλεγχο τη δυνατότητα να προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση των βιβλίων και στοιχείων της.

- Η εκδότρια επιχείρηση κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, όπως προέκυψε από το σύνολο των τραπεζικών συναλλαγών πιστώσεων των τηρούμενων λογαριασμών της, ύψους 764.872,69€, καθώς και των επιταγών έναντι απαιτήσεων της, ύψους 110.975,36€ (σύμφωνα με τα στοιχεία που ήλθαν σε γνώση του ελέγχου από τους, φερόμενους με την εκδότρια, λήπτες που ανταποκρίθηκαν στα σχετικά αιτήματα) και συνολικά 875.848,05€, έχουν μεταφερθεί τουλάχιστον κατά το ποσό των 732.749,62€, δηλαδή το 83,66% των αντίστοιχων εισπράξεων της:

- σε τραπεζικούς λογαριασμούς πρακτορείων (ΟΠΑΠ),
- υπαλλήλων που ενεργούν για λογαριασμό των εν λόγω πρακτορείων ή και
- άμεσα στην ΟΠΑΠ Α.Ε.,

χωρίς να εντοπιστούν πληρωμές προς υποχρεώσεις της (προς προμηθευτές αγορών και δαπανών συναφών με την άσκηση της δραστηριότητάς της).

Ως προς την εκδότρια - ΑΦΜ 800773

- Δεν διέθετε τον εξειδικευμένο πάγιο εξοπλισμό (μηχανήματα, εργαλεία, κ.λ.π.) που απαιτείται για την πραγματοποίηση οποιονδήποτε τεχνικών έργων.
- Από τις υποβληθείσες ΜΥΦ τόσο της ίδιας όσο και των αντισυμβαλλόμενων δεν προκύπτει η διενέργεια αγορών/ λήψεων υπηρεσιών της ελεγχόμενης επιχείρησης, εφόσον όπως διαπιστώθηκε όλες οι συναλλαγές με τους φερόμενους προμηθευτές της, είναι εικονικές στο σύνολό τους, οι οποίες ουδεμία σχέση έχουν με την κύρια δραστηριότητά της
- Δεν διέθετε χώρους αποθήκευσης υλικών, επαγγελματικού εξοπλισμού και αναλωσίμων που θα απαιτούσε η πραγματοποίηση των υπό έλεγχο τεχνικών έργων, όπως αυτά περιγράφονται στα εκδοθέντα από την εκδότρια, φορολογικά στοιχεία που ήρθαν σε γνώση του ελέγχου, εφόσον η δηλωμένη ως έδρα της αποτελούνταν μόνο από 29,60 τ.μ. και επομένως δεν θα ήταν εφικτή η εξυπηρέτηση από τις φερόμενες ως «εγκαταστάσεις» της. Επίσης, έπειτα από σχετικό αίτημα του ελέγχου προς τη ΔΕΔΔΗΕ Α.Ε., διαπιστώθηκε ότι οι καταγραφές της κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος της εκδότριας, για όλο το ελεγχόμενο διάστημα, ήταν εξαιρετικά χαμηλές, τέτοιες που παρέπεμπαν σε ανενεργή επιχείρηση.
- Δεν διέθετε το προσωπικό που θα μπορούσε να παρέχει τις υποτιθέμενες εργασίες_(όπως αυτές περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία που ήρθαν σε γνώση του ελέγχου), ενώ τα πρόσωπα που φέρονται ότι «απασχολήθηκαν» κατά το ελεγχόμενο διάστημα στην εκδότρια, προσλήφθηκαν με ειδικότητα υπαλλήλου γραφείου.
- Δεν προέκυψε από κανένα στοιχείο που ήρθε σε γνώση του ελέγχου ότι η υπό έλεγχο επιχείρηση συνεργάστηκε με τρίτες επιχειρήσεις για την πραγματοποίηση των εν λόγω εργασιών.
- Ο, ο οποίος εμφανίζεται κατά τα ελεγχόμενα έτη 2016 έως 2018 ως διαχειριστής και μοναδικός εταίρος της εκδότριας επιχείρησης, ουδέποτε άσκησε ή ήταν σε θέση να ασκήσει τη διοίκηση αυτής, καθώς και να παρέχει τις υποτιθέμενες υπηρεσίες ως ανάδοχος έργου, διότι κατά την επίμαχη χρονική περίοδο, ο:
 - παρουσιάζεται ως επιχειρηματίας και κυρίως ως μοναδικός εκπρόσωπος και εταίρος, διοικώντας ταυτόχρονα έξι επιχειρήσεις που αποδίδουν κέρδη (περίπου 1,2 εκ. €), εκ των οποίων μόνο η μία έχει έδρα στο Ν. Θεσσαλονίκης,
 - σε μία από τις παραπάνω επιχειρήσεις, κατά δήλωση του, παρέχει αποκλειστικά και μόνο ο ίδιος τις υπηρεσίες του (χωρίς να απασχολεί προσωπικό, αλλά και χωρίς να έχει τις απαιτούμενες εξειδικευμένες γνώσεις), προς τους πελάτες,
 - εργάζεται ως Ιδιωτικός Υπάλληλος (μισθωτός) πλήρους απασχόλησης, με καθήκοντα SECURITY, εντός του Ν. Θεσσαλονίκης, λαμβάνοντας ως αμοιβή το βασικό μισθό που προβλέπεται.

