



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 27-05-2025

Αριθμός Απόφασης: 1001



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 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. Τη με ημερομηνία **27-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, εδρεύουσας στοΗγουμενίτσας Ν. Θεσπρωτίας, κατά : α) της με αριθμ./18-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018, β) της με αριθμ./18-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. Περιόδου 1-1/31-12-2018, γ) της υπ' αριθμ./18-12-2024 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 53 του ν. 5104/2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, φορ έτους 2024.
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **27-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./18-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, υπολογίστηκε διαφορά φόρου ύψους 137.446,40€, πλέον πρόστιμο του αρ. 54 ν. 4987/2022 ποσού 68.723,20€, ήτοι συνολικό ποσό 206.169,60€.

Με την υπ' αριθμ./18-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ.

περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 61.323,81€, πλέον πρόστιμο του αρ. 54 του ν. 4987/2022 ύψους 30.661,91€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 91.985,72€. Επιπλέον το ποσό για έκπτωση μειώθηκε από 91.672,34 σε 6.596,15€

Με την υπ' αριθμ./18-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 53 ν. 5104/2024 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ίσο με πεντακόσια ευρώ (500,00€), επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. πρωτ./23-09-2024 έγγραφο αίτημα παροχής στοιχείων, της Φορολογικής Διοίκησης προκειμένου να θέσει, εντός (10) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή του, στη διάθεση του ελέγχου 1) τα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καθώς και τα λοιπά λογιστικά αρχεία του άρθρου 4 του ν. 4308/2014 που τηρήθηκαν κατά την περίοδο 01/01/2018-31/12/2018, 2) τα φορολογικά στοιχεία που λήφθηκαν από την οντότητα «..... IKE με ΑΦΜ :» κατά την περίοδο 01/01/2018-31/12/2018, καθώς και όλα τα δικαιολογητικά που σχετίζονται με τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν με την εν λόγω οντότητα (παραστατικά διακίνησης, συμφωνητικά, τραπεζικά έγγραφα πληρωμών, καρτέλα προμηθευτή, κ.λπ.) και 3) έγγραφο υπόμνημα όπου θα αναγράφεται ένα σύντομο ιστορικό των συναλλαγών του με την οντότητα «..... IKE με ΑΦΜ:», όπως τι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν, τι αγαθά αγοράστηκαν, με ποιον και που συναλλάχθηκε, πώς μεταφέρθηκαν τα αγαθά, που χρησιμοποιήθηκαν τα αγαθά, εάν τα αγαθά υφίστανται ακόμη στην επιχείρηση, κλπ. κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14, 27, 29 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 500,00€, ήτοι 1 περίπτωση Χ 500,00€

Ύστερα από την αρ./16-09-2024 εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια του με αρ. πρωτ./03-09-2024 δελτίου πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος στα είδη φορολογίας εισόδημα, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, ως προς τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία με εκδότη την οντότητα «..... IKE – ΑΦΜ» για την περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 στην προσφεύγουσα. Σύμφωνα με το εν λόγω δελτίο πληροφοριών με συνημμένη την από 23/10/2023 έκθεση ελέγχου έρευνας – επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ν. 4987/04-11-2022 (πρωήν ν. 4174/2013) από τον έλεγχο – έρευνα που διενεργήθηκε στην οντότητα «..... IKE – ΑΦΜ» διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 610.000,00€, πλέον ΦΠΑ 146.400,00€.

Τα φορολογικά στοιχεία που λήφθηκαν από την οντότητα «..... IKE – ΑΦΜ» είναι τα κάτωθι:

A/A	Ημ/νία	Φορολογικό στοιχείο	Περιγραφή	Καθαρή αξία (€)	ΦΠΑ (€)	Συνολική αξία (€)
1	03/09/2018	Τ.Π.Υ.	Εξυγίανση και καθαρισμός περιβάλλοντα χώρου. Εκσκαφή 10.000 κυβικών βάσει μελέτης	70.000,00	16.800,00	86.800,00
2	12/09/2018	Τ.Π.Υ.	Απομάκρυνση ακατάλληλων υλικών σε χώρο απόθεσης ευθύνης του εργολάβου	45.000,00€	10.800,00	55.800,00
3	19/09/2018	Τ.Π.Υ.	Προμήθεια υλικού Ε4 για την επίχωση των εκσκαφών	65.000,00	15.600,00	80.600,00
4	25/09/2018	Τ.Π.Υ.	Διάστρωση συμπίκνωση και διαβροχή	25.000,00	6.000,00	31.000,00
5	05/10/2018	Τ.Π.Υ.	Προμήθεια 3 ^Α	35.000,00	8.400,00	43.400,00
6	09/10/2018	Τ.Π.Υ.	Διάστρωση-συμπύκνωση 3 ^Α , 0,15 ανά στρώση	20.000,00	4.800,00	24.800,00
7	13/10/2018	Τ.Π.Υ.	Προμήθεια ασφαλομίγματος	65.000,00	15.600,00	80.600,00
8	17/10/2018	Τ.Π.Υ.	Διάστρωση-συμπύκνωση 0,05 ανά στρώση	35.000,00	8.400,00	43.400,00
9	20/11/2081	Τ.Π.Υ.	Κατασκευές μετ/κου κτηρίου μετά υλικών πάνελ – σίδηρος	210.000,00	50.400,00	260.400,00
10	30/11/2018	Τ.Π.Υ.	Απολογιστικές εργασίες αποξήλωσης – απομάκρυνσης τοποθέτησης κτηρίου	40.000,00	9.600,00	49.600,00
ΣΥΝΟΛΟ:				610.000,00	146.400,00	756.400,00

