



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , 09-05-2025

Αριθμός απόφασης: 803

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

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 ΚΦΔ,

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. την 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **13/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατά της αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, της αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 και της αριθμ.πράξης επιβολής προστίμου αρθρ.54 ν.4987/22, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **13/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν.12/12/2024) 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 με αριθμόπροσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, δεν καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος, μειώθηκε όμως η φορολογική ζημία από το ποσό των 220.475,19 ευρώ στο ποσό των 208.470,56 ευρώ, διότι δεν αναγνωρίστηκε αποσβεσμένη αξία ύψους 656,00 προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα που διενεργήθηκαν επί εικονικών αγορών παγίων και προσδιορίστηκε λογιστική διαφορά ύψους 11.348,63 €.

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 27.062,44€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α ν.4987/22 ποσού 13.531,22€, **ήτοι** συνολικού ποσού **40.593,66€**, διότι έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 117.550,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α 28.212,00 ευρώ.

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου αρθ.54 ν.4987/22, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού **100,00€**, επειδή υπέβαλε ελλιπή-ανακριβή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, ήτοι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών -προμηθευτών για τα ληφθέντα φορολογικά παραστατικά περιόδου 01/01-31/12/2018, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§3 του ν. 4987/22, νυν άρθρου 83 παρ. 11 του ν. 5104/24 σε συνδυασμό με την απόφαση του Διοικητή ΠΟΛ1022/2014.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί των από 11-12-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, καθώς και φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ.έγγραφο, με συνημμένη την από 04-06-2024 πληροφοριακή έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, που εστάλη στη Δ.Ο.Υ, για τον προσφεύγοντα, φερόμενο ως λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Συγκεκριμένα η Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε) διενήργησε έλεγχο στην οντότητα αρμοδιότητάς της με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό Εμπόριο Ελαίων», από τον οποίο διαπίστωσε ότι, κατά το φορολογικό έτος 2018 (περίοδος από 22/3/2018 έως 31/12/2018) εξέδωσε διακόσια σαράντα τρία (243) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξία 929.451,09€, πλέον ΦΠΑ 160.286,25€, ήτοι συνολικής αξίας 1.089.737,34€. Όπως αναγράφεται στην έκθεση ελέγχου της ανωτέρω ελεγκτικής αρχής, μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την προαναφερθείσα εταιρεία είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντα. Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε η ως άνω αριθμ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ και διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι, ο προσφεύγων, με έδρα στα και αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων με πλήρη εξυπηρέτηση εστιατορίου», διατηρεί υποκατάστημα με αντικείμενο εργασιών «Ενοικιαζόμενα Επιπλωμένα Δωμάτια έως επτά» στην Πάργα και κατά το φορολογικό έτος 01/01-31/12/2018, έλαβε και καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων τρία (3) φορολογικά παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 117.550,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α 28.212,00 ευρώ, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, διαπράττοντας το αδίκημα της φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ), και συγκεκριμένα:

A/A	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ/ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ
1	Τ.Π.Υ		3/9/2018	32.000,00	7.680,00	39.680,00	Εργασίες ελαιοχρωματισμών
2	Τ.Π.Υ		17/9/2018	33.600,00	8.064,00	41.664,00	Κατασκευή και τοποθέτηση κάγκελων
3	ΤΙΜ-ΔΑ		17/12/2018	51.950,00	12.468,00	64.418,00	Εξοπλισμός επίπλων δωματίων
			Σύνολο	117.550,00€	28.212,00€	145.762,00	

Οι καταγραφείσες δαπάνες - αγορές αντιστοιχούν σε ανύπαρκτες συναλλαγές της λήπτριας με την εκδότρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων οντότητα. Τα ληφθέντα φορολογικά παραστατικά βρέθηκαν καταχωρημένα στο τηρούμενο μητρώο παγίων της επιχείρησης του προσφεύγοντος, επί των οποίων διενεργήθηκαν οι νόμιμες αποσβέσεις, ως εξής:

A/A	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	% από σβεσσης	ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΗ ΑΞΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ/ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ
1	Τ.Π.Υ		3/9/2018	32.000,00	4	320,00	Εργασίες ελαιοχρωματισμών
2	Τ.Π.Υ		17/9/2018	33.600,00	10	336,00	Κατασκευή και τοποθέτηση κάγκελων
3	ΤΙΜ-ΔΑ		17/12/2018	51.950,00	10	0,00	Εξοπλισμός επίπλων δωματίων
Σύνολο				117.550,00		656,00	

Ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζεται ποσό ύψους 656,00 προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντος, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, διότι δεν πληροί προς τούτο τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε). Όσον αφορά στον έλεγχο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών που αναφέρονται στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013, καθώς και των προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων σύμφωνα με το άρθρο 26 του ίδιου νόμου, οι εγγραφές στο τηρούμενο λογιστικό αρχείο του προσφεύγοντος, καθώς και οι εξοφλήσεις που πραγματοποιήθηκαν με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής βρέθηκαν να έχουν ως εξής:

2018	ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ ΕΞΟΔΩΝ		ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	ΕΡΓ.ΕΙΣΦΟΡΕΣ	ΜΗΝΙΑΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΚΑΘΑΡΩΝ ΑΠΟΔΟΧΩΝ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ
	103.922,40	26.913,46			
	25.672,73	1.816,60			
	6.916,74	6.604,25			
	136.511,87	35.334,31	78.021,86 €	59.154,75 €	
ΣΥΝΟΛΟ		171.846,18		137.176,61	34.669,57

Ύστερα από τα παραπάνω ο έλεγχος αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της

επιχείρησης ασφαλιστικές εισφορές ύψους 59.154,75 ευρώ και αμοιβές προσωπικού ύψους 78.021,86 ευρώ και απέρριψε ποσό ύψους 34.669,57 ευρώ, που αντιστοιχεί σε καθαρές απολαβές εργαζομένων, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε).

Ο προσφεύγων καταχώρησε στην κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης και το έντυπο Ε3 (Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα) στη στήλη : «δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ποσό ύψους 23.320,94 ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε λογιστική διαφορά το ποσό των έντεκα χιλιάδων τριακοσίων σαράντα οκτώ ευρώ και εξήντα τριών λεπτών 11.348,63, ήτοι (34.669,57-23.320,94).

Ως εκ τούτου τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκαν στο ποσό των -220.475,19 ευρώ, οι μη εκπιπτόμενες επιχ/κές δαπάνες (ελέγχου) στο ποσό των 12.004,63€ και τα αποτελέσματα βάσει του λογιστικού προσδιορισμού ελέγχου στο ποσό των - 208.470,56€.

Όσον αφορά στον ΦΠΑ, δεδομένου ότι οι καταγραφείσες δαπάνες - αγορές αντιστοιχούν σε ανύπαρκτες συναλλαγές του προσφεύγοντος με την εκδότρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων οντότητα, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν μπορεί να ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας, διότι δεν πληρούνται προς τούτο οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α), για τα ως άνω φορολογικά παραστατικά.

Ο έλεγχος, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το αρ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, καθώς και την προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου, ο προσφεύγων δε, υπέβαλε το υπ' αριθμόυπόμνημα, οι απόψεις του οποίου δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

-Ανεξαρτήτως της κατάστασης της εκδότριας των τιμολογίων εταιρείας, την οποία αυτός δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει, οι τιμολογηθείσες συναλλαγές ήταν πραγματικές και αυτός ήταν καλόπιστος.

-Ακόμη και αν τα επίμαχα τιμολόγια κριθούν εικονικά (ως προς το πρόσωπο του εκδότη), πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση οι σχετικές δαπάνες, καθόσον οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και η επιχείρησή του ήταν καλόπιστη λήπτρια.

-Ακόμη και αν τα επίμαχα τιμολόγια κριθούν εικονικά (ως προς το πρόσωπο του εκδότη), δεν μπορεί να απορριφθεί η έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών των εν λόγω τιμολογίων, καθόσον οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και η επιχείρησή του ήταν καλόπιστη λήπτρια.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4987/22 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην 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 από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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 παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».

Επειδή στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : “Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιοσδήποτε 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 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 διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

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

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, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ «Είδη προσδιορισμού φόρου», στην παρ.6 ορίζεται ότι: «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...»

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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, 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, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

Επειδή 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 ελλείψει 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 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....**».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « 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, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων 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..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν....».

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου της, έκρινε τα εξεταζόμενα φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενος και στις διαπιστώσεις ελέγχου τηςγια την εκδότρια των στοιχείων.

