



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 09/04/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Αριθμός Απόφασης: 980**

**ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης**  
**Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου**  
**Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα**  
**Τηλέφωνο : 213-1312350**  
**E-mail : ded.ath@aade.gr**

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του αγροτικού συνεταιρισμού με την επωνυμία ....., νομίμως εκπροσωπούμενου από τον ....., με έδρα στο ..... κατά: α) της υπ' αριθ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αριθ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από .....εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του αγροτικού συνεταιρισμού με την επωνυμία ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

(α) Με την υπ' αριθ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος αγροτικού συνεταιρισμού κύριος φόρος ποσού 133.314,98€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 66.657,49€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 199.972,47€.

β) Με την υπ' αριθ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος αγροτικού συνεταιρισμού ΦΠΑ ποσού 48.912,47€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 24.456,24€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 73.368,71€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από .....εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

#### **ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

Δυνάμει της με αριθμό .....εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, για το φορολογικό έτος 2018 στον αγροτικό συνεταιρισμό με την επωνυμία .....

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ....δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ και οι με αριθ. ....πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα, οι οποίες βασίζονται στις διαπιστώσεις της από .....έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ.

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ διενήργησε μερικό έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν. 4174/2014 (Κ.Φ.Δ.), στον προσφεύγοντα αγροτικό συνεταιρισμό, με αντικείμενο εργασιών ....., για τα έτη 2016 έως 2018. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε μία επώνυμη καταγγελία που διαβιβάστηκε με το υπ' αριθ. πρωτ. ....έγγραφο της Διεύθυνσης Προγραμματισμού & Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (Δι.Π.Α.Ε.Ε.), σχετικά με την τέλεση εγκληματικών οικονομικών κακουργημάτων (ξέπλυμα βρώμικου χρήματος, φοροδιαφυγή, απάτες κλπ) στη .....

Με βάση τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ., της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, η οποία επισυνάπτεται και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από .....εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, προκύπτουν συνοπτικά οι παρακάτω διαφορές:

- Ως προς τη φορολογία εισοδήματος έτους 2018

	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	2018
1	.....	164.060,50
1.1	.....	164.060,50
2	.....	3.065,75
2.1	.....	3.065,75
3	.....	39.057,40
3.1	.....	39.057,40
4	.....	4.992,00
4.1	.....	4.992,00
5	.....	1.843,20
5.1	.....	1.843,20
6	.....	729.046,25
6.1	.....	25.000,00
6.2	.....	40.000,00
6.3	.....	170.000,00
6.4	.....	65.000,00
6.5	.....	10.001,25
6.6	.....	50.139,00
6.7	.....	10.000,00
6.8	.....	40.000,00
6.9	.....	70.612,00
6.10	.....	25.470,00
6.11	.....	30.000,00
6.12	.....	40.824,00
6.13	.....	50.000,00
6.14	.....	50.000,00
6.15	.....	50.000,00
6.16	.....	20.000,00
7.	.....	5.045,31
7.1	.....	5.045,31
8.	.....	1.637,62
	<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>948.748,03</b>

• Ως προς τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας έτους 2018

		Ιαν-18	Φεβ-18	Μαρ-18	Απρ-18	Μαϊ-18	Σύνολο
ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ -ΕΠΙΒΟΛΗ ΦΠΑ 13%	Καθαρή Αξία	33.728,00	70.128,00	128.128,00	136.448,00	0,00	368.432,00
	ΦΠΑ εκροών	4.384,64	9.116,64	16.656,64	17.738,25	0,00	47.896,17
ΜΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΜΕ ΦΠΑ	Καθαρή Αξία	0,00	0,00	255,00	1.146,25	1.664,50	3.065,75
	ΦΠΑ εκροών	0,00	0,00	33,15	149,02	216,39	398,56

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΥΦ	Καθαρή Αξία	0,00	4.752,00	0,00	0,00	0,00	4.752,00
	ΦΠΑ εκροών	0,00	617,76	0,00	0,00	0,00	617,76
Γενικό Σύνολο	Καθαρή Αξία	33.728,00	74.880,00	128.383,00	137.59425	1.664,50	376.249,75
	ΦΠΑ εκροών	4.384,64	9.734,40	16.689,79	17.887,27	216,39	48.912,49

Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, εκδόθηκε το υπ' αριθ. ....Σημείωμα Διαπιστώσεων, το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα αγροτικό συνεταιρισμό, την 28<sup>η</sup>/11/2024, με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το υπό κρίση έτος 2018. Ο προσφεύγων συνεταιρισμός υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, με το υπ' αριθ. πρωτ. ....υπόμνημα. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τις έγγραφες αιτιάσεις του προσφεύγοντος αγροτικού συνεταιρισμού, προχώρησε στη σύνταξη των από .....εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

1. Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής Αρχής περί έκδοσης εικονικών πιστωτικών στοιχείων προς τις εταιρείες .....
2. Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής Αρχής περί απόκρυψης εσόδων από εμβάσματα επιχειρήσεων εξωτερικού.
3. Πλημμελής η προσβαλλόμενη πράξη στο μέτρο που με αυτήν αντιστρέφεται παράνομα το βάρος απόδειξης που φέρει η φορολογική Αρχή.
4. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία» του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων [...]. 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.

6. Ο συναλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 15 «Αυθεντικότητα του τιμολογίου» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 79 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «4. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 3, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: [...] Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρισθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 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. [...] 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**, σύμφωνα με την αριθ. 727/2002 γνωμοδότηση του ΝΣΚ: «[...] εφόσον ο φορολογούμενος (εικονικώς φερόμενος ως επιτηδευματίας ή έχων πράγματι συναλλαγές και εκδίδων εικονικά στοιχεία πωλήσεως ή παροχής υπηρεσιών) δεν υπέβαλε φορολογική δήλωση ή δεν συμπεριέλαβε τα σχετικά εισοδήματα στις δηλώσεις του, θα ληφθεί υπόψη και θα υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος (μέσω των οικείων καταλογιστικών πράξεων) η συνολική αξία των εκδοθέντων εικονικών στοιχείων και όχι μόνον η αμοιβή για την έκδοση των εικονικών στοιχείων. [...]».

### **Ως προς τον 1<sup>ο</sup> ισχυρισμό**

**Επειδή**, στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ και προκειμένου να επαληθευτούν οι μεγάλης έκτασης πωλήσεις στο εξωτερικό, κρίθηκε σκόπιμη η αποστολή αιτημάτων ανταλλαγής πληροφοριών στη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (ΔΟΣ) της ΑΑΔΕ, ώστε να προωθηθούν αρμοδίως στις αντίστοιχες φορολογικές αρχές του εξωτερικού.

**Επειδή**, στην από .....έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2103 (ΚΦΔ), του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, η οποία επισυνάπτεται στις με ημερομηνία θεώρησης .....εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, αναφέρονται τα κάτωθι σχετικά με την εταιρεία .....

« [...] 7) **Αίτημα με αρ. πρωτ. ....προς τις φορολογικές αρχές Λιθουανίας**

Το αίτημα αφορούσε τις πωλήσεις και εκπώσεις του .....που φέρεται να πραγματοποιήσει τη περίοδο 12/4/2017-31/12/2018 προς την εταιρία με την επωνυμία ..... Με βάση τις καταχωρήσεις στα βιβλία, αλλά και τα εκδοθέντα στοιχεία που παραδόθηκαν στον έλεγχο προκύπτει: [...] β) για το φορολογικό έτος 2018 η έκδοση 20 τιμολογίων πώλησης του .....για τη περίοδο 10/3/2018-7/5/2018 συνολικής αξίας 209.888,00€ και επίσης η έκδοση 1 πιστωτικού τιμολογίου έκπτωσης της 31/12/2018 αξίας (-) 39.456,00€. [...]

Το τμήμα Γ΄ της ΔΟΣ με το με αρ. πρωτ. ΔΟΣ Γ .....έγγραφο που διαβίβασε ηλεκτρονικά με email στην υπηρεσία μας (σχετ. αρ. πρωτ. εισερχ. ....) σε απάντηση στο ανωτέρω αίτημά μας, αναγράφει επακριβώς τα εξής:

«Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού, σας γνωρίζουμε ότι οι φορολογικές αρχές της Λιθουανίας απέστειλαν τη κάτωθι τελική απάντηση:

Σύμφωνα με τα στοιχεία του Λιθουανικού φορολογικού μητρώου, η .....έχει διακόψει τη δραστηριότητά της στη Λιθουανία ως αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που ασκεί δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης από τις 04/07/2018 και έχει διακόψει τη δραστηριότητά της ως αλλοδαπό πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο από τις 16/03/2019. Η .....διαγράφηκε από το μητρώο πληρωτών ΦΠΑ με πρωτοβουλία του διαχειριστή στις 16/03/2019, λόγω μη δήλωσης προμήθειας και απόκτησης αγαθών και υπηρεσιών και διεξαγωγής συναλλαγών με αλλοδαπούς υποκείμενους στο φόρο για τις οποίες έχουν ληφθεί αντιφατικές πληροφορίες από διαφορετικές πηγές. Επειδή ήταν αδύνατον να εντοπιστεί ο αντιπρόσωπος της ..... και η εταιρία δεν διαθέτει υπεύθυνο διαχείρισης βιβλίων, η απάντηση στο αίτημά σας παρέχεται σύμφωνα με πληροφορίες που είναι διαθέσιμες στις βάσεις φορολογικών δεδομένων της Λιθουανίας.

Στα μητρώα ληφθέντων τιμολογίων ΦΠΑ 2017-2018 που υπέβαλε η ..... έχουν καταχωρηθεί 34 τιμολόγια ΦΠΑ, που ελήφθησαν από τον Έλληνα φορολογούμενο ....., ποσού 562.750€, εκ των οποίων: 2017-04: 123.968€, 2017-05: 189696€ 2018-03:104.832€, 2018-04: 86.528€ και 2018-05: 57.726€.

Στα προαναφερθέντα μητρώα δεν έχουν καταχωρηθεί πιστωτικά τιμολόγια ΦΠΑ που ελήφθησαν από τον Έλληνα φορολογούμενο.

Επισυνάπτεται το μητρώο ληφθέντων τιμολογίων. Δεν υπάρχουν άλλα διαθέσιμα έγγραφα.

Η ..... δεν είχε ανοίξει τραπεζικούς λογαριασμούς στη Λιθουανία και η φορολογική βάση δεδομένων της Λιθουανίας δεν διαθέτει πληροφορίες σχετικά με λογαριασμούς που έχουν ανοίξει σε ξένες τράπεζες. Η ..... δεν κατείχε ακίνητη περιουσία και οχήματα στη Λιθουανία.

Παραμένουμε στη διάθεσή σας για οποιαδήποτε πληροφορία ή διευκρίνιση.»

[...]

Έτσι λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία τιμολογίων που έθεσε στη διάθεσή μας η αλλοδαπή φορολογική αρχή με βάση το προσκομισθέν αρχείο excel προκύπτουν ανά έτος τα εξής:

[...]

ii) Από την αντιπαραβολή των προσκομισθέντων στοιχείων του .....και των δηλωμένων τιμολογίων της .....για το έτος 2018 προκύπτουν τα παρακάτω δεδομένα

α) Η ..... δήλωσε-επιβεβαίωσε τη λήψη τριών (3) τιμολογίων τα οποία είχαν εκδοθεί με ίδια αρίθμηση και στις ίδιες ημερομηνίες προς άλλους πελάτες του ..... Πρόκειται για τα Τ.Π. αρ..... είχαν εκδοθεί προς ..... Από τα CMR που προσκομίστηκαν προκύπτει ότι ο τόπος προορισμού των φραουλών ήταν ο ίδιος με αντίστοιχα CMR της περιόδου που αφορούσαν τιμολόγια προς ..... Ειδικά για το ..... δηλώθηκε από την αντισυμβαλλόμενη και με μεγαλύτερη αξία κατά 2.688€. Ο

.....για τα ..... τιμολόγησε τις φράουλες με ίδια τιμή πώλησης (0,70€), αλλά σε διαφορετικές ποσότητες (12.800 κιλά στο ..... και 16.640 κιλά στο .....). Στο CMR που αφορούσε το ..... (.....) αναγράφεται ως καθαρό βάρος 12800 και συνεπώς κρίνεται ότι το ..... δηλώθηκε από την αντισυμβαλλόμενη με λανθασμένη αξία. Για λόγους χρηστής διοίκησης δεν προσδιορίζονται διαφορές για την υπόψη συναλλαγή. Ωστόσο τα ανωτέρω τιμολόγια κρίνονται ως πλαστά καθώς αποδέκτης αυτών ήταν τελικά διαφορετική επιχείρηση από την εμφανιζόμενη στα τιμολόγια που προσκομίστηκαν από τον .....

β) Δεν δηλώθηκε η λήψη του ..... Η έρευνα δεν δύναται να προσδιορίσει ΦΠΑ για το υπόψη τιμολόγιο που δεν δήλωσε η αντισυμβαλλόμενη, καθώς η μη δήλωση δεν συνεπάγεται με βεβαιότητα και τη μη λήψη αυτού.

γ) Πέντε τιμολόγια δηλώθηκαν από την αντισυμβαλλόμενη με μικρότερες αξίες. Η έρευνα δεν γνωρίζει την αιτία για την οποία δηλώθηκαν μικρότερες αξίες από την αντισυμβαλλόμενη. Δεν προσδιορίζονται διαφορές για τις υπόψη συναλλαγές.

δ) Δεν επιβεβαιώθηκε η λήψη σχετικού πιστωτικού στοιχείου έκπτωσης με ημερομηνία έκδοσης 31/12/2018. Το υπόψη στοιχείο που εκδόθηκε 7 και πλέον μήνες μετά τη τελευταία πώληση του .....προς ..... κρίνεται εικονικό, καθώς εκδόθηκε αποκλειστικά για τη μείωση του φορολογητέου εισοδήματος ορισμένων παραγωγών-μελών του ελεγχόμενου Α.Σ. [...].

**Επειδή**, περαιτέρω, στην ως άνω έκθεση αναφέρονται τα ακόλουθα σχετικά με την εταιρεία με την επωνυμία .....

«[...] **8) Αίτημα με αρ. πρωτ. ....προς τις φορολογικές αρχές Λετονίας**

Το αίτημα αφορούσε τις πωλήσεις του .....που φέρεται να πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου προς την εταιρεία με την επωνυμία ..... Με βάση τις καταχωρήσεις στα βιβλία, αλλά και τα στοιχεία που παραδόθηκαν στον έλεγχο προκύπτει: [...]

γ) για το φορολογικό έτος 2018 η έκδοση 1 τιμολογίου του .....την 4/2/2018 συνολικής αξίας 14.112,00€ και επίσης η έκδοση 1 πιστωτικού στοιχείου έκπτωσης της 31/12/2018 αξίας 1.071,00€. [...]

Το τμήμα Γ` της ΔΟΣ με το με αρ. πρωτ. ΔΟΣ Γ .....έγγραφο που διαβίβασε στην υπηρεσία μας ηλεκτρονικά (σχετ. αρ. πρωτ. εισερχ. ....) σε απάντηση στο ανωτέρω αίτημά μας, αναγράφει επακριβώς τα εξής:

«Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού, σας γνωρίζουμε ότι οι φορολογικές αρχές της Εσθονίας απέστειλαν τη κάτωθι **τελική** απάντηση:

Η εταιρεία .....ήταν εγγεγραμμένη στο Μητρώο ΦΠΑ από 30 Απριλίου 2016 έως 2 Νοεμβρίου 2018. Η εταιρεία εκκαθαρίστηκε στις 2 Νοεμβρίου 2018.

Σύμφωνα με τις δηλώσεις ΦΠΑ που υποβλήθηκαν από την .....στην έκθεση ΦΠΑ: Ποσά φόρου επί αγαθών και υπηρεσιών που εισπράχθηκαν από τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η εταιρεία έχει δηλώσει τις παρακάτω συναλλαγές με την ελληνική εταιρεία .....

[...]

Σας ενημερώνουμε ότι η .....δεν έχει δηλώσει συναλλαγές με την ελληνική εταιρεία .....στις δηλώσεις ΦΠΑ που υποβλήθηκαν το 2018.

Η Υπηρεσία κρατικών εσόδων της Λετονίας δεν διαθέτει πληροφορίες σχετικά με τον τύπο παράδοσης των αγαθών στη Λετονία και τον τρόπο πληρωμής για τα ληφθέντα αγαθά.

Οι φορολογικές αρχές της Λετονίας δεν διαθέτουν πληροφορίες για τιμολόγια, δελτία αποστολής, έγγραφα πληρωμής τιμολογίων και συμφωνίες (αλληλογραφία-προσφορές κ.λπ.)

που εκδόθηκαν από τον αγροτικό συνεταιρισμό .....η άλλα έγγραφα και πληροφορίες για συναλλαγές μεταξύ των δύο εταιριών.

Λόγω του ότι η .....έχει εκκαθαριστεί, οι φορολογικές αρχές της Λετονίας δεν μπορούν να ζητήσουν από τον φορολογούμενό τους να υποβάλει έγγραφα που λείπουν.

Παραμένουμε στη διάθεσή σας για οποιαδήποτε πληροφορία ή διευκρίνιση...».

Από το ανωτέρω έγγραφο της ΔΟΣ προκύπτει ότι η απάντηση των φορολογικών αρχών της Λετονίας βασίστηκε στις δηλώσεις ΦΠΑ και τα τιμολόγια που είχε δηλώσει ότι έλαβε η ..... Καθώς η .....έχει εκκαθαριστεί, οι αρχές δεν μπορούσαν να ζητήσουν την υποβολή εγγράφων δικαιολογητικών που υποβλήθηκαν με το αίτημά μας από τη λήπτρια.

Ωστόσο κατά το χρόνο έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου (Π.Τ.) αρ.....αξίας -1.071€, η .....δεν ήταν εγγεγραμμένη στο VIES, καθώς είχε προηγηθεί διακοπή με ημερομηνία 2/11/2018, όπως επιβεβαίωσαν και οι αρχές της Λετονίας με την ανωτέρω απάντηση. Για το λόγο αυτό το Π.Τ.....κρίνεται εικονικό σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.5 του Ν.4174/2013 καθόσον ουδέποτε παραδόθηκε στον λήπτη του και το οποίο εκδόθηκε αποκλειστικά για τη μείωση του φορολογητέου εισοδήματος ορισμένων μελών του συνεταιρισμού.

[...]

ii) για το έτος 2018 δεν δηλώθηκε από την αντισυμβαλλόμενη το Τ.Π. αρ.....αξίας 14.112€. Η έρευνα δεν δύναται να προσδιορίσει ΦΠΑ για το υπόψη τιμολόγιο που δεν δήλωσε η αντισυμβαλλόμενη, καθώς η μη δήλωση δεν συνεπάγεται με βεβαιότητα και τη μη λήψη αυτού. Το Π.Τ.....έχει κριθεί ήδη ως εικονικό. [...]

**Επειδή,** ο προσφεύγων αγροτικός συνεταιρισμός με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει λίστες των τιμολογίων που έλαβαν οι αντισυμβαλλόμενες αλλοδαπές εταιρείες «.....» και ....., οι οποίες ωστόσο δεν γίνονται δεκτές καθώς, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω αποσπάσματα της έκθεσης ελέγχου, δεν ταυτίζονται με τα στοιχεία τιμολογίων που έθεσαν στη διάθεση του ελέγχου οι αλλοδαπές φορολογικές αρχές.

**Επειδή,** από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος αιτιολόγησε πλήρως την κρίση του περί εικονικότητας των εκδοθέντων πιστωτικών φορολογικών στοιχείων προς τις εταιρείες ....., ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς το 2<sup>ο</sup> ισχυρισμό**

**Επειδή,** ο προσφεύγων συνεταιρισμός ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα τραπεζικά εμβάσματα τα οποία ο έλεγχος καταλόγισε ως απόκρυψη εσόδων, δεν αφορούν τιμολόγια που είχαν πράγματι εκδοθεί από τον συνεταιρισμό, αλλά τιμολόγια που είχαν εκδώσει αντισυμβαλλόμενοι - πελάτες του προς τρίτες εταιρείες - αντισυμβαλλομένους τους, και τα οποία εκείνες εξοφλούσαν απευθείας στον συνεταιρισμό για λογαριασμό τους, στο πλαίσιο εκπλήρωσης των μεταξύ τους αναληφθεισών υποχρεώσεων.

**Επειδή,** από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε μη καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία τιμολογίων πωλήσεων σε πελάτες εξωτερικού, ύψους 729.046,25€, με αποτέλεσμα την απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος.

**Επειδή**, η ανωτέρω διαπίστωση προέκυψε κατόπιν εξέτασης εμβασμάτων τρίτων εταιρειών εξωτερικού, εμβάσματα τα οποία αφορούσαν σε τιμολόγια του αγροτικού συνεταιρισμού που δεν καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, για τα εν λόγω εμβάσματα δεν προσκομίστηκαν, σχετικά παραστατικά που να σχετίζονται αποδεδειγμένα με καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία τιμολόγια πώλησης του αγροτικού συνεταιρισμού στο εξωτερικό.

**Επειδή**, ειδικότερα, στην ως άνω έκθεση αναφέρεται ότι *«Για τη δικαιολόγηση των ανωτέρω διαφορών, ο πρόεδρος και νόμιμος εκπρόσωπος του .....Κ. ...., υποστήριξε εγγράφως ότι ο .....τιμολογούσε εταιρείες του εξωτερικού και τα προϊόντα πήγαιναν αλλού, κυρίως σε εταιρείες της Ρωσίας, οι οποίες και πραγματοποιούσαν τις πληρωμές, ομολογώντας με τον τρόπο αυτό εικονικότητα συναλλαγών».*

**Επειδή**, στην από .....έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2103 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ περιγράφονται με σαφήνεια και λεπτομέρεια οι διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις.

**Επειδή**, ο προσφεύγων αγροτικός συνεταιρισμός, ο οποίος είχε το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επαρκή στοιχεία που να διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου παρά προβάλλει αόριστα ισχυρισμούς περί τριγωνικών συναλλαγών. Ως εκ τούτου απορρίπτεται ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

#### **Ως προς τον 3<sup>ο</sup> και 4<sup>ο</sup> ισχυρισμό**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.5104/2024, 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 αρχεία (βιβλία και 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» 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 εμπειρισττωμένα 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

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

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται 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.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

**Επειδή**, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από το διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

**Επειδή**, περαιτέρω, 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**, 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 βάσει 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 εκχώρησε 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 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**, σύμφωνα με την νομολογία «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.» ΣτΕ 1404/2015.

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο 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 εππαμ., 2780/2012 εππαμ.).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, στην από .....έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2103 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, η οποία επισυνάπτεται στις με ημερομηνία θεώρησης .....εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ και αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι αυτών, περιγράφονται με σαφήνεια και λεπτομέρεια οι διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις, καθώς και οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων με την κρινόμενη προσφυγή πράξεων, ήτοι παρατίθενται όλα τα στοιχεία με τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης .....εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ καθώς και στην από .....έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2103 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του αγροτικού συνεταιρισμού με την επωνυμία ..... και την επικύρωση: α) της υπ' αριθ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, β) της υπ' αριθ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

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

#### Φορολογικό Έτος 2018

- **Εισόδημα**

Υπ' αριθ. ....οριστική πράξη προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη			1.025.499,85	1.025.499,85	1.025.499,85
ή ζημιά		470.145,55			470.145,55
Κέρδος που φορολογείται (§ 1 άρθρου 47 ν.4172/2013)					
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				133.314,98
	Χρεωστικό ποσό		133.314,98	133.314,98	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)					
Πιστωτικό ποσό § 6 άρθρου 3 του ν. 4046/2012					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του					

Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης		66.657,49	66.657,49	66.657,49
Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους				
<b>Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών</b>	για καταβολή	<b>199.972,47</b>	<b>199.972,47</b>	<b>199.972,47</b>
	για επιστροφή			
<b>Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά</b>				

• **ΦΠΑ**

Υπ' αριθ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.207.614,40	1.583.864,15	1.583.864,15	376.249,75
Αξία φορολογητέων εισροών	847.453,93	847.453,93	847.453,93	
Φόρος εκροών	213.539,65	262.452,12	262.452,12	48.912,47
Υπόλοιπο φόρου εισροών	223.588,03	223.588,03	223.588,03	
Πιστωτικό υπόλοιπο	10.048,38	10.048,38	10.048,38	
Χρεωστικό υπόλοιπο		48.912,47	48.912,47	48.912,47
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		24.456,24	24.456,24	24.456,24
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		<b>73.368,71</b>	<b>73.368,71</b>	<b>73.368,71</b>
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	<b>10.048,38</b>	<b>10.048,38</b>	
	για επιστροφή			
<b>Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά</b>				

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη νομική οντότητα.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ**  
**ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ**  
**ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.