- Η εκδότρια ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της, όπως προέκυψε από σχετικές μαρτυρίες των εκμισθωτών του ακινήτου, από τον επιτόπιο έλεγχο αυτοψίας της δηλωθείσας έδρας και από την έλλειψη δαπανών που να σχετίζονται με την δηλωθείσα επαγγελματική της εγκατάσταση (λογαριασμοί ρεύματος, νερού, σταθερής τηλεφωνίας κτλ.), γεγονός που δεν συνάδει σε ομοειδείς επιχειρήσεις και ιδίως με μεγάλο όγκο συναλλαγών, πόσο μάλλον στην περίπτωση που υποτίθεται ότι δραστηριοποιούνται στον ίδιο χώρο ταυτόχρονα τρεις επιχειρήσεις (εκδότρια,).
- Ουδέποτε απασχόλησε εργατοτεχνικό προσωπικό και επιπλέον ουδέποτε ανέθεσε σε τρίτους τις υπηρεσίες που φέρεται ότι παρείχε, στερείται πλήρως τη δυνατότητα εκτέλεσης της πληθώρας των εμπορικών πράξεων που φαίνεται ότι διενήργησε, καθιστώντας αδύνατο το γεγονός να είναι σε θέση να ανταπεξέλθει παρέχοντας υπηρεσίες τόσο σημαντικής έκτασης και απαιτητικότητας, όπως αυτές περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, καθώς και στις αντίστοιχες συμβάσεις εκτέλεσης έργων αυτής. Επίσης, στο πλαίσιο παράλληλου φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. στη, η οποία συσχετίζεται με την και έχουν κοινό διαχειριστή, κατατέθηκε εγγράφως από εργαζόμενη σε αυτή (.....), ότι η εργασιακή σχέση με την εν λόγω επιχείρηση δεν ήταν πραγματική αλλά εικονική.
- Η εκδότρια, δεν ανταποκρίθηκε ποτέ στην έγγραφη Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων του ελέγχου, και επομένως δεν προσκόμισε οποιοδήποτε από τα ζητηθέντα Λογιστικά Αρχεία (βιβλία και στοιχεία), αποστερώντας από τον έλεγχο τη δυνατότητα να προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση των βιβλίων και στοιχείων της.
- Η εκδότρια έλαβε σαράντα τέσσερα (44) φορολογικά στοιχεία εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 466.320,00€, πλέον ΦΠΑ 111.916,80€, συνολικού ύψους 578.236,80€, από ενάρξεως (ημερ. έναρξης 3/11/2016) έως και 2018, μεταξύ των οποίων έλαβε και δύο φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....» ΑΦΜ, της οποίας μοναδικός εταίρος είναι ο προσφεύγων.
- Κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018, όπως προέκυψε από το σύνολο των τραπεζικών συναλλαγών πιστώσεων των τηρούμενων λογαριασμών της, ύψους 1.076.466,55€ καθώς και των επιταγών έναντι απαιτήσεών της, ύψους 243.541,33€ (προσκόμιση αυτών από το δειγματοληπτικό έλεγχο ληπτών), σύνολο 1.320.007,88€, έχουν μεταφερθεί τουλάχιστον κατά το ποσό των 854.475,78€ δηλαδή το 65% των αντίστοιχων εισπράξεων της:
 - σε τραπεζικούς λογαριασμούς πρακτορείων (ΟΠΑΠ),
 - υπαλλήλων που ενεργούν για λογαριασμό των εν λόγω πρακτορείων ή και
 - άμεσα στην ΟΠΑΠ Α.Ε.,
 χωρίς να εντοπιστούν πληρωμές προς υποχρεώσεις της ελεγχόμενης (προς προμηθευτές αγορών και δαπανών συναφών με την άσκηση της δραστηριότητάς της).