Όπως αναγράφεται στην έκθεση ελέγχου της ανωτέρω ελεγκτικής αρχής για την εκδότρια των στοιχείων.:

« 1) Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση στη φερόμενη διεύθυνση Πάτρα, όπου προκύπτει αστική μίσθωση σε μη ηλεκτροδοτούμενο ακίνητο, στο οποίο ουδέποτε εγκαταστάθηκε. Επιπλέον, δεν διέθετε, πάγιο εξοπλισμό και υλικοτεχνική υποδομή απαραίτητη για την αγορά και την πώληση εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία.

2) Δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθμ.πρόσκληση για Διάθεση βιβλίων και στοιχείων, αγορών και πωλήσεων με αποτέλεσμα την αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

3) Από το με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ Έγγραφο της Δ.ΗΛΕ.Δ, δεν προκύπτουν εισαγωγές αγαθών από τρίτες χώρες. Επιπλέον, από τις βάσεις δεδομένων της Υπηρεσίας, δεν προκύπτουν αγορές από το εσωτερικό της χώρας. Προκύπτουν μόνο ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών για τα έτη 2018 και 2019 αξίας 47.302,59€ και 36.593,93€ αντίστοιχα, που έρχονται σε αναντιστοιχία με το ύψος των πωλήσεων που ανέρχονται 1.089.737,34€ για το έτος 2018 και 595.775,30€ για το έτος 2019, σύμφωνα με τις υποβληθείσες από την ελεγχόμενη συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων.

4) Υπάρχει αναντιστοιχία πωλήσεων με αγορές, ανά φορολογικό έτος ως κάτωθι:

ί) Φορολογικό έτος 2018:

Στις υποβληθείσες από την ελεγχόμενη συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων συμπεριέλαβε έσοδα 929.451,09€ πλέον Φ.Π.Α. 160.286,25€, ενώ στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων συμπεριέλαβε δαπάνες 10.060,74€ πλέον Φ.Π.Α. 1.348,68€

5) Στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. περιλαμβάνονται αγορές και δαπάνες με αξίες περίπου ισόποσες των πωλήσεων με αποτέλεσμα να προκύπτουν φορολογικές ζημίες ή μικρά κέρδη ή πιστωτικές δηλώσεις Φ.Π.Α., έτσι ώστε να υπάρχει αληθοφάνεια στις συναλλαγές και να μην κινούνται υποψίες στη Φορολογική Διοίκηση.

6) Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε επαγγελματικό αυτοκίνητο ούτε προκύπτει εκμίσθωση φορτηγών Δημοσίας Χρήσης για τη μεταφορά των εμπορευμάτων στους πελάτες της - παραλήπτες των προϊόντων.

7) Δεν προκύπτει να έχουν καταχωρηθεί αποδείξεις ή τιμολόγια καυσίμων, διοδίων και ξενοδοχείων, μολονότι η ελεγχόμενη επιχείρηση φέρεται να έχει διενεργήσει μεγάλο αριθμό πωλήσεων εκτός των επαγγελματικών της εγκαταστάσεων.

8) Σύμφωνα με Έγγραφο του ΕΦΚΑ η ελεγχόμενη επιχείρηση απασχόλησε προσωπικό σε συγκεκριμένους μήνες, χωρίς να προκύπτει έκδοση Φορολογικών Στοιχείων (τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών), το αντίστοιχο χρονικό διάστημα.

9) Οι μεταφορές εμπορευμάτων φέρεται να έχουν διενεργηθεί με επιβατικό Ι.Χ., πράγμα αδύνατο λόγω του όγκου και του είδους των φερόμενων πωλήσεων.

10) Η εξόφληση των Φορολογικών στοιχείων, όπως δήλωσαν μέρος των πελατών της ελεγχόμενης οντότητας φέρεται να γίνεται με μετρητά ή με συναλλαγματικές που τις έχουν προσκομίσει ή μας το έχουν δηλώσει εγγράφως κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 παρ. β' του ν. 4172/2013 που ορίζει ότι κάθε δαπάνη που αφορά την αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων ευρώ (500,00) , η τμηματική ή ολική εξόφληση πρέπει να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής (ΠΟΛ 1158/2016).