Με το με αρ. πρωτ. /16-09-2024 έγγραφο γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η έκδοση της εντολής ελέγχου και η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων. Επίσης, συντάχθηκε και νόμιμα κοινοποιήθηκε το με αρ. πρωτ. /23-09-2024 αίτημα παροχής στοιχείων με το οποίο καλούνταν να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα ακόλουθα: 1. Τα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καθώς και τα λοιπά λογιστικά αρχεία του άρθρου 4 του ν. 4308/2014 που τηρήθηκαν κατά την περίοδο 01/01/2018-31/12/2018, 2. Τα φορολογικά στοιχεία που λήφθηκαν από την οντότητα «..... IKE – ΑΦΜ», κατά την περίοδο 01/01/2018-31/12/2018, καθώς και όλα τα δικαιολογητικά που σχετίζονται με τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν με την εν λόγω οντότητα (παραστατικά διακίνησης, συμφωνητικά, τραπεζικά έγγραφα πληρωμών, καρτέλα προμηθευτή, κ.λπ.), 3. Έγγραφο υπόμνημα όπου θα αναγράφεται ένα σύντομο ιστορικό των

συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν με την οντότητα «..... IKE – ΑΦΜ», όπως τι υπηρεσίες παρασχέθηκαν, τι αγαθά αγοράστηκαν, με ποιον και πού πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές, πώς μεταφέρθηκαν τα αγαθά, πού χρησιμοποιήθηκαν τα αγαθά, εάν τα αγαθά υφίστανται ακόμη στην επιχείρηση, κ.λπ.. Επιπλέον, στο εν λόγω αίτημα επισημαίνονταν ότι η μη έγκαιρη ανταπόκριση στο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης καθώς και η μη συνεργασία στη διάρκεια του ελέγχου, επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του αρ. 53 του ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα, η οποία έλαβε γνώση του εν λόγω αιτήματος (ημ/νία ανάγνωσης: 23/09/2024), δεν ανταποκρίθηκε, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, στο με αρ. πρωτ./23-09-2024 αίτημα της φορολογικής διοίκησης προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14, 27, 29 του ν. 5104/2024.

Στη συνέχεια εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το με αρ./06-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων και κλήθηκε η προσφεύγουσα να διατυπώσει τις απόψεις της. Επ' αυτών υπέβαλε το με αρ. πρωτ./26-11-2024 υπόμνημά της, το οποίο ο έλεγχος εξέτασε διεξοδικά και έλαβε υπόψη του. Ύστερα εκδόθηκαν και επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα οι με ημ/νία θεώρησης 18/12/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΔ, καθώς και οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/27-01-2025 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αντιστοιχούν σε πραγματικές στο σύνολό τους συναλλαγές- κακή εκτίμηση των προσκομιζόμενων αποδεικτικών στοιχείων και πλημμελής και αντιφατική αιτιολογία του φορολογικού ελέγχου ως προς τον χαρακτηρισμό των επίμαχων συναλλαγών ως ανύπαρκτων και των φορολογικών στοιχείων ως εικονικών. Για τις μεταξύ τους συναλλαγές υπογράφηκαν ιδιωτικά συμφωνητικά και τα ληφθέντα τιμολόγια εξοφλήθηκαν με τραπεζικές επιταγές και τραπεζικές καταθέσεις στην εκδότρια εταιρία.
2. Πλημμελής αιτιολογία και αοριστία των οικείων Εκθέσεων Ελέγχου κατά παράβαση νόμου με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες πράξεις να καθίστανται μη νόμιμες και συνεπώς

ακυρωτές.

Επειδή, στο άρθρο 27 του ν.5104/2024 μεταξύ άλλων 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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του ν.4987/2022 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « *Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο*».

