



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13/03/2025

Αριθμός απόφασης: 667

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

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)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **22/11/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου **16672** ενδικοφανή προσφυγή:

- της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ με έδρα και
- της, ΑΦΜ, κατοίκου, υπό την ιδιότητά της ως νομίμου εκπροσώπου της ανωτέρω εταιρείας,

κατά των υπ' αριθμ.:

-/05.11.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ,
-/05.11.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ,
-/05.11.2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 53, παρ. 2 ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22/11/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής:

- της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ και
- της, ΑΦΜ, υπό την ιδιότητά της ως νομίμου εκπροσώπου της ανωτέρω εταιρείας,

η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. /05.11.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 29.501,73 €, πλέον προστίμου άρθ. 54 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας ύψους 14.750,87 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **44.252,60 €**.

Με την υπ' αριθμ. /05.11.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση της προσφεύγουσας κατά ποσό **25.680,00 €** (από 48.638,19 € σε 22.958,19 €).

Με την υπ' αριθμ. /05.11.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 53, παρ. 2 ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **1.000,00 €** (= 500,00 € X 2), διότι δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθμόν /01-08-2024 αίτημα του ελέγχου για προσκόμιση στοιχείων, όντας υπότροπη (βλ. ήδη εκδοθείσα υπ' αριθμόν /04-03-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ).

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν με βάση το πόρισμα των από 05/11/2024 Εκθέσεων Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ (αριθμός εντολής /05-06-2024). Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, η προσφεύγουσα κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους 2018 έλαβε εννιά (9) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 107.000,00 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 25.680,00 € από την ατομική επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ: και αντικείμενο εργασιών «.....», τα οποία κρίθηκαν **εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής**.

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η λήψη του υπ' αριθμόν /19-04-2024 διαβιβαστικού εγγράφου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας με συνημμένα: την από 29/12/2024 Έκθεση Ελέγχου της ίδιας υπηρεσίας, που αφορά την προμηθεύτρια της προσφεύγουσας επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ: και το από 18/04/2024 Πληροφοριακό Δελτίο που αφορούσε στην προσφεύγουσα ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα ανωτέρω έγγραφα, η ΥΕΔΔΕ Πάτρας έκρινε ότι η επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ: είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων **στο σύνολο της**

συναλλαγής και αυτή τυγχάνει συναλλακτικά ανύπαρκτη, για τους λόγους που περιγράφονται αναλυτικά σε αυτήν και οι οποίοι συνοψίζονται στους εξής:

- στα εκδοθέντα από αυτήν Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου από πελάτες της, προκύπτουν μεταφορές αγαθών προς πώληση από την έδρα της στη ΒΙ.ΠΕ ΠΑΤΡΩΝ με το φορτηγό ιδιοκτησίας της με αριθμό κυκλοφορίας την ίδια ημερομηνία σε διαφορετικούς προορισμούς, που απέχουν πολύ μεταξύ τους, όπως ενδεικτικά Ζάκυνθος, Κέρκυρα, Κεφαλλονιά, Άμφισσα, Μύκονος, Αγρίνιο κλπ., όπερ καθιστά αδύνατη την ταυτόχρονη μεταφορά των ποσοτήτων που φέρονται να πωλήθηκαν,
- διαπιστώθηκε ανακολουθία στην αρίθμηση των Τιμολογίων-Δελτίων Αποστολής άνευ σειράς ή με σειρά που εκδόθηκαν σε σχέση με τις ημερομηνίες που αναγράφονται σε αυτά,
- σε πολλά φορολογικά στοιχεία διαπιστώθηκαν αλλοιώσεις,
- η επιχείρηση δεν παρουσιάζει αγορές αντίστοιχες των υλικών που περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων, αλλά ούτε και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις-εισαγωγές από τρίτες χώρες,
- δε διέθετε την απαιτούμενη υποδομή σε μέσα όσο και σε προσωπικό προκειμένου να παράσχει τις εξειδικευμένες υπηρεσίες που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία (όπως τοποθέτηση γυψοσανίδας, τρίψιμο δαπέδων, εργασίες μόνωσης, κατασκευή μεταλλικού κτιρίου, υδραυλικές εργασίες κλπ.). Επίσης, δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό με ανάλογη ειδίκευση, ούτε προσκόμισε συμβάσεις ανεξάρτητων υπηρεσιών με τρίτα πρόσωπα που να το δικαιολογούν,
- το γεγονός ότι απασχόλησε μόνο δύο (2) άτομα μερικής απασχόλησης, δεν μπορεί να δικαιολογήσει τον δηλωθέντα κύκλο εργασιών ύψους 4,6 εκ. €,
- ως **υποκρυπτόμενο πρόσωπο** στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων θεωρείται ο εν διαστάσει σύζυγος της, ονόματι, με **Α.Φ.Μ.** ο οποίος γνωρίζει ξυλουργικές εργασίες. Ακόμη και υπό την υπόθεση ότι είχε αναλάβει μόνος του να φέρει εις πέρας τις επίμαχες εργασίες, αυτές δε θα μπορούσαν να αντιστοιχούν **παρά μόνο** σε ένα **μικρό μέρος** αυτών που τιμολογήθηκαν συνολικά.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω, απέστειλε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμόν/01-08-2024 αίτημα για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, στο οποίο η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με καθυστέρηση στις 04/09/2024, οπότε και προσκόμισε στον έλεγχο:

- 1) αντίγραφα των εννιά (9) ληφθέντων φορολογικών στοιχείων που καταχωρήθηκαν στα λογιστικά της βιβλία, η περιγραφή των οποίων παραπέμπει σε διενεργηθείσες εργασίες βάσει τριών (3) συγκεκριμένων συμφωνητικών,
- 2) αντίγραφα των ανωτέρω (3) συμφωνητικών με εργοδότη την προσφεύγουσα και εργολάβο την ατομική επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ:, οι οποίες παραπέμπουν σε κατασκευή θαλάμου ξήρανσης, δεξαμενών και μηχανουργικών εργασιών,
- 3) αποδεικτικά πληρωμών από τράπεζες και ειδικότερα αντίγραφα εμβασμάτων στην Τράπεζα και καταθετηρίων στην
- 4) Ισοζύγιο 4-βάθμιας ανάλυσης του κρινόμενου φορολογικού έτους 2018.

Με βάση όλα τα ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ αναγράφει στην οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (σελ. 13):

«[...] Καθώς δεν προσκομίστηκαν από την επιχείρηση κατά τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ μισθοδοτικές καταστάσεις, απεστάλη έγγραφο στην αρμόδια Υπηρεσία ΕΦΚΑ μισθωτών Αχαΐας σχετικά με το προσωπικό που απασχολούσε και από την απάντηση του ΕΦΚΑ προέκυψε ότι απασχολούσε έναν ανειδίκευτο εργάτη με μήνα απόλυσης 11/2018. Ο συγκεκριμένος ανταποκρίθηκε σε αίτημα της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΩΝ και ανέφερε ότι **εργαζόταν ως** στη συγκεκριμένη επιχείρηση. Επιπλέον σύμφωνα με την

Έκθεση της ΥΕΔΔΕ, στη ΒΙΠΕ ΠΑΤΡΩΝ και στην εγκατάσταση της ανωτέρω επιχείρησης κατά το έτος 2018 εργαζόταν επιπλέον ο σύζυγος της Η απασχόληση μόνο των δύο αυτών ατόμων καθιστούσε αδύνατη την πραγματοποίηση του τζίρου της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης.

Η επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα προσφοράς υπηρεσιών χρωματισμού και επισκευής μονώσεων, πλακιδίων και πατωμάτων που προκύπτει από την έκδοση ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ. Επίσης, δε συνήψε καμία υπεργολαβία προσφοράς τέτοιων υπηρεσιών. Συνεπώς, η κρίνεται ότι ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη αναφορικά με τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των πολύ μικρών ποσών που αφορούσαν καθαρά παροχή υπηρεσίας πολύ μικρής κλίμακας και αξίας, όπως η κατασκευή ντουλαπών, που θα μπορούσαν σε εύλογο χρόνο να κατασκευαστούν και να τοποθετηθούν από ένα και μόνο πρόσωπο.

Ως εκ τούτου, δε διέθετε την απαιτούμενη υποδομή σε μέσα όσο και σε προσωπικό προκειμένου να παράσχει τις εξειδικευμένες υπηρεσίες που περιγράφονται στα κατασχεθέντα τιμολόγια από την ΥΕΔΔΕ (όπως τοποθέτηση γυψοσανίδας, τρίψιμο δαπέδων, εργασίες μόνωσης, κατασκευή μεταλλικού κτιρίου, υδραυλικές εγκαταστάσεις κλπ.). Επίσης δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό με ανάλογη ειδικευση, ούτε προσκόμισε συμβάσεις ανεξάρτητων υπηρεσιών με τρίτα πρόσωπα που να δικαιολογούν την παροχή των ανωτέρω υπηρεσιών και την έκδοση των τιμολογίων.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ:δεν είχε τη δυνατότητα πραγματοποίησης όλων των αναφερθεισών υπηρεσιών στα απεσταλμένα Συμφωνητικά, καθώς δε διέθετε ούτε τα μέσα, ούτε τα υλικά αλλά ούτε και το απαραίτητο εξειδικευμένο προσωπικό για την υλοποίησή τους».

Κατά συνέπεια, κριθείσης της προμηθεύτριας επιχείρησης ως συναλλακτικά ανύπαρκτης, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν ηδύνατο να τυγχάνει καλόπιστη λήπτρια και:

- καταλόγισε την καθαρή αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ύψους **107.000,00 €** ως λογιστική διαφορά για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 22 περ. (β') του ν.4172/2013 και
- δεν αναγνώρισε την έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. εισροών των 25.680,00 € για σκοπούς Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 (β') του ν.2859/2000 (ήδη άρθρο 37 παρ. 1 (β') του ν.5144/2024).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Παραγραφή του δικαιώματος ελέγχου για καταλογισμό αναφορικά με το φορολογικό έτος 2018.

2ος λόγος: Πραγματικές οι συναλλαγές της με την ατομική επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ:- ουδεμία γνώση της ίδιας για τις φερόμενες εικονικές συναλλαγές της.

3ος λόγος: Ύπαρξη καλής πίστης στο πρόσωπό της.

Επισημαίνεται ότι δεν προβάλλεται κάποιος ειδικός ισχυρισμός για την ακύρωση της υπ' αριθμόν/05.11.2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 53, παρ. 2 ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024.

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36, παρ. 1 του ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 37, παρ. 1 του ν.5104/2024): «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει

η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων και προστίμων αναφορικά με το φορολογικό έτος 2018 έληξε στις 31/12/2023.

Επειδή ωστόσο, με βάση την ανωτέρω διάταξη, το εν λόγω δικαίωμα του Δημοσίου δεν έληξε στις 31/12/2023, αλλά στις 31/12/2024, δεδομένου ότι η Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος της προσφεύγουσας για το 2018, όπως και η δήλωση Φ.Π.Α. για την τελευταία φορολογική περίοδο του έτους 2018 (μηνός Δεκεμβρίου), υποβλήθηκαν εντός του έτους 2019.

Επειδή με βάση τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις εκδόθηκαν στις 05/11/2024 και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα σύννομα την ίδια ημερομηνία, ήτοι εντός την ως άνω προθεσμίας παραγραφής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους 2^ο και 3^ο ως άνω λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή όπως ορίζει το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999):

«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 διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή όπως ορίζει το άρθρο 76 του ν.5104/2024 «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή όπως ορίζει το άρθρο 33, παρ. 2 του ν.5104/2024 «Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. 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. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της

εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Η έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον 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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, **σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου** (βλ. ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 1126/2010, ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013 και ΣτΕ 533/2013).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015:

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

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

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, τυγχάνουν πλήρως αναιτιολόγητες, διότι βασίζονται στο πόρισμά τους μόνο επί των διαπιστώσεων που αφορούν στην εκδότηρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ατομική επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ:, χωρίς να εξετάζουν εάν οι περιγραφόμενες εργασίες όντως πραγματοποιήθηκαν στις εγκαταστάσεις της. Ακόμη, επικαλείται πως οι συναλλαγές έλαβαν όντως χώρα και πως η ίδια σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή ασχέτως της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών (κατασκευαστικών εργασιών), κρίσιμο στοιχείο για την έκπτωση των σχετικών ποσών τόσο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος όσο και για σκοπούς Φ.Π.Α., είναι η ύπαρξη καλής πίστης στο πρόσωπο του λήπτη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 22 του ν. 4172/2013 και 32, παρ. 1 (β') του ν. 2859/2000 και τις εγκυκλίους ΠΟΛ 1071/2015 και 1097/2016. Αυτό σημαίνει ότι, σε μία θεωρητική περίπτωση, μπορεί κάποιες συναλλαγές να έχουν όντως πραγματοποιηθεί, αλλά η λήπτρια επιχείρηση να μη δύναται να εκπέσει τις σχετικές δαπάνες, εφόσον **γνωρίζει** ότι ο πραγματικός πάροχος των υπηρεσιών/πωλητής των αγαθών είναι πρόσωπο διαφορετικό από τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων.

Επειδή στην κρίσιμη περίπτωση, τόσο στην από 29/12/2024 Έκθεση Ελέγχου και στο από 18/04/2024 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, όσο και στις οικείες από 05/11/2024 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, αναφέρεται ότι η προμηθεύτρια της προσφεύγουσας ατομική επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ: δεν ήταν αντικειμενικά σε θέση να διενεργεί πωλήσεις που αντιστοιχούν στον δηλωθέντα από αυτήν κύκλο εργασιών.

Επειδή περαιτέρω, η ΥΕΔΔΕ Πάτρας βασίζει ουσιαστικά το πόρισμά της σε πωλήσεις αγαθών που διενήργησε η ως άνω προμηθεύτρια επιχείρηση, για τις οποίες εκδόθηκαν Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής, επί των οποίων διαπιστώθηκαν παραβάσεις. Ωστόσο, τα επίμαχα φορολογικά παραστατικά που έλαβε η προσφεύγουσα (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών) αφορούν σε λήψη υπηρεσιών (κατασκευαστικές εργασίες) και όχι αγορά αγαθών.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, θα μπορούσε να υποστηριχθεί πως δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο η ατομική επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ: να είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει πράγματι ένα μέρος (έστω μικρό) του συνολικού δηλωθέντος κύκλου εργασιών της.

Επειδή κατά συνέπεια, δεν θα μπορούσε να αποκλειστεί το ενδεχόμενο, αυτό το έστω μικρό μέρος του κύκλου εργασιών της προμηθεύτριας, να αφορά τις επίμαχες παροχές υπηρεσιών προς την προσφεύγουσα, από τη στιγμή μάλιστα που ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ όντως δεν εξέτασε εάν οι εργασίες στις εγκαταστάσεις της τελευταίας πραγματοποιήθηκαν. Τούτου λεχθέντος, έχει νόημα η περαιτέρω εξέταση της ενδεχόμενης καλοπιστίας της προσφεύγουσας.

Επειδή αναφορικά με το ζήτημα της ενδεχόμενης καλοπιστίας της προσφεύγουσας, από την Υπηρεσία μας λαμβάνονται υπόψη τα κάτωθι:

- η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ τα τρία (3) συμφωνητικά με εργοδότη την ίδια και εργολάβο την ατομική επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ:, στις οποίες παραπέμπουν τα επίμαχα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και οι οποίες αφορούν σε κατασκευή θαλάμου ξήρανσης, δεξαμενών και μηχανουργικών εργασιών. Πρόκειται για: το από 02/07/2018 συμφωνητικό με αξία εργασιών 80.000,00 €, το από 20/07/2018 συμφωνητικό με αξία εργασιών 15.000,00 € και το από 04/10/2018 συμφωνητικό με αξία εργασιών 12.000,00 €. Όπως προκύπτει από το σύστημα Taxis, και τα τρία (3) αυτά συμφωνητικά είχαν περιληφθεί στις τριμηνιαίες καταστάσεις συμφωνητικών του ν.1882/1990 εμπρόθεσμα, ήτοι πριν το έτος της έκδοσης της αρχικής εντολής ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (έτος 2020).
- όπως συνολομογεί η ΥΕΔΔΕ Πάτρας, υποκρυπτόμενο πρόσωπο στην ατομική επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ: είναι ο εν διαστάσει σύζυγος της, ονόματι, με Α.Φ.Μ., ο οποίος γνωρίζει Μάλιστα, όπως προκύπτει από το σύστημα Taxis, ο ίδιος διατηρούσε κατά το παρελθόν ατομική επιχείρηση στο όνομά του, με αντικείμενο εργασιών κατασκευαστικές εργασίες και χονδρικό εμπόριο ξύλινων επίπλων, η οποία και διέκοψε τις εργασίες της στις 30/06/2015. Τούτου δοθέντος, δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο, με βάση και τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής, η προσφεύγουσα να ήρθε σε επαφή και να είχε συναλλαγή απευθείας με τον, ο οποίος να της συστήθηκε ως σύζυγος της, οπότε να μην έχει λόγο να παραξενευτεί όταν συμβλήθηκε τυπικά με τη δεύτερη και έλαβε τιμολόγια από αυτήν.
- η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο αλλά και στην Υπηρεσία μας αποδεικτικά **εξόφλησης** των επίμαχων τιμολογίων **μέσω τραπεζής**. Συγκεκριμένα, προσκομίστηκαν συνολικά εννιά (9) παραστατικά εξόφλησης, εκ των οποίων τα τρία (3) αφορούν εμβάσματα στην Τράπεζα Πειραιώς και τα έξι (6) αφορούν καταθέσεις μετρητών σε λογαριασμό της προμηθεύτριας στην Εθνική Τράπεζα:

α/α	Ημερομηνία	Τράπεζα	Είδος	Ποσό €)
	10/8/2018		Έμβασμα	16.080,00
87	10/8/2018		Κατάθεση μετρητών	20.000,00
88	10/8/2018		Κατάθεση μετρητών	20.000,00
89	10/8/2018		Κατάθεση μετρητών	7.000,00

90	10/8/2018		Κατάθεση μετρητών	20.000,00
133	26/9/2018		Κατάθεση μετρητών	28.000,00
	5/10/2018		Έμβασμα	6.720,00
132	27/12/2018		Κατάθεση μετρητών	12.000,00
	27/12/2018		Έμβασμα	2.865,00
Σύνολο				132.665,00

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, καταλείπεται χώρος ώστε να υποστηριχθεί ότι η προσφεύγουσα ηδύνατο να τελεί **καταρχήν** σε καλή πίστη.

Επειδή ωστόσο, από την Υπηρεσία μας κρίθηκε σκόπιμο να διερευνηθεί περαιτέρω η **πηγή προέλευσης** του συνολικού ποσού των 107.000,00 € που κατείχε εις χείρας της η προσφεύγουσα σε μορφή **μετρητών**, ώστε να το καταθέσει στη συνέχεια στον τραπεζικό λογαριασμό της στην, δεδομένου ότι:

- πρόκειται για νέα επιχείρηση που ιδρύθηκε στις 01/11/2017, ήτοι μόλις λίγους μήνες πριν τις επίμαχες συναλλαγές και τις εξοφλήσεις,
- το εισφερθέν αρχικό κεφάλαιό της ανερχόταν σε μόλις 15.000,00 €, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του ΓΕΜΗ.