11) Υπάρχει κατάτμηση μέρους των φορολογικών στοιχείων προς τους πελάτες της ελεγχόμενης οντότητας - παραλήπτες των προϊόντων της, ώστε να καταστρατηγούνται οι διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του Ν. 4172/2013.

12) Η επιχείρηση είναι άγνωστη για τις ταχυδρομικές υπηρεσίες καθώς και για τις υπηρεσίες παροχής ρεύματος.

13) Για το χρονικό διάστημα που η επιχείρηση φέρεται να ασκούσε δραστηριότητες, εξέδιδε φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας, χωρίς ουσιαστικά να διαθέτει έδρα,, ώστε να δίνει αληθοφάνεια στην ύπαρξή της και να μην κινεί υποψίες της Φορολογικής Διοίκησης για τυχόν ελέγχους.

14) Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε ούτε ενοικίασε αποθηκευτικούς χώρους, όπως προκύπτει από τις βάσεις δεδομένων της Υπηρεσίας (Elenxis, μισθώματα).

15) Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν απασχόλησε ούτε συνεργάστηκε με κάποιο λογιστή ο οποίος θα τηρούσε και παρακολουθούσε τις φορολογικές και οικονομικές της υποχρεώσεις, όπως απαιτείται από μια εταιρεία με τέτοιο Κύκλο Εργασιών, αλλά αντίθετα, ευκαιριακά και αποσπασματικά συνεργάστηκε με λογιστή για την υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και δήλωση μεταβολής, προκειμένου να μην κινηθούν υποψίες στη Φορολογική Διοίκηση.

16) Από ελεγκτικές επαληθεύσεις σε πελάτες - παραλήπτες των εμπορευμάτων και τιμολόγια εκδόσεως της ελεγχόμενης, διαπιστώθηκε με βεβαιότητα ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να πωλήσει οποιοδήποτε αγαθό και να παρέχει οποιαδήποτε υπηρεσία.....

Από την Υπηρεσία μας, για την εξακρίβωση και την εγκυρότητα των συναλλαγών εκδόσεως της οντότητας «.....», ο έλεγχος προέβη στην αναζήτησή

τους από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις.Η οντότητα «.....», με ΑΦΜ, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ και απέστειλε τα παρακάτω:

1) Σαρώσεις τριών (3) φορολογικών στοιχείων εκδόσεων «.....», ...

2) Παραστατικά εξόφλησης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων

Από την επεξεργασία των προσκομισθέντων προκύπτουν τα εξής:

1) Η οντότητα έλαβε και ανάρτησε κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 14, παρ. 3 του Ν.4987/22, στο διαδικτυακό τόπο του Υπουργείου οικονομικών, τα ανωτέρω Φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ελεγχόμενης οντότητας.

2) Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είναι ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ .β του ν. 4172/2013 που ορίζει ότι κάθε δαπάνη που αφορά την αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων ευρώ (500,00), η τμηματική ή ολική εξόφληση πρέπει να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής (ΠΟΛ 1158/2016). Για την εξόφληση των ανωτέρω παραστατικών, η οντότητα προσκόμισε σαρώσεις επιταγών και αποδεικτικών μεταφοράς ποσού σε λογαριασμό της εκδότριας επιχείρησης.

3) Στο τιμολόγιο αγοράς προϊόντων αναφέρεται η μεταφορά εξοπλισμού επίπλων δωματίων. Ωστόσο, για το 2018 η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε αγορές που να υποστηρίζουν την πώληση των αναγραφόμενων ειδών, ενώ με το υπ' αριθμ. Έγγραφο της η Δ.ΗΛΕ.Δ.,μας ενημέρωσε πως το 2018 η εκδότρια επιχείρηση δεν πραγματοποίησε εισαγωγές. Επίσης, με έγγραφό της η Δ.Δ.ΦΟ.Σ. μας ενημέρωσε πως η ελεγχόμενη δεν είχε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που να μπορούν να υποστηρίξουν την πώληση των αναγραφόμενων ειδών.

4) Το μεταφορικό μέσο που αναγράφεται στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είναι επιβατικό Ι.Χ. κυβισμού 1242 κ. εκ., γεγονός που σημαίνει ότι δεν θα μπορούσε να υποστηρίξει τη μεταφορά των αναγραφόμενων ειδών.