Επειδή, στο άρθρο 36§6 του ΚΦΔ 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). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του ν.5104/2024: «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του νόμου 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 του ν. 5104/2024: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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 τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 169§1 Κ.Δ.Δ. η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§1&4 Κ.Δ.Δ. αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, στις διατάξεις του 171 του Κ.Δ.Δ., ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται 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. 2....., 3....., 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό από τη 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 Δ.Ο.Υ. 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 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 αυτής, δεν καθιστούν την επ' αυτής 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 257 του ν. 4700/2020 (ΦΕΚ 127/Α/29-06-2020), «Τα δημόσια έγγραφα, που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο είτε σε έντυπη, είτε σε ηλεκτρονική μορφή κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σ' αυτά ότι ενήργησε ο συντάκτης τους ή ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη, αν το σχετικό έγγραφο προσβληθεί ως πλαστό», και «5 Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα αρμόδια όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πραγματικές ή νομικές κρίσεις ή πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την αποδεικτική δύναμη που προβλέπεται στην παρ. 1».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν κατά τις προσφεύγουσες χρήσεις:

«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 συνήθειες 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1071/2015 με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. [170/2014](#) Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, έγινε δεκτό ότι:

«Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2016 με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του Β' τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί άσκησης δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, έγινε δεκτό ότι: «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον: α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα –ΚΦΑΣ-ΚΒΣ)».

Επειδή με το άρθρο 3 παρ. 1 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι : «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που

πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς», ενώ στο άρθρο 5 παρ.5 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: **«1.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».**

Επειδή, στην Πολ. 1003/31-12- 2014 - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» ορίζεται ότι: «5.5.1 Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία)».

Επειδή σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014 άρθρο 5 παρ. 7: «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, σύμφωνα με το αρ. 15§2 του ν. 4308/2014 : « 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 το αρ. 66§5 του ν. 4174/2013: «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 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. 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 απόφαση 1238/2018 του ΣτΕ που αφορά σε βάρος απόδειξης επί εικονικότητας τιμολογίου αναφέρεται στο ότι η φορολογική αρχή «...αρκεί να αποδείξει ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου.....είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)...)»

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της 884/16 απόφασης του ΣτΕ, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (Αρ. 4§5 και αρ. 106§1,2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώσεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (αρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (αρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο αρ. 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών

κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14..., ECLI:EU:C:2016:42, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08..., ECLI:EU:C:2009:86, σκέψεις 42-44), 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, όπως η επίδικη της λήψης εικονικών στοιχείων, που η εικονικότητα της συναλλαγής αποδείχθηκε όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες συνολικά θεωρούμενες 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 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

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 κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο ([ΣΤΕ 505/2012](#), όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Επειδή από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε, καταχώρισε στα τηρούμενα λογιστικά της βιβλία και συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ τα ρητά αναφερόμενα φορ. στοιχεία (Τ.Π.Υ.) με εκδότρια την οντότητα «..... ΙΚΕ – ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 610.000,00€, πλέον ΦΠΑ ποσού 146.400,00€, τα οποία είναι εικονικά για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3,5,6,8,9,10,11,15 του ν. 4308/2014, των διατάξεων των άρθρων 13,66 του ν. 4174/2013 και ν. 4987/2022 όπως ίσχυαν και των διατάξεων των άρθρων 13, 79, 85 του ν. 5104/2024 όπως ισχύουν, για τους αναλυτικά παρατιθέμενους στις οικείες εκθέσεις λόγους.

Επειδή, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία από την εκδότρια επιχείρηση «..... ΙΚΕ» είναι εικονικές, για τους ακόλουθους λόγους:

- Δεν διαθέτει εγκαταστάσεις, αποθηκευτικούς χώρους ή υποκαταστήματα, ενώ ο χώρος της έδρας δεν επαρκεί σύμφωνα με την κοινή λογική να διενεργεί πωλήσεις άμμου χαλικιού και γενικότερα οικοδομικών υλικών τόσο μεγάλου ύψους σε αξία.
- Δεν διαθέτει φορτηγά ή άλλα οχήματα και προκειμένου να εμφανίσει ότι διαθέτει μηχανήματα έργου κατάρτισε συμφωνητικό με το οποίο μισθώνει μηχανήματα από την εταιρία «.....», η οποία σύμφωνα με το έγγραφο με αρ. πρωτ./15-06-2021 του υπουργείου ΥΠΟΔΟΜΩΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ δεν διαθέτει ούτε αυτή.
- Η ελεγχόμενη στις δηλώσεις ΦΠΑ εμφανίζει ισοσκελισμένα ποσά μεταξύ αγορών αποθεμάτων και πωλήσεων, ενώ στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων προμηθευτών εμφανίζει χαμηλά ποσά αγορών με σκοπό να εκπέσει τον αναλογούντα ΦΠΑ, να δημιουργήσει πιστωτικά υπόλοιπα, άρα μηδενικές οφειλές προς το Δημόσιο.
- Η ελεγχόμενη από κοινού με την συνέστησαν κύκλωμα έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων (υφίσταται σχετική έκθεση ελέγχου για την ΑΦΜ ως εκδότρια εικονικών στοιχείων).

- Δεν διαπιστώθηκαν καταβολές χρηματικών ποσών για την πληρωμή της μισθοδοσίας του προσωπικού που φέρεται να απασχολεί
- Στην αναλυτική κατάσταση κινήσεων των λογαριασμών που τηρεί διαπιστώθηκαν 180 πιστώσεις χρηματικών ