



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 05.05.2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 755

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 υπ' αριθ. 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2018, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες μηχανικών πρόστιμο ποσού 100,00 €, βάσει του άρθρου 54 παρ. 1^α και 2γ του ν. 4987/2022 λόγω υποβολής ανακριβούς περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α..

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 28.316,47 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 14.158,24 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 42.474,71 €, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της καθαρής αξίας ποσού 97.643,00 € δέκα (10) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της, ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 10.123,92 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 13.309,60 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^α ν. 4987/2022 ποσού

6.654,80 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 19.964,40 €, κατόπιν μη έκπτωσης από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. ποσού 23.433,52 € των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ., φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, σύμφωνα με το οποίο η ατομική επιχείρηση, με ΑΦΜ, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολό τους προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και στην προσφεύγουσα.

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

- Αδυναμία στοιχειοθέτησης από την ελεγκτική αρχή των καταλογισθισών παραβάσεων.
- Μη διάπραξη των αποδιδόμενων σε βάρος της φορολογικών παραβάσεων.
- Πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών στο σύνολό τους.
- Άλλως και επικουρικώς, συνδρομή καλής πίστης της εταιρίας ως προς την εικονικότητα στο πρόσωπο του εκδότη.
- Πλημμελής εκτίμηση των αποδείξεων, από την ελεγκτική αρχή μη νόμιμη αντιστροφή του βάρους απόδειξης και πλάνη περί τα πράγματα.
- Έλλειψη αιτιολογίας.

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 7 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.»

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ...»

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται 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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής

τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρου 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α)... β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48...».

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 εμπειριστατωμένα 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 ουσιαστικού 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. αποτυπώνονται και στοιχειοθετούνται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ.

Ειδικότερα αναφέρονται για την εκδότρια των φορολογικών στοιχείων, με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο επίπλων κουζίνας τα κάτωθι:

- Δεν ανταποκρίθηκε σε πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ για την προσκόμιση των λογιστικών της αρχείων.

- Δε θα μπορούσε να πραγματοποιήσει το ύψος των πωλήσεων που φέρεται να διενήργησε χωρίς αντίστοιχες αγορές των υλικών που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συλλέχθηκαν. Δεν πραγματοποίησε εισαγωγές από τρίτες χώρες, ούτε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

- Για το πλήθος των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών, δεν μπορούν να παρασχεθούν οι αναφερόμενες σε αυτά υπηρεσίες, γιατί δεν ταυτίζονται με τις δραστηριότητες που είχε δηλώσει.

- Δε διέθετε την απαιτούμενη υλικοτεχνική υποδομή ούτε και προσωπικό προκειμένου να παράσχει τις εξειδικευμένες υπηρεσίες όπως αυτές περιγράφονταν στα κατασχεθέντα επίμαχα παραστατικά όπως τοποθέτηση γυψοσανίδας, τρίψιμο δαπέδων, εργασίες μόνωσης, κατασκευή μεταλλικού κτιρίου, υδραυλικές εργασίες κλπ. Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό με ανάλογη ειδίκευση, ούτε προσκόμισε συμβάσεις ανεξάρτητων υπηρεσιών με τρίτα πρόσωπα. Από το με αριθμό πρωτ. έγγραφο του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων - Περιφερειακή Διεύθυνση Δυτικής Ελλάδας και Ιονίων Νήσων - Τμήμα Επιθεώρησης και Εργασιακών Σχέσεων Αχαΐας προκύπτει ότι το προσωπικό που απασχολήθηκε ήταν μόνο δύο (2) άτομα μερικής απασχόλησης με ώρες απασχόλησης 09:00-13:00 από Δευτέρα έως Παρασκευή και με ειδικότητα "ανειδίκευτου εργάτη".

- Δε διέθετε αποθέματα υλικών και κατά συνέπεια δεν είχε τη δυνατότητα να εκτελέσει καμία έτερη υπηρεσία εκτός από καθαρά ξυλουργικές εργασίες πολύ μικρής κλίμακας, αντικείμενο που γνώριζε ο εν διαστάσει σύζυγος της,

