



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 21/01/2025

Αριθμός απόφασης: 80

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

**ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης**

**Πληροφορίες :** Κ. Μαβινίδου

**Ταχ. Δ/υση :** Τακαντζά 8 -10

**Ταχ. Κώδικας :** 54639 – Θεσ/νικη

**Τηλέφωνο :** 2313332246

**e mail :** ded.thess@aaade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
  - α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..
  - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
  - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
  - δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 26/09/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ** ....., που εδρεύει

στην ....., επί της οδού ....., ..... όπως εκπροσωπείται νόμιμα από τον ....., ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αριθμ. .... /27-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 και της υπ' αριθμ. .... /27-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 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 του 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 26/09/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

**1.** Με την με αριθμό .... /27-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 2.880,0 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού 1.440,00 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **4.320,00€**.

**2.** Με την με αριθμό .... /27-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 3.480,00 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 1.740,00 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **5.220,00 €**.

Δυνάμει της με αρ. .... /03-11-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων και στις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2018, στην προσφεύγουσα επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες επισκευής και συντήρησης γεωργικών και δασοκομικών μηχανημάτων». Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. .... /16-08-2022 Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) & Κ.Φ.Δ. (Ν.4147/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και η από 08/07/2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/2013(Κ.Φ.Δ.) της ίδια υπηρεσίας, που αφορά στην εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία «..... – ΑΦΜ ....., σύμφωνα με την οποία η ανωτέρω επιχείρηση εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την προσφεύγουσα επιχείρηση, για την οποία εξέδωσε στο φορολογικό έτος 2018 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 12.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 2.880,00 €.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, αξιοποιώντας τις ελεγκτικές διαπιστώσεις της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και κατόπιν ελέγχου στην προσφεύγουσα επιχείρηση, αποδέχτηκε το πόρισμα αυτής, ότι δηλαδή τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα από την νομική οντότητα «..... – ΑΦΜ .....», είναι εικονικά και προέβη στον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων με την αφαίρεση των εικονικών στοιχείων από τις δαπάνες και τις φορολογητέες εισροές του φορολογικού έτους 2018.

Ακολούθως, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ. .... /20-06-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προ ακρόαση του άρθρου 33 και 65 του Κ.Φ.Δ. με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου, επί του οποίου η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη υπέβαλε στο 1ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης το με αρ. πρωτ. .... /09-08-2024 υπόμνημα με τις απόψεις της επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων για τους παρακάτω λόγους.

- Αβασιμότητα των εν λόγω πράξεων - μη εικονικότητα των συναλλαγών - πράγματι παρασχεθείσες οι αναφερόμενες στα επίμαχα τιμολόγια υπηρεσίες.
- Επικουρικά ζητά να αναγνωριστούν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ως εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθώς η εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων δεν αποτελεί ανύπαρκτη επιχείρηση - καλοπιστία της λήπτριας επιχείρησης.
- Έλλειψη αιτιολογίας ή πλημμελής αιτιολογία των ως άνω πράξεων (ανεπιφύλακτη αποδοχή των πορισμάτων του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής).

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

**Επειδή**, στο άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4987/2022, ως ίσχυε την κρινόμενη περίοδο, 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 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. 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** στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

"Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα».

**Επειδή** στο άρθρο 22 του Ν.4172/2013 ορίζεται :

«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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ.β' του Ν.2859/00 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει **νόμιμο τιμολόγιο** ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του ν.5104/2024 «...Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ...».

**Επειδή**, στο άρθρο 76 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρ. 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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

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

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς

και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 27/08/2024 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπειριστά, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης της σχετικής παράβασης.

**Επειδή**, επιπλέον, με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά της νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης της είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως της τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από της αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή**, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για την επιχείρηση/εκδότρια «.....- ΑΦΜ ....., η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από 27/08/2024 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Συγκεκριμένα στην από 08/07/2022 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής αναφέρονται τα ακόλουθα:

#### **«6. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Συνεκτιμώντας όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα είναι ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση χωρίς ουσιαστική συναλλακτική δραστηριότητα επειδή δεν είχε τον εξοπλισμό και την υποδομή (έδρα, λοιπές εγκαταστάσεις) για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών και επί των στοιχείων που εξέδωσε κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