Επίσης, ο ιδιοκτήτης του εν λόγω οχήματος μας γνωστοποίησε ότι ουδεμία σχέση - συναλλαγή - συνεργασία με την εταιρεία «.....»

5) Για την εκτέλεση των εργασιών που αναγράφεται στα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών απαιτείται η ύπαρξη εργατικού δυναμικού. Με το υπ' αριθμ. Έγγραφο της η Τοπική Διεύθυνση e-

ΕΦΚΑ μας ενημέρωσε πως η εκδότρια επιχείρηση απασχόλησε προσωπικό μόνο κατά τον Δεκέμβριο του 2018 και όχι τον Σεπτέμβριο, που φέρεται να έλαβαν χώρα οι εργασίες.....»

Επειδή, περαιτέρω στα πλαίσια του ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ, ζητήθηκαν και προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα, λήπτη των φερόμενων ως ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων, τα τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης των εν λόγω συναλλαγών, καθότι πρόκειται για φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας, για τα οποία η εξόφλησή τους θα πρέπει να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

Συγκεκριμένα, προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα τραπεζικά παραστατικά κατάθεσης χρημάτων, στον με αριθμό τραπεζικό λογαριασμό, που διατηρεί η εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση, σε υποκατάστημα της Τράπεζας Πειραιώς στην Πάτρα, με περιγραφή συναλλαγής «....., τα οποία επιβεβαιώθηκαν ως γνήσια και αληθή από το τραπεζικό ίδρυμα, κατόπιν του με αριθμό πρωτ..... αιτήματος παροχής πληροφοριών της Δ.Ο.Υ Επιπλέον ο έλεγχος αιτήθηκε προς το τραπεζικό ίδρυμα τις κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού της εκδότριας των τιμολογίων επιχείρησης, με αριθμό της ίδιας, καθώς και της επόμενης ημέρας των ανωτέρω τραπεζικών καταθέσεων, προκειμένου να διερευνηθούν τυχόν αναλήψεις ή τραπεζικές μεταφορές ισόποσων ή μη χρηματικών ποσών σε λογαριασμό τρίτου προσώπου. Από τα στοιχεία που παρείχε η Τράπεζα προκύπτει ότι, κατά την 27/12/2018 κατατέθηκε ποσό ύψους 81.344,00 ευρώ για την ενώ λίγο αργότερα την ίδια ημέρα έγινε ανάληψη μετρητών ύψους 80.000,00 ευρώ. Αντίστοιχα την 16/01/2019, έγινε κατάθεση ποσού ύψους 64.420,00 ευρώ για την ενώ κατά την ίδια ημέρα έγινε ανάληψη μετρητών ύψους 5.000,00 ευρώ, 16.000,00 ευρώ, 20.000,00 ευρώ καθώς και 1.000,00 ευρώ, κατά την επόμενη ημέρα της κατάθεσης, ήτοι την 17-1-2019. Τα παραπάνω εγείρουν αμφιβολίες σχετικά με την πραγματική ή μη αποπληρωμή του τιμήματος των υπό κρίση φορολογικών παραστατικών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ 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, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, συνεπώς δεν απέδειξε τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια ήταν πραγματικές.

Περαιτέρω δε δύναται να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη εικονικών στοιχείων (καθώς εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η Έκθεση Ελέγχου της, οι απόψεις της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επομένως, από τις αναφερόμενες διατάξεις και νομολογία, σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά αποτυπώνονται στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, προκύπτει ότι, στην προκειμένη περίπτωση στοιχειοθετούνται πλήρως τα ευρήματα του ελέγχου και οι αποδιδόμενες από τον έλεγχο παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπονται οι επιβληθείσες κυρώσεις, ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι, και αναπόδεικτοι.

Επειδή, αναφορικά με την αριθμ.δεν προβάλλεται κανένας ιδιαίτερος ισχυρισμός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **13/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ζημία που αναγνωρίζεται	220.475,19€	208.470,56€	208.470,56€	12.004,63€

Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ποσό καταλογισμού	-	40.593,66€	40.593,66€	40.593,66€
Υπόλοιπο ποσού για έκπτωση	1.149,56€	-	-	1.149,56€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/24.

Η με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου αρθρ.54 του ν.4987/22, φορολογικού έτους 2018 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	100,00€	100,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του
Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής
Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ 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.