- Σύμφωνα με τα Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής εκδόσεώς της, που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, από πελάτες της, φέρεται να πραγματοποιήθηκαν μεταφορές αγαθών προς πώληση από την έδρα αυτής στη ΒΙ.ΠΕ. ΠΑΤΡΩΝ με το φορτηγό ιδιοκτησίας της με αριθ. κυκλοφορίας την ίδια ημερομηνία σε διαφορετικούς προορισμούς. Ωστόσο, ήταν αδύνατη η ταυτόχρονη πραγματοποίηση των μεταφορών αυτών, άρα δεν αποδεικνύεται η φυσική μεταφορά. Σε κάποια δε Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής αναγραφόταν ως μεταφορικό μέσο το ανύπαρκτο όχημα με αριθ. κυκλοφορίας Ως εκ τούτου, δεν αποδείχτηκε ο τρόπος μεταφοράς των ειδών που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και που φέρεται να πουλήθηκαν με βάση τα Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής που εκδόθηκαν από την Δεν προκύπτει από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις του έτους 2018 καμία δαπάνη μετακίνησης ή μεταφοράς αγαθών (τιμολόγια καυσίμων, αποδείξεις διοδίων, ακτοπλοϊκά εισιτήρια, τιμολόγια ξενοδοχείων κλπ) μολονότι δηλώθηκε μεγάλος όγκος εμπορικών συναλλαγών σε επιχειρήσεις εκτός νομού Αχαΐας με έδρα σε Κέρκυρα, Ζάκυνθο, Μύκονο, Λευκάδα, Άμφισσα, Αγρίνιο, κλπ.

- Διαπιστώθηκε ανακολουθία στην αρίθμηση των εκδοθέντων Τιμολογίων-Δελτίων Αποστολής σε σχέση με τις ημερομηνίες που αναγράφονται σε αυτά, αλλά και έκδοση φορολογικών στοιχείων με ίδια αρίθμηση και ίδιο πωλούμενο είδος με διαφορετικούς αντισυμβαλλόμενους. Σε πλήθος δε φορολογικών στοιχείων δεν αναγράφεται με σαφή και ευανάγνωστο τρόπο το είδος των πωληθέντων αγαθών ή των προσφερόμενων υπηρεσιών με αποτέλεσμα την αδυναμία ταυτοποίησης των συναλλαγών.

- Δε τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου ούτε από τις λήπτριες επιχειρήσεις ιδιωτικά συμφωνητικά ανάθεσης έργου ούτε στο σώμα των κατασχεμένων φορολογικών στοιχείων γίνεται σχετική μνεία. Στα ιδιωτικά συμφωνητικά γίνεται λεπτομερής αναφορά του έργου που θα εκτελεστεί (όροι συμφωνίας των αντισυμβαλλόμενων μερών) για τη διασφάλιση και την προστασία των συμφερόντων των μερών με σαφήνεια και πληρότητα (για το είδος και το περιεχόμενο των υπηρεσιών, το χρόνο εκτέλεσης, την αμοιβή, το προσωπικό που θα απασχοληθεί κλπ).

- Υπάρχουν περιπτώσεις που δεν έχει γίνει εξόφληση των τιμολογίων, αλλά και καμιά ενέργεια για τη νόμιμη διασφάλιση των συμφερόντων από την πλευρά του κάθε αντισυμβαλλόμενου λήπτη ή εκδότη σύμφωνα με την εμπορική πρακτική.

Επειδή, η προσφεύγουσα έλαβε από τη, ΑΦΜ το φορολογικό έτος 2018, τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία:

A/A	Αριθ. φορολογικού στοιχείου	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Μεταφορικό μέσο	Αγαθά
1	..... Σειρά δ'	8.400,00	2.016,00	.....	τάβλες 22*100, 22*125, 22*150, μπετοφιλμ 125*250
2	..... Σειρά δ'	9.360,00	2.246,40	.....	πατάκι 25*75*300, 25*75*420, τάβλα 22*100, ξυραντήριο, κόντρα πλακέ θαλάσσης 21χλμ
3	..... Σειρά δ'	10.960,00	2.630,40	.....	μαδέρι 47*250, ξυραντήριο, μπετοφιλμ 125*250, τάβλα Σουηδίας 300μ
4	.....	10.450,00	2.508,00	.....	ΗΤΑ 2.50,3.00, κόντρα πλακέ 21χλμ
5	.....	11.370,00	2.728,80	.....	μπετοφιλμ 21χλμ, κόντρα πλακέ 21χλμ, τάβλα 22*100
6	.....	4.920,00	1.180,00	.....	μαδέρι 47*250, τάβλα Σουηδίας, πατάκι 75*75
7	.....	9.867,00	2.368,08	.....	μπετοφιλμ 21χλμ, τάβλα Σουηδίας 22*100*4.2, πατάκι 75*75*390
8	.....	10.050,00	2.412,00	.....	τάβλα 22*100*300, πατάκι 75*75*240, κόντρα πλακέ 21χλμ
9	.....	11.190,00	2.685,60	.....	κόντρα πλακέ 21χλμ, μπετοφιλμ 21χλμ
10	.....	11.076,00	2.658,24	.....	τάβλα 22*100*300, πατάκια 75*75*240, κόντρα πλακέ 21χλμ
	Σύνολο	97.643,00€	23.433,52€		

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα φέρεται ότι προμηθεύτηκε υλικά (κυρίως είδη ξυλείας) από τη για δύο έργα που είχε αναλάβει ως υπεργολάβος και συγκεκριμένα:

α) Το έργο με κωδ. έργου «Εργασίες σκυροδεμάτων και σιδήρου οπλισμού» στη θέση του Δήμου Κέρκυρας. Η εταιρία «.....» με ΑΦΜ:..... και έδρα την Αθήνα επί της οδού (ιδιοκτήτρια του ξενοδοχείου) ανέθεσε τη δημιουργία σύνθετου τουριστικού καταλύματος σε ήδη υπάρχουσα ξενοδοχειακή μονάδα (αναθεώρηση της υπ' αριθμ..... οικοδομικής αδείας) στην εργολάβο εταιρία «.....» με ΑΦΜ:..... και έδρα στην Αθήνα επί της οδού Στη συνέχεια η εργολάβος εταιρία «.....» ανέθεσε στην υπεργολάβο προσφεύγουσα τις εργασίες σκυροδεμάτων και σιδήρου οπλισμού. Για την ανωτέρω σύμβαση συντάχθηκε και υπογράφηκε ιδιωτικό συμφωνητικό στις και θεωρήθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών με αριθμό καταχώρησης Για το συγκεκριμένο έργο η προσφεύγουσα έλαβε από τη οχτώ τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 76.403,00€ πλέον ΦΠΑ 18.334,72€ (ΤΔΑ,,,,,,, και) και

β) Το έργο «Ανακαίνιση - Εκσυγχρονισμός του χαρακτηρισμένου ως μνημείο και ανέγερση τουριστικού - παραθεριστικού χωριού» (σύμφωνα με την υπ' αριθμό άδεια), στο πλαίσιο της ίδρυσης ξενοδοχειακού συγκροτήματος 5 αστέρων στη, δυναμικότητας 92 δωματίων - 187 κλινών, στο υφιστάμενο διατηρητέο κτήριο με προσθήκη νεόδμητων μπανγκαλόους. Η εργολάβος εταιρία «.....» με ΑΦΜ:..... και έδρα στην πόλη της Πτολεμαΐδας επί της οδού ανέθεσε στην υπεργολάβο προσφεύγουσα τις εργασίες κατασκευής ξυλοτύπων - σκυροδετήσεων στα υποέργα ομάδα 2 - κατασκευή και εξοπλισμός της 2ης ομάδας κτιρίων με 5 ανεξάρτητα δωμάτια και ομάδα 7 - κατασκευή και εξοπλισμός της 7ης ομάδας κτιρίων με 17 ανεξάρτητα δωμάτια και αποθηκευτικούς χώρους. Για την ανωτέρω σύμβαση συντάχθηκε και υπογράφηκε ιδιωτικό συμφωνητικό στις και θεωρήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας με αριθμό καταχώρησης Για το συγκεκριμένο έργο η προσφεύγουσα έλαβε από τη δύο τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 21.240,00€ πλέον ΦΠΑ 5.097,60€ (ΤΔΑ και).

Επειδή, από τις καταστάσεις εσόδων και εξόδων των αντισυμβαλλομένων επιχειρήσεων της για το φορολογικό έτος 2018 προκύπτουν έσοδα καθαρής αξίας 4.615.990,48€ και έξοδα καθαρής αξίας 104.744,56€ εκ των οποίων ποσό 89.239,63€ αφορά σε αγορές υλικών και ποσό 15.504,93€ διάφορα λειτουργικά έξοδα. Ελλείπει αποθεμάτων, οι αγορές που πραγματοποίησε η δεν δύναντο να καλύψουν τις πωλήσεις της προς την προσφεύγουσα καθαρής αξίας ύψους 97.643,00 €, πόσω μάλλον όλες τις πωλήσεις που φέρεται να πραγματοποίησε το έτος 2018.

Επειδή, από την επισκόπηση των τριακοσίων εβδομήντα δύο (372) εκδοθέντων από τη εικονικών τιμολογίων διαπιστώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ ότι κατά την ίδια ημερομηνία φέρεται να έγινε παράδοση ξυλείας ή άλλων υλικών σε διαφορετικά μέρη. Στις με το ΤΔΑ προς την προσφεύγουσα μεταφέρθηκαν 90 τεμάχια μπετοφιλμ, 8,6 κυβικά μέτρα τάβλα σουηδική 22*100*4,2 και 4,4 κυβικά μέτρα πατάκι 75*75*390 με το φορτηγό ιδιοκτησίας της με αριθ. κυκλοφορίας με τόπο φόρτωσης της έδρας της στη ΒΙ.ΠΕ Πάτρας στις 06:00πμ και τόπο προορισμού την Κέρκυρα για το έργο στις Την ίδια ημέρα εκδόθηκε Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολής με αριθμό προς την εταιρία «.....» με ΑΦΜ:....., και με αντικείμενο την "εξόρυξη λιθοκόκκων, ψιλού χαλικιού και λιθόσκονης, κρόκαλων, αμμοχάλικου" για παράδοση λοιπών οικοδομικών υλικών (ψαλίδια-δοκάρια) στην έδρα της εταιρίας στην Πάτρα επί της οδού με το ίδιο μεταφορικό μέσο (με αριθ. κυκλοφορίας) στις 13:10μμ. Αυτό συνεπάγεται ότι με βάση τις αναγραφόμενες ώρες παράδοσης ή έναρξης αποστολής στα προαναφερθέντα παραστατικά ήταν αδύνατη η ταυτόχρονη πραγματοποίηση των μεταφορών αυτών. Άρα δεν αποδεικνύεται η φυσική μεταφορά των αγαθών που φέρεται να πούλησε η με βάση τα ως άνω Τιμολόγια Δελτία Αποστολής.

Επειδή, στη σύμβαση υπεργολαβίας της προσφεύγουσας εταιρίας με την «.....» για το έργο στο ξενοδοχείο στη, αναφέρεται ότι ο εργολάβος (.....) θα προμηθεύει απ' ευθείας τα αναγκαία υλικά για την έγκαιρη και άρτια εκτέλεση των εργασιών και για την

αποπεράτωση της υπεργολαβίας και ότι ο υπεργολάβος θα φέρει ακέραια την ευθύνη για την φύλαξη των υλικών και του εξοπλισμού που θα προμηθεύσει ο εργολάβος σαν να ήταν υλικά ή εξοπλισμός που ο ίδιος θα εισήγαγε στο έργο.

Επειδή, περαιτέρω όσον αφορά την εξόφληση των φορολογικών στοιχείων, η προσφεύγουσα προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή τις κάτωθι τραπεζικές επιταγές:

A/A	Προμηθευτής	Ημερομηνία	Αριθ. επιταγής	Τράπεζα	Ποσό
1/10/2018	.....	.....	28.768,80€
2/10/2018	.....	.....	20.000,00€
3/10/2018	.....	.....	20.000,00€
4/12/2018	.....	.....	20.000,00€
5/12/2018	.....	.....	20.000,00€
6/01/2019	.....	.....	12.306,00€
	Σύνολο				121.074,80€

Σύμφωνα με το απαντητικό έγγραφο της Τράπεζας επί του με αριθ. πρωτ. αιτήματος παροχής πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ όλες οι επιταγές οπισθογραφήθηκαν και εισπράχθηκαν από τον με ΑΦΜ:..... και αρ. ΑΤ, πρώην σύζυγο της, βάσει του πληρεξουσίου της συμβολαιογράφου Πατρών Τα ποσά των επιταγών με α/α 1-5 πιστώθηκαν σε τραπεζικό λογαριασμό της ενώ η με α/α 6 επιταγή εξαργυρώθηκε με ανάληψη μετρητών από τον

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ και στην Υπηρεσία μας φωτογραφίες επιχείρησης επεξεργασίας ξυλείας ισχυριζόμενη ότι πρόκειται για την επιχείρηση της Ωστόσο δεν αποδεικνύεται ότι οι συγκεκριμένες φωτογραφίες λήφθηκαν στην περιοχή της ΠΑΤΡΑΣ, ούτε φέρουν πινακίδα της επιχείρησης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, πόσω μάλλον την καλοπιστία της ως λήπτριας (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, αναφορικά με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ δεν προβάλλεται κανένας ιδιαίτερος ισχυρισμός.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

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

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 ^α και 2γ του ν. 4987/2022	100,00€
--	---------

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

Διαφορά φόρου	28.316,47€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	14.158,24€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	42.474,71€

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

Διαφορά φόρου	13.309,60€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4987/2022	6.654,80€
Σύνολο φόρου για καταβολή	19.964,40€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	6.647,69€
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	10.123,92€

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.