Η ελεγχόμενη οντότητα «.....», εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας, προκειμένου με διαδοχικές τιμολογήσεις να ωφεληθεί, μέσω της οικειοποίησης του Φ.Π.Α. και λοιπών φόρων, για συναλλαγές που ουδέποτε πραγματοποίησε, με σκοπό την επιδίωξη οφέλους από την ίδια ή και τρίτα πρόσωπα, ενώ αντίστοιχο ήταν και το όφελος για τις λήπτριες επιχειρήσεις, ήτοι σε αξίες:

| Έτος          | Σύνολο<br>Φορολογικών<br>Στοιχείων | Καθαρή αξία          | Φ.Π.Α.              |
|---------------|------------------------------------|----------------------|---------------------|
| 2016*         | 554                                | 744.008,49           | 176.419,67          |
| 2017*         | 428                                | 2.714.022,23         | 651.372,21          |
| 2018**        | 589                                | 3.262.310,71         | 775.339,93          |
| 2019*         | 504                                | 4.342.279,67         | 1.042.147,12        |
| <b>Σύνολο</b> | <b>2.075</b>                       | <b>11.062.621,10</b> | <b>2.645.278,93</b> |

\*Ποσά από συγκεντρωτικές καταστάσεις ελεγχόμενης και συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων (αντισυμβαλλομένων).

\*\*Ποσά από συγκεντρωτικές καταστάσεις ελεγχόμενης, συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων (αντισυμβαλλομένων), καθώς και από τα κατασχεθέντα της με αριθμό ...../6-7-2021 Έκθεσης Κατάσχεσης της Υπηρεσίας μας.

Επιπροσθέτως, η ελεγχόμενη «.....», έλαβε φορολογικά στοιχεία αξίας από δύο (2) εταιρείες - την «.....» με ΑΦΜ: ..... και την «.....» με ΑΦΜ: ....., οι οποίες αμφότερες είναι εκδότριες εταιρείες εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των συναλλαγών τους και έχουν αναφερθεί εκτενέστερα στα κεφάλαια 4.4.2 και 4.4.1 αντίστοιχα - προκειμένου με διαδοχικές τιμολογήσεις να ωφεληθεί, μέσω της οικειοποίησης του Φ.Π.Α. και λοιπών φόρων, για συναλλαγές που ουδέποτε πραγματοποίησε, με σκοπό την επιδίωξη οφέλους από την ίδια ή και τρίτα πρόσωπα, ενώ αντίστοιχο ήταν και το όφελος για τις εκδότριες επιχειρήσεις, ήτοι σε αξίες:

| Έτος          | Σύνολο<br>Φορολογικών<br>Στοιχείων | Καθαρή αξία         | Φ.Π.Α.            |
|---------------|------------------------------------|---------------------|-------------------|
| 2017*         | 14                                 | 1.092.038,00        | 262.089,12        |
| 2018          | 14                                 | 953.674,72          | 228.881,93        |
| <b>Σύνολο</b> | <b>28</b>                          | <b>2.045.712,72</b> | <b>490.971,05</b> |

\*Ποσά καθαρής αξίας 1.092.038,00 € και ΦΠΑ 262.089,12 € και 14 φορολογικά στοιχεία αφορούν αγορές - έξοδα της ελεγχόμενης οντότητας που δηλώθηκαν μόνο από αντισυμβαλλόμενους ως πωλήσεις.

Από τον έλεγχο-έρευνα που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ελεγχόμενη οντότητα «.....», κατά την ελεγχόμενη περίοδο 2016 - 2019, προς τους φερόμενους πελάτες της, καθώς και αυτά που έλαβε από δύο (2) συγκεκριμένους προμηθευτές (..... και ..... ) είναι εικονικά υπό την έννοια ανύπαρκτων συναλλαγών, ενδεικτικά για τους κάτωθι λόγους:

1. Κατά την αυτοψία που διενεργήθηκε στην διεύθυνση επί της οδού ....., η οποία δηλώνεται ως έδρα της οντότητας, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη δεν λειτουργούσε ούτε λειτούργησε ποτέ στην δηλωθείσα έδρα, γεγονός που επιβεβαιώνεται και από τον ιδιοκτήτη του ακινήτου κ. .... με υπεύθυνη δήλωσή του. Επίσης, ο ιδιοκτήτης υπέβαλε ηλεκτρονικά δήλωση για τη λύση μίσθωσης με μισθώτρια την ελεγχόμενη εταιρεία την ίδια ακριβώς ημερομηνία με την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης και συγκεκριμένα στις 20/04/2016, δηλαδή μία (1) ημέρα πριν την έναρξη εργασιών της επιχείρησης, η οποία ορίζεται στις 21/04/2016. Στις υποβληθείσες Ε2 δηλώσεις του (αναλυτικές καταστάσεις για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας του) το ακίνητο στα έτη 2016, 2017 και 2018 δηλώνεται ως κενό, ενώ στο έτος 2019 έχει γίνει δωρεάν παραχώρηση στην κα. .... (Α.Φ.Μ. ....).
2. Από το πληροφοριακό σύστημα μισθώσεων ακίνητης περιουσίας της υπηρεσίας μας, η ελεγχόμενη παρουσιάζεται ως μισθωτής σε ακίνητα στη θέση ....., Ασπρόπυργος. Η τοποθεσία αυτή ωστόσο, καθ' υπόδειξη και του ιδιοκτήτη των ακινήτων κ. ...., βρίσκεται εντός των περιφραγμένων εγκαταστάσεων μίας άλλης εταιρείας και συγκεκριμένα της «.....»(Α.Φ.Μ.:.....), η λογίστρια της οποίας, κα. ...., δήλωσε στον έλεγχο ότι δεν υφίσταται στο χώρο εγκατάσταση της «.....».
3. Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθμό ...../03-07-2020 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών αρχείων της Υπηρεσίας μας, ούτε στο σχετικό με αριθμό ...../04-08-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)-Κλήση προς Ακρόαση.
4. Πραγματοποιήθηκε αναστολή χρήσης του Α.Φ.Μ. της ελεγχόμενης για τη διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, καθότι α) η ελεγχόμενη οντότητα δε βρίσκεται στη διεύθυνση που έχει δηλώσει ως έδρα, β) δεν ανταποκρίθηκε στη με αριθ. ..../2020 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία και λοιπές απαραίτητες για την ολοκλήρωση του ελέγχου πληροφορίες και γ) δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθ. ..../2020 Σ.Δ.Ε. – Κλήση σε Ακρόαση της Υπηρεσίας μας, έγγραφο με το οποίο ενημερώθηκε για την πρόθεση της Φορολογικής Διοίκησης περί αναστολής χρήσης του Α.Φ.Μ. της ελεγχόμενης για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.
5. Η ελεγχόμενη δεν έχει υποβάλει Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.
6. Η ελεγχόμενη δεν έχει υποβάλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. από τον Ιούλιο του 2019 έως σήμερα.
7. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ) προκύπτουν υπερβολικά μεγάλες αποκλίσεις μεταξύ φερόμενων πωλήσεων και αντίστοιχων αγορών - εξόδων, που δε συνάδουν με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική, ήτοι συνολικά 11.050.016,50 € πωλήσεις και 2.112.222,08 € αγορές – έξοδα (σημειώνεται ότι δεν λαμβάνονται υπόψη δαπάνες χωρίς ΑΦΜ ύψους 107.311,14 € που δηλώθηκαν από την ελεγχόμενη στη χρήση 2016). Το σύνολο σχεδόν των αγορών, συγκεκριμένα ποσό 2.045.712,72 € σε σύνολο 2.112.222,08 €, προέρχεται από δύο (2) εταιρείες, την «.....» με ΑΦΜ: ..... και την «.....» με ΑΦΜ: ....., οι οποίες αμφότερες είναι εκδότριες εταιρείες εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των συναλλαγών τους και έχουν αναφερθεί εκτενέστερα στα κεφάλαια 4.4.2 και 4.4.1 αντίστοιχα.

8. Με βάση στοιχεία που ελήφθησαν από το υποκατάστημα ΕΦΚΑ Νίκαιας-Αγ.Ι.Ρέντη, για την οντότητα α) για το έτος 2016 δηλώνονται δύο (2) άτομα, β) για το έτος 2017 δηλώνονται επτά (7) άτομα, γ) για το έτος 2018 δηλώνονται σαράντα πέντε (45) άτομα, δ) για το έτος 2019 δηλώνονται πενήντα τέσσερα (54) άτομα. Τα έτη αυτά φέρεται να απασχολήθηκε στην έδρα της ελεγχόμενης οντότητας (.....) πολυάριθμο προσωπικό, ενώ στην συγκεκριμένη διεύθυνση δεν λειτούργησε εταιρεία. Επίσης η ελεγχόμενη εμφανίζει ληξιπρόθεσμα χρέη στον Ε.Φ.Κ.Α. ποσού 252.106,82 €.

9. Η ελεγχόμενη εμφανίζει πωλήσεις προς φερόμενους πελάτες χωρίς να έχει πραγματοποιήσει αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές από τρίτες χώρες.

10. Ο διαχειριστής της ελεγχόμενης κ. .... δεν βρέθηκε, παρά το γεγονός ότι αναζητήθηκε από την υπηρεσία μας σε όλες τις γνωστές στη Φορολογική Διοίκηση διευθύνσεις. Επίσης, από το αρχείο της ΕΛ.ΑΣ. δεν προέκυψε κάποιο νεότερο στοιχείο σχετικά με την διεύθυνση κατοικίας του.

11. Στο 2019, ο εταιρικός λογαριασμός της ελεγχόμενης δεν εμφανίζει κάποια κίνηση, ενώ φέρεται να πραγματοποιεί πωλήσεις ύψους 4.342.279,67 € σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ).

12. Για τα έτη 2017 και 2018, ο εταιρικός λογαριασμός της ελεγχόμενης παρουσιάζει οκτώ (8) εισερχόμενα εμβάσματα από την οντότητα “.....” (σύμφωνα με την αιτιολογία της συναλλαγής) - γίνεται εκτενής αναφορά στο κεφάλαιο 4.4.1 - συνολικού ποσού 113.500,00 €, τη στιγμή που η “.....” εμφανίζεται ως προμηθευτής της ελεγχόμενης στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ) και όχι ως πελάτης ώστε να έχει απαίτηση έναντι εξόφλησης εκδοθέντων τιμολογίων.

13. Για τα έτη 2017 και 2018, ο εταιρικός λογαριασμός της ελεγχόμενης εμφανίζει πενήντα (50) εξερχόμενα εμβάσματα με αιτιολογία συναλλαγής “ΥΠΕΡ .....” (πρακτορείο ΠΡΟΠΟ) συνολικού ποσού 304.236,75 €, χωρίς να προκύπτει σχέση πελάτη-προμηθευτή με την ελεγχόμενη με αποτέλεσμα να μη μπορούν να δικαιολογηθούν.

14. Η ελεγχόμενη δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις των εσόδων της (Μ.Υ.Φ.), ποσά συνολικής καθαρής αξίας 4.032.744,31 € πλέον Φ.Π.Α., στις 16/06/2021 και 02/09/2021, μετά δηλαδή από την αναστολή του Α.Φ.Μ. της για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, για τα φορολογικά έτη 2017 έως και 2019.

15. Η ελεγχόμενη δεν έχει εξοφληθεί για τα 668 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 1.991.643,41 € (ήτοι καθαρή αξία 1.606.294,57 € και Φ.Π.Α. αξίας 385.348,84 €) που εξέδωσε κατά τα έτη 2016-2019 στην οντότητα ....., αφού από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά τα έτη 2019-2020 οι επιταγές που εκδόθηκαν για την πληρωμή της υποχρέωσης,

- Εισπράχθηκαν, είτε από πρόσωπα που ήταν εργαζόμενοι την ....., είτε από άτομα τα οποία ουδεμία εργασιακή σχέση είχαν με την ελεγχόμενη.

- Δεν οπισθογραφήθηκαν από την ελεγχόμενη, αλλά είναι εις διαταγή τρίτων εταιρειών (κυρίως της .....)

- Εισπράχθηκαν από την κα ....., η οποία διατέλεσε Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της ..... (από 17-2-12 έως 06-04-2017) και είναι σύζυγος του νυν Προέδρου και Δ/ντος Συμβούλου της .....

- Εισπράχθηκαν από οντότητες οι οποίες είναι προμηθεύτριες της .....

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια ήταν κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο, φορολογικώς μεν υπαρκτή υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ και είχε προβεί σε δηλώσεις ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, διότι δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει καμία από τις συναλλαγές που φέρεται ότι πραγματοποίησε.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 77 του Ν.5104/2024 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** στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επιχείρησή της στεγαζόταν σε ένα ενιαίο ακίνητο με επιφάνεια περί τα 1.200 τ.μ., από το οποίο τα 500 τ.μ. ήταν μισθωμένα και τα υπόλοιπα 700 τ.μ. ιδιόκτητα. Προς περιστολή των λειτουργικών της δαπανών, αποφάσισε να μεταφερθεί το σύνολο των μηχανημάτων της στο ιδιόκτητο μέρος του ακινήτου και να αποδεσμευτεί το μισθωμένο τμήμα. Προς τούτο, ζήτησε τη βοήθεια του ....., ο οποίος της σύστησε την εταιρεία «..... – ΑΦΜ .....» για τη μεταφορά των μηχανημάτων. Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσκομίζει αντίγραφο της υποβληθείσας στο taxis δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, κάτοψη του κτιρίου, που κατά τους ισχυρισμούς της απεικονίζει τη διαρρύθμιση της επιχείρησής της κατά το 2018 προ της διενεργηθείσας μεταφοράς και φωτογραφίες σχετικές με την μεταφορά των μηχανημάτων.

Περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή θεμελιώνει την κρίση της περί της εικονικότητας της συναλλαγής σε άσχετη με την ίδια έκθεση ελέγχου, χωρίς να προβαίνει σε καμία αξιολογική κρίση ως προς την επίμαχη συναλλαγή, η οποία είναι πραγματική και ότι η ίδια τελούσε με καλή πίστη, καθώς δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει τη φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας επιχείρησης.

**Επειδή**, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις

της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

**Επειδή** εν προκειμένω, ο έλεγχος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, κατά τη σύνταξη των επίμαχων και με ημερομηνία θεώρησης 27/08/2024 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., ορθώς στηρίχθηκε στις διαπιστώσεις της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής που αφορά στην εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....» με Α.Φ.Μ. .... και στην οποία ρητά παραπέμπει. Συγκεκριμένα στη σελίδα 12 της από 27/08/2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης αναφέρει ότι στην από 8/7/2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/2013(Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής για την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. .... αναλύεται η σχέση της εκδότριας με την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ: ..... με Διευθύνοντα Σύμβουλο της εταιρείας **τον** ....., ο οποίος αναφέρεται τόσο στο με αρ. πρωτ. ..../09-08-2024 υπόμνημα της προσφεύγουσας προς το ΕΛ.ΚΕ., όσο και στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή. Συγκεκριμένα στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής αναφέρεται ότι εκδόθηκαν 230 επιταγές διάφορων τραπεζών της επιχείρησης «.....» σε διαταγή της εκδότριας επιχείρησης, οι οποίες αφού οπισθογραφήθηκαν από την εκδότρια, εισπράχθηκαν είτε από άτομα που εργαζόταν στην «.....» ή ήταν εργαζόμενοι και στις δύο εταιρείες.

Στη σελίδα 45 της ίδια έκθεσης αναφέρεται μία λίστα με τριανταέξη (36) τραπεζικές επιταγές της «.....» συνολικής αξίας 59.747,10 €, που φέρουν οπισθογράφηση από την εκδότρια «.....», και εν συνεχεία εισπράχθηκαν από πρόσωπα, τα οποία, όπως προκύπτει από τις βάσεις δεδομένων της Υπηρεσίας (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής), δεν είχαν σχέση εργασίας ή αντισυμβαλλόμενου με την εκδότρια «.....». Στη λίστα περιλαμβάνεται και ο από 23/01/2020 διαχειριστής της προσφεύγουσας ....., ως εξής:

| Α/Α | ΗΜΕΡ.<br>ΕΚΔΟΣΗΣ | Νο<br>ΕΠΙΤΑΓΗΣ | ΤΡΑΠΕΖΑ  | ΠΟΣΟ<br>σε € | ΗΜ/ΝΙΑ<br>ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ | ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΑΠΟ         |
|-----|------------------|----------------|----------|--------------|---------------------|----------------------|
| 5   | 14/6/2019        | 06937070-2     | EUROBANK | 3.500,00     | 18/6/2019           | ..... - ΑΦΜ<br>..... |

Περαιτέρω ο έλεγχος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία που είχε. Με το με αρ. πρωτ. 194218/12-08-2024 έγγραφό του προς την τράπεζα ALPHABANK, ζήτησε να πληροφορηθεί εάν οι προσκομιζόμενες από την προσφεύγουσα επιταγές εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων έχουν πληρωθεί (σε ποιόν, σειρά οπισθογράφων, αν υπάρχει, καθώς επίσης και αποστολή φωτοαντιγράφων του σώματος των επιταγών και από τις 2 όψεις).

Με την με αριθμό .....-/2024 14-08-2024 επιστολή της, η τράπεζα ALPHABANK απέστειλε αντίγραφα των ζητηθέντων επιταγών και των αποδεικτικών εξόφλησης των επιταγών, από τον έλεγχο των οποίων προέκυψε ότι τα ποσά των επιταγών τελικά εισπράχθηκαν:

- από τον ..... (συνταξιούχος τα έτη 2018 και 2019), πεθερό του διαχειριστή της προσφεύγουσας επιχείρησης, ....., και
- από την ..... με Α.Φ.Μ. ...., η οποία κατά το έτος 2019 εμφανίζεται να εργάζεται ως μισθωτή στην προσφεύγουσα επιχείρηση,

και για τους οποίους όπως διαπιστώθηκε από το ηλεκτρονικό σύστημα TAXIS, ουδεμία συναλλακτική σχέση είχαν με την εκδότρια εταιρεία. Από τους τελικούς κομιστές προκύπτει ξεκάθαρα ότι τα ποσά που εξοφλούν επιταγές της προσφεύγουσας για ληφθείσες υπηρεσίες από την εκδότρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων, επιστρέφουν σε πρόσωπα που σχετίζονται με την προσφεύγουσα ή τον εκπρόσωπό της.

Επομένως, ο έλεγχος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης ορθώς έκρινε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. .... είναι εικονικά, λαμβάνοντας υπόψη τόσο τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, όσο και τα αποτελέσματα του παρόντος ελέγχου και άρα σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι πλημμελής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος. Η προσφεύγουσα αόριστα και αναπόδεικτα αρνείται τις διαπιστώσεις του ελέγχου, χωρίς να προσκομίζει στοιχεία προς ανατροπή των αποτελεσμάτων του ελέγχου, τα δε προσκομιζόμενα ουδόλως επηρεάζουν τα αποτελέσματα του ελέγχου, καθώς δεν αποδεικνύουν ότι σχετίζονται με την κρινόμενη συναλλαγή.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επιπλέον ότι η επίμαχη συναλλαγή είναι εκπεστέα διότι σύμφωνα με τη νομολογία υφίσταται τεκμήριο καλής πίστης του αποδέκτη παραστατικού από επαγγελματία που έχει κάνει έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και έχει θεωρήσει σε αυτή νομίμως βιβλία και στοιχεία, οπότε το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής φέρει η φορολογική αρχή.

**Επειδή**, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην

καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και **ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο**, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

**Επειδή**, 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 απ' 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**, 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** εν προκειμένω, οι κρινόμενες συναλλαγές κρίθηκαν εικονικές ως προς το σύνολό τους διότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη φορολογική περίοδο, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να μπορεί να παρέχει υπηρεσίες που φέρεται ότι διέθεσε στην προσφεύγουσα και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη συναλλαγή. Η προσφεύγουσα δεν απέδειξε, ως όφειλε, σύμφωνα με τα νομολογικώς κρινόμενα (ΣΤΕ 1404/2015), ότι η επίμαχη συναλλαγή έχει πραγματοποιηθεί, έστω από άλλο πρόσωπο, κατονομαζόμενο ή μη. Επομένως οι ισχυρισμοί της περί της πραγματικής συναλλαγής με την εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων επιχείρηση ή επικουρικά της συνδρομής στο πρόσωπό της καλής πίστης, προβάλλονται αόριστα και αναπόδεικτα και ως εκ τούτου απορριπτέα.

**Επειδή** με βάση τα ως άνω διαλαμβανόμενα, οι από 27/08/2024 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα περί της εικονικότητας, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο και ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ανωτέρω δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/09/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ** .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :**

1. Η με αριθμό ...../27-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ         | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|-------------------|---------------|-----------------------------|
| Ποσό καταλογισμού | 4.320,00 €    | 4.320,00 €                  |

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

2. Η με αριθμό ...../27-08-2024 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 | 5.220,00 €    | 5.220,00 €                  |

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

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ  
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΟΣ

**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.