Επειδή σε αυτά τα πλαίσια, η Υπηρεσία μας απέστειλε:

- στην προσφεύγουσα, το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2025 ΕΜΠ/30-01-2025 Αίτημα, με το οποίο αιτήθηκε την προσκόμιση σε ηλεκτρονική μορφή αναλυτικού καθολικού σε πλήρη ανάλυση των λογαριασμών Γ/Λ 38.00 «Ταμείο» και 38.03 «Καταθέσεις όψεως σε ευρώ» (αρ. καταχ. e-κοινοποίηση και)
- στην (Διεύθυνση Κανονιστικής Συμμόρφωσης), το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2025 ΕΜΠ/31-01-2025 Αίτημα, με το οποίο αιτήθηκε την εξακρίβωση της γνησιότητας των προσκομισθέντων καταθετηρίων και του φυσικού προσώπου που διενήργησε τις καταθέσεις των μετρητών.

Επειδή η Εθνική Τράπεζα απέστειλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμόν /12-03-2025 απαντητικό έγγραφό της (αρ. εισερχ. ΔΕΔ ΕΙ 2025 ΕΜΠ/12-03-2025), στο οποίο αναφέρεται: «Σε απάντηση του ως άνω εγγράφου, σας αποστέλλουμε συνημμένα αντίγραφα των αιτούμενων στοιχείων. Διευκρινίζεται ότι από τα στοιχεία που υπάρχουν στην διάθεσή μας δεν προκύπτει με ασφάλεια η ταυτότητα του καταθέτη-πλην όμως σε έκαστο παραστατικό σημειώνεται ο εντολέας της συναλλαγής, καθ' υπόδειξη του καταθέτη. Παραμένουμε στη διάθεσή σας για οποιαδήποτε διευκρίνιση ή πρόσθετη πληροφορία κριθεί απαραίτητη».

Επειδή η προσφεύγουσα, αν και ανέγνωσε αυθημερόν το ανωτέρω αίτημα προσκόμισης στοιχείων που της απεστάλη (30/01/2025), δεν ανταποκρίθηκε σε αυτό έως και την έκδοση της παρούσας (σχεδόν δύο (2) μήνες μετά), γεγονός που **ενισχύει την κρίση περί έλλειψης καλοπιστίας** στο πρόσωπό της.

Επειδή αξίζει περαιτέρω να επισημανθεί ότι η εταιρεία, με Α.Φ.Μ. η οποία ήταν επίσης συμφερόντων της, ΑΦΜ και διέκοψε τη δραστηριότητά της στις 07/12/2023, είχε επίσης κριθεί ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων σε προηγούμενα φορολογικά έτη. Σχετικά:

- η υπ' αριθμόν /22-05-2023 απορριπτική Απόφαση της Υπηρεσίας μας και

- η υπ' αριθμόν/07-02-2024 Απόφαση της Υπηρεσίας μας, η οποία ήταν δεκτή μόνο όμως για τον λόγο της παραγραφής.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **22/11/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής:

- της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα και
- της, ΑΦΜ, κατοίκου, υπό την ιδιότητά της ως νομίμου εκπροσώπου της ανωτέρω εταιρείας

και την **επικύρωση** των υπ' αριθμ./05.11.2024 Οριστικών Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

Α)/05.11.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	29.501,73
Πρόστιμο άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	14.750,87
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	44.252,60

Β)/05.11.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

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

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση: **22.958,19 €** (ως Έκθεση Ελέγχου)

Γ)/05.11.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 53, παρ. 2 ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2024

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού **1.000,00 €**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**α/α
ΧΑΡΑΛ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

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.