



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16.04.2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 637

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**

**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Αθ. Τακαντζά 8-10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-332241

**E-Mail** : ded.thess@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 1069/4-3-2014 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 από 23/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αριθ. ....../12.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου

εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και της υπ' αριθ. ....../25.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ....../12.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και την υπ' αριθ. ....../25.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....../12.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με αντικείμενο εργασιών τη διαμόρφωση κοινόχρηστων χώρων πεζοδρομίων οικισμού ..... φόρος ποσού 6.090,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 609,00 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 6.699,00 €, κατόπιν προσθήκης στα καθαρά της κέρδη ως λογιστικής διαφοράς της καθαρής αξίας 21.000,00 €, ενός (1) ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το σύνολο της συναλλαγής (του Τ.Π. .../30.06.2018), εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ .....

Με την υπ' αριθ. ....../25.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 5.040,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> ν. 4987/2022 ποσού 2.520,00 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 7.560,00 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. του ανωτέρω ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από 02.12.2024 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ....../23.09.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το υπ' αριθ. ....../09.05.2024 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, με συνημμένη την από 30.04.2024 έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της εν λόγω φορολογικής αρχής σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα φέρεται να έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία έκδοσης της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ .....

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Η εταιρία «.....» είχε παράδοση – παράτυπη συναλλακτική συμπεριφορά, ωστόσο είχε και νόμιμη δραστηριότητα στον τομέα της παραγωγής και εμπορίας αδρανών υλικών (άμμου, χαλικιού). Καλόπιστα συναλλάχθηκε με την εταιρία αυτή και οι συναλλαγές μαζί της ήταν πραγματικές. Οι διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, που αφορούν την λατομική δραστηριότητα της «.....» και προέκυψαν από έλεγχο γραφείου, αντικρούονται πλήρως από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ που συντάχθηκε για άλλον φορολογούμενο (αντισυμβαλλόμενης της «.....») και η οποία περιέχει ελεγκτικές επαληθεύσεις από διάφορες υπηρεσίες και φυσικά πρόσωπα, για να καταλήξει σε ασφαλή συμπεράσματα, αλλά έλαβε χώρα και επιτόπιος έλεγχος στο λατομείο της εταιρίας «.....». Ένδειξη εικονικότητας αποτελεί το γεγονός ότι στα δελτία αποστολής δεν αναγράφονται τα μεταφορικά μέσα και τα δελτία αποστολής έχουν δήθεν κοντινές ώρες έκδοσης. Πλην όμως, διαπιστώθηκε ότι η εταιρία «.....» διέθετε δύο φορτηγά στο λατομείο.

2) Μέγιστη απόδειξη διενέργειας των συναλλαγών είναι οι επίσημες επιμετρήσεις – πιστοποιήσεις των υλικών, που χρησιμοποιήθηκαν στο έργο. Ο όγκος των αδρανών που απαιτήθηκαν για την ολοκλήρωση των αποκαταστάσεων ανέρχεται σε 3.982,36 m<sup>3</sup> και η προσφεύγουσα προμηθεύτηκε 2.220 m<sup>3</sup>, αδρανών υλικών. Συνεπώς οι δύο ποσότητες συμπίπτουν.

3) Με την υπ' αριθ. .../2021 απόφαση της Δ.Ε.Δ. κρίθηκαν πραγματικές στο σύνολό τους οι συναλλαγές που είχε με την «.....», κατά το έτος 2017. Όσον αφορά την εξόφληση των συναλλαγών, αυτή έγινε με δύο τραπεζικές επιταγές σε διαταγή της εταιρίας «.....», εκδόσεως της «.....». Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και κατόπιν εγγράφου της ως τράπεζας ..., προέκυψε ότι οι επιταγές αυτές δεν εντοπίστηκαν. Αυτό δεν σημαίνει ωστόσο ότι δεν πληρώθηκαν, αλλά μπορεί να οπισθογραφήθηκαν και να πληρώθηκαν σε άλλη τράπεζα. Μέρος δε των συναλλαγών εξοφλήθηκε με καύσιμα, που παρείχε στην «.....» για την κίνηση των οχημάτων της.

4) Όλως επικουρικώς, δεδομένου ότι δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι προμηθεύτηκε και ενσωμάτωσε στο έργο τα υλικά, που αναφέρονται στο τιμολόγιο της «.....», οι συναλλαγές θα έπρεπε, αν μετά ταύτα υπάρχει ακόμη αμφιβολία για την ύπαρξη και λειτουργία, στον τομέα της παραγωγής και εμπορίας αδρανών, της εταιρίας «.....», να κριθούν στην χειρότερη περίπτωση εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη, με καλή πίστη, καθότι θεωρούσε ότι συναλλασσόταν με υπαρκτό αντισυμβαλλόμενο, και ότι εξόφλησε σύννομα τις συναλλαγές.

**Επειδή**, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4987/2022 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 Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

**Επειδή**, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

**Επειδή**, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

**Επειδή**, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013, κατά το φορολογικό έτος 2018, οριζόταν ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. , οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

**Επειδή**, με το άρθρο 23 του ν.4172/2013, κατά το φορολογικό έτος 2018, οριζόταν ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: ... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή

λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ...»

**Επειδή**, με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. ...»

**Επειδή**, με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...»

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

**Επειδή**, στο άρθρο 36 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).»

**Επειδή**, με το άρθρο 33 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 2. 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**, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από

φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**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, ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον πρώτο. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων 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 αυτής, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν 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**, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

**Επειδή**, 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. (ΣΤΕ 1404/2015).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ., φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ ερειδόμενες στην από 30.04.2024 έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα φέρεται να έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία έκδοσης της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ .....

Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «.....» με αντικείμενο εργασιών τις οδικές μεταφορές εμπορευμάτων και ΑΦΜ ..... τα εξής:

➤ Δεν είχε διενεργήσει ανάλογες αγορές και συνεπώς δεν διέθετε τα εμπορεύματα που φέρεται να πουλήσει, ούτε διέθετε τα απαραίτητα υλικά για τις υπηρεσίες που φέρεται να παρείχε.

➤ Δεν διέθετε εργατικό, τεχνικό, επιστημονικό προσωπικό για την πληθώρα των υπηρεσιών που φέρεται να παρείχε.

➤ Δεν διέθετε την ανάλογη υποδομή (μηχανήματα έργων) και το ανάλογο προσωπικό (εργάτες, μηχανικούς, κλπ) για την εκμετάλλευση του λατομείου που μίσθωνε στην Μεγάλη

Κερασιά Τρικάλων, ούτε είχε δηλώσει την συγκεκριμένη εγκατάσταση στις αρμόδιες φορολογικές αρχές.

➤ Υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος το έτος 2018, με ανακριβή και ανύπαρκτα δεδομένα δηλώνοντας υπέρογκα ποσά ανύπαρκτων αγορών και δαπανών. Υπέβαλε μηδενικά ποσά στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για το έτος 2018.

➤ Παρέδιδε στους λήπτες των τιμολογίων πλαστά αποδεικτικά κατάθεσης σε τραπεζικούς λογαριασμούς, προκειμένου να προσδώσει αληθοφάνεια στην εξόφληση των συναλλαγών.

➤ Συμμετείχε σε κύκλωμα τεσσάρων επιχειρήσεων με κοινά πραγματικά και οργανωτικά χαρακτηριστικά (εγκαταστάσεις, λογιστές, ιδιοκτήτες, στοιχεία επικοινωνίας, κλπ), οι οποίες εξέδιδαν μεγάλης αξίας τιμολόγια μεταξύ τους, προκειμένου να προσδώσουν αληθοφάνεια στην προέλευση των αγορών τους και στη συνέχεια εξέδιδαν μεγάλης αξίας τιμολόγια προς διάφορες επιχειρήσεις, ενώ μία εξ αυτών εισέπραξε μεγάλης αξίας πιστωτικά ποσά Φ.Π.Α..

**Επειδή**, η προσφεύγουσα έλαβε ένα (1) εικονικό τιμολόγιο πώλησης εκδόσεως της ανωτέρω εταιρίας για ανύπαρκτη στο σύνολό της συναλλαγή καθαρής αξίας 21.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 5.040,00 €, συνολικής αξίας 26.040,00 €.

Α/Α	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Τ.Π. Α .../30-06-2018	450 m <sup>3</sup> ΑΜΜΟΧΑΛΙΚΑ & 650 m <sup>3</sup> ΑΜΜΟΣ	21.000,00 €	5.040,00 €	26.040,00 €

Για το παραπάνω τιμολόγιο προσκομίστηκαν στη Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ 44 δελτία αποστολής εκδόσεως «.....» με αρίθμηση από ..... /14-06-2018 έως ..... /20-06-2018, με τόπο φόρτωσης το λατομείο στο ..... και τόπο προορισμού το έργο Κ17 επ' αυτών, εκδοθέντα (μαζικά) σε συγκεκριμένες ημερομηνίες και σε κοντινές ώρες μεταξύ τους. Δεν αναγράφεται μεταφορικό μέσο.

Ωστόσο, είναι έξω από κάθε επιχειρηματική πρακτική να εκδίδονται δελτία αποστολής με συνεχόμενη αρίθμηση, χωρίς να παρεμβάλλονται άλλοι πελάτες, δεδομένου ότι το ίδιο χρονικό διάστημα, η «.....» φέρεται να πούλησε λατομικά προϊόντα (άμμο, αμμοχάλικο, κλπ) και σε άλλους πελάτες.

Περαιτέρω, προσκομίστηκαν δύο (2) τραπεζικές επιταγές (υπ' αριθ. 001 ..... - /20.04.2019 και 001 ..... /31.01.2019) συνολικού ποσού 22.000,00 € εκδόσεως της εταιρείας «.....», ΑΦΜ ....., η οποία συμμετείχε ως μέλος στην προσφεύγουσα με ποσοστό 80% σε διαταγή πληρωμής προς την εταιρεία «.....» καθώς και το από 30.06.2018 έγγραφο εκκαθάρισης πετρελαίου προς την εταιρεία «.....» αξίας 4.000,00 €. Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. .... /22.01.2024 (αρ. εισερχ. πρωτ. .... /26-01-2024) απαντητικό έγγραφο της τράπεζας ..., οι συγκεκριμένες επιταγές δεν εντοπίστηκαν στο αρχείο της τράπεζας ... και συνεπώς δεν εξοφλήθηκαν ποτέ.

**Επειδή**, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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**, τα Φ.Ι.Χ. με αριθ. κυκλοφορίας .....και .....της «.....» που ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι μετέφεραν τα υπό κρίση αδρανή υλικά είναι μικτού βάρους 2.640 και 1.765 κιλών και κυβισμού 2.370 και 1.868 κυβικών εκατοστών που σημαίνει ότι είναι μικρά φορτηγάκια – κλούβες και όχι μεγάλα φορτηγά που χρησιμοποιούνται για τη μεταφορά μεγάλων φορτίων.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται την υπόθεση ενός έτερου λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων της συγκεκριμένης εκδότριας επιχείρησης, ήτοι του ....., ΑΦΜ .....

**Επειδή**, στην οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων άρθρου 7 ν. 4337/2015 και Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013) για τον λήπτη ....., ΑΦΜ ..... της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ (ο εν λόγω φορολογούμενος άσκησε την με αριθ. πρωτ. ....../20.12.2019 ενδικοφανή προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η .../23.04.2020 απορριπτική απόφαση της Υπηρεσίας μας) αναφέρονται τα κάτωθι:

➤ Η «.....», το φορολογικό έτος 2017, απασχολούσε δύο υπαλλήλους, τον ..... (ηλεκτροσυγκολλητή) και τον ..... (οδηγό) για 231 μέρες και τους δύο,

➤ Ο .....σε απάντηση του με αριθμό ...../24-07-2019 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επισημαίνει ότι εργάστηκε στην «.....» από 24-03-2017 έως 20-07-2018. Υπεύθυνος του χώρου εργασίας ήταν ο ....., ενώ υπήρχε ένας ακόμα υπάλληλος. Για τις εργασίες στο εργοτάξιο γινόταν χρήση δύο (2) φορτηγών και ενός (1) φορτωτή. Η «.....» πουλούσε άμμο και χαλίκια,

➤ Υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ στις 19-09-2019 πραγματοποίησαν αυτοψία στο αμμορυχείο στη ..... της Π.Ε. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, με την παρουσία του ιδιοκτήτη του αμμορυχείου .....και διαπίστωσαν την ύπαρξη περιφραγμένου αμμορυχείου πλησίον του ποταμού ....., εντός του οποίου υπήρχε μηχανολογικός εξοπλισμός, ήτοι μεταφορικές ταινίες, φορτωτής, πλυντήριο, σπαστήρας και δύο κόσκινα, καθώς επίσης και αδρανή οικοδομικά υλικά σε σωρούς. Τη στιγμή του επιτόπιου ελέγχου δεν διαπιστώθηκε παραγωγική δραστηριότητα, καθώς δεν υπήρχε ανθρώπινη παρουσία. Επίσης, πάνω στην πόρτα του λατομείου, η οποία ήταν κλειδωμένη, υπήρχε ταμπέλα με αναγραφόμενα τα εξής: «.....». Ο δε .....τόνισε ότι ακόμη και σήμερα παράγει και εμπορεύεται άμμο και χαλίκι.

Στο πόρισμα του ελέγχου διατυπώνεται η κρίση της ανωτέρω φορολογικής αρχής ότι η «.....» με διαχειριστή τον .....και νόμιμο εκπρόσωπο τον ....., ασκούσε τη δραστηριότητα της παραγωγής, εμπορίας αδρανών υλικών (άμμος και χαλίκι), καθώς και χωματοουργικών εργασιών από 01-10-2012 (ημερομηνία έναρξης εργασιών στο αμμορυχείο στο ..... της Π.Ε. ΤΡΙΚΑΛΩΝ) έως τουλάχιστον τις 19-09-2019 (ημερομηνία της αυτοψίας). Ως εκ τούτου για το φορολογικό έτος 2017, οι συναλλαγές, που περιγράφονται στα 102

προσκομισθέντα τιμολόγια που έλαβε ο .....από την «.....» και αφορούν αγορά αδρανών υλικών, κρίνονται πραγματικές στο σύνολό τους.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. .... 22-07-2021 (αρ. εισερχ. πρωτ. .... /30-07-2021) απαντητικό έγγραφο του ΕΦΚΑ – Περιφερειακό Υποκατάστημα Μισθωτών Λάρισας η «.....» απασχόλησε δύο (2) υπαλλήλους το χρονικό διάστημα Ιανουαρίου έως Αυγούστου 2018, τον ..... (ηλεκτροσυγκολλητή) και τον ..... (οδηγό).

**Επειδή**, με την υπ' αριθ. .../27.12.2021 απόφαση της Δ.Ε.Δ., επί της από 27.08.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας κρίθηκε ότι η συναλλαγή που αφορά στο Τ.Π.Υ. .../20.12.2017 εκδόσεως της «.....» με αιτιολογία «αμμοχάλικα σκυροδέματος» ήταν πραγματική στο σύνολό της.

**Επειδή**, ωστόσο στην προκειμένη περίπτωση, η α) έλλειψη αναγραφής μεταφορικών μέσων στα δελτία αποστολής, β) η αδυναμία των μεταφορικών μέσων που επικαλείται η προσφεύγουσα να μεταφέρουν τα υπό κρίση εμπορεύματα, γ) η συνεχόμενη αρίθμηση των δελτίων αποστολής και δ) τα πλαστά καταθετήρια είναι στοιχεία που συνηγορούν τόσο με τη μη πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, όσο και στη μη καλοπιστία της ως λήπτριας (που θα εξεταζόταν μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

**Επειδή**, περαιτέρω, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος καθόσον η εξόφληση του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το σύνολο της συναλλαγής (του Τ.Π. .../30.06.2018), εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ ..... δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, η εν λόγω δαπάνη δεν εκπίπτει και για αυτόν τον λόγο, σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ. β' του ν. 4172/2013, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους της από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. ..../23.12.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Υπ' αριθ. ..../12.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018**

Διαφορά φόρου	6.090,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	609,00€

Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	6.699,00€
---	-----------

**Υπ' αριθ. ....../25.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018**

Διαφορά φόρου	5.040,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> ν. 4987/2022	2.520,00€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>7.560,00€</b>

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

**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.