- Ο τραπεζικός λογαριασμός της εκδότριας στην ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ πιστώνεται με καταθέσεις μετρητών κατά ένα μεγάλο μέρος, από τρίτα πρόσωπα για λογαριασμό των πελατών της ελεγχόμενης (όπως ο προσφεύγων για λογαριασμό του πελάτη), με μεταφορές από λογαριασμούς τρίτων προσώπων – πελατών, αλλά και προσώπων που δεν σχετίζονται εμφανώς με την εκδότρια και έπειτα είτε διενεργούνται μεταφορές σε λογαριασμούς τρίτων προσώπων (νομικών ή φυσικών) μέσω εξερχόμενων εμβασμάτων ή εντολών, είτε αναλήψεις μετρητών. Ο προσφεύγων ως εκπρόσωπος της «.....», συσχετίζεται και εμπλέκεται σε συναλλαγές της εκδότριας και με άλλους υποτιθέμενους πελάτες της, όπως αναλυτικά αναφέρεται στο κεφ. 5.5 της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., όπου διαπιστώθηκε ότι διενήργησε καταθέσεις μετρητών συνολικού ύψους 276.879,57€ (πλήθος συναλλαγών 35) για λογαριασμό της επιχείρησης”- ΑΦΜ:, στον τηρούμενο τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας.
- Η εκδότρια κατόπιν κοινοποίησης εντολής ελέγχου υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2016 – 2018 από τις οποίες προέκυψε φόρος για καταβολή ύψους 297.742,28€ για το φορολογικό έτος 2016, 176.471,00€ για το φορολογικό έτος 2017 & 121.271,28€ για φορολογικό έτος 2018, έναντι της ήσσονος αξίας αντίστοιχου φόρου προς καταβολή ύψους 651,08€ για το φορολογικό έτος 2016, 661,54 € για το φορολογικό έτος 2017 και 750,40€ για το φορολογικό έτος 2018.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 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, ο προσφεύγων προκειμένου να αποδείξει ότι οι κρινόμενες συναλλαγές ήταν πραγματικές προσκομίζει τιμολόγια πελατών του, στους οποίους φέρεται να πούλησε τα εμπορεύματα που έλαβε από την εταιρία «..... – ΑΦΜ», ιδιωτικά συμφωνητικά με τις εκδότριες εταιρίες, αποδεικτικά πληρωμών των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, φωτογραφίες εμπορευμάτων και του επαγγελματικού του χώρου κλπ.

Επειδή, όπως η φορολογική αρχή καταδεικνύει, από τις περιγραφές των επίμαχων τιμολόγιων πώλησης και τιμολόγιων παροχής υπηρεσιών που έλαβε ο προσφεύγων, ο κοινός διαχειριστής των εκδοτριών εταιριών, κ., «φέρεται» ότι πραγματοποίησε ηλεκτρολογικές εργασίες, όπως αποκατάσταση βλάβης τηλεφωνικού κέντρου, αποκατάσταση βλάβης σε ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις, εργασίες μηχανικού ηλεκτρονικών υπολογιστών όπως ανάκτηση δεδομένων από κατεστραμμένους εσωτερικούς και εξωτερικούς σκληρούς δίσκους, πώληση επίπλων καθώς και πωλήσεις πλήθους αναλώσιμων Η/Υ, υλικών hardware και περιφερειακών Η/Υ και υλικών εξοπλισμού γραφείου, ελαιοχρωματισμούς. Είναι προφανές ότι οι «φερόμενες» συναλλαγές αφορούν εργασίες οι οποίες δεν σχετίζονται μεταξύ τους, απαιτούν μεγάλο εύρος εξειδικευμένων γνώσεων σε πολλά και

διαφορετικά επαγγελματικά και γνωστικά αντικείμενα, οι οποίες μπορούν να παρασχεθούν μόνο από πρόσωπα τα οποία έχουν αποδεδειγμένη γνώση, εμπειρία και πιστοποιημένη τεχνογνωσία (πτυχιούχοι ηλεκτρολόγοι, τεχνικοί, επιπλοποιοί, πτυχιούχοι μηχανικοί ηλεκτρονικών υπολογιστών κλπ), ενώ κάποιες από αυτές δεν θα ήταν δυνατό να πραγματοποιηθούν αποκλειστικά και μόνο από ένα πρόσωπο και ειδικότερα, τον διαχειριστή των εκδοτριών επιχειρήσεων.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν αναφέρει αλλά ούτε και προσκομίζει σχετικά στοιχεία μεταφοράς των εμπορευμάτων που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια.

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου που αφορά στην εταιρία «..... – ΑΦΜ, σε όλες τις περιπτώσεις πίστωσης ποσών από την επιχείρηση του προσφεύγοντα στον λογαριασμό ΕΤΕ της ανωτέρω εταιρίας, οι οποίες ανήλθαν στο ποσό των 42.675,60 €, ακολούθησαν ισόποσες χρεώσεις σε αυτόν, με αμελητέες αποκλίσεις, την ίδια ακριβώς ημέρα, ή τις αμέσως επόμενες με δικαιούχους των ποσών τους κάτωθι.

- του ΑΦΜ ιδιόκτητης πρακτορείου ΟΠΑΠ στις Σέρρες: 27.066,00 € εκ των οποίων τα 20.300,00 € αφορούσαν κατάθεση στο λογαριασμό του πρακτορείου ΟΠΑΠ, έναντι των υποχρεώσεων του ιδίου (πρακτορείο του
- του ΑΦΜ, ο οποίος κατά τα ελεγχόμενα έτη εμφανίζεται ως εργαζόμενος στο πρακτορείο του: 10.593,00€,
-, για την οποία δεν βρέθηκαν περισσότερα στοιχεία και χωρίς να αιτιολογείται η αποστολή εμβάσματος 5.125,00€ προς αυτήν.

Από την ανάλυση εξοφλήσεων των τραπεζικών επιταγών, που εκδόθηκαν από τον προσφεύγοντα προς εξόφληση «φερόμενων» υποχρεώσεων του προς την ανωτέρω εταιρία, προέκυψε ότι το σύνολο των 14.149,84€ εισπράχθηκαν από τον του ΑΦΜ την ίδια ημέρα κατά την οποία αυτές εκδόθηκαν σε άλλα καταστήματα εντός της πόλης της Θεσσαλονίκης, με προφανή σκοπό να δοθεί αληθοφάνεια στις «φερόμενες» συναλλαγές μεταξύ της εκδότριας και του προσφεύγοντα. Από τους τελικούς αποδέκτες των χρηματικών ποσών, των εν λόγω τραπεζικών καταθέσεων, εμβασμάτων και τραπεζικών επιταγών αποδεικνύεται ότι πρόκειται για εικονικές εξοφλήσεις, αφού τα χρηματικά αυτά ποσά δεν μεταφέρονται στο ταμείο της εκδότριας, αλλά ανακυκλώνονται και εισπράττονται σε μετρητά (.....), είτε κατατίθενται σε τραπεζικούς λογαριασμούς τρίτων (.....,, κτλ), με τους οποίους δεν προκύπτει καμία εμφανής συνάφεια, από τη συναλλακτική τους αλλά και τη μεταξύ τους εμπορική δραστηριότητα.

Επειδή επομένως, η φορολογική αρχή απέδειξε πλήρως ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια που παρασχέθηκαν από τις εκδότριες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Λαμβάνοντας δε υπόψη, αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία του προσφεύγοντος δεν αποτελεί πράξη συμπρωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση των εκδοτριών των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι ο όγκος των επίμαχων

συναλλαγών και το ύψος της αξίας τους προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, επίσκεψη στην έδρα της επιχείρησης κ.λ.π., είναι αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στον προσφεύγοντα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων.

Εξάλλου, όπως ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. απέδειξε, ο προσφεύγων είχε άμεση συνεργασία με τις εκδότριες εταιρίες και λειτούργησε τόσο ως προμηθευτής των εκδοτριών εταιριών, καθώς εξέδωσε ως μοναδικός εταίρος της εταιρίας «.....» ΑΦΜ, δύο (2) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 4.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.008,00€, προς την εταιρία «..... – ΑΦΜ,» και ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 3.920,00€ πλέον ΦΠΑ 492,00€ προς την εταιρία «..... – ΑΦΜ,», τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, όσο και ως καταθέτης χρημάτων για λογαριασμό πελατών των εκδοτριών εταιριών, συμμετέχοντας με αυτό τον τρόπο στις εικονικές εξοφλήσεις των εκδοθέντων από τις ως άνω εταιρίες στοιχείων. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα καλής πίστης και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 9/11/2022 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 12/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **Παπαδόπουλου Σωτηρίου** του Βασιλείου με ΑΦΜ 112743625.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό/9-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	1.581,77 €	1.581,77 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

2. Η με αριθμό **...../9-11-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	12.385,22 €	12.385,22 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

3. Η με αριθμό **...../9-11-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	7.943,69 €	7.943,69 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

4. Η με αριθμό **...../9-11-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 -31/12/2016 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	3.126,60 €	3.126,60 €
Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο	1890,98 €	1.890,98 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

5. Η με αριθμό **...../9-11-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 -31/12/2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	8.395,53 €	8.395,53 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

6. Η με αριθμό **...../9-11-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 -31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	10.113,87 €	10.113,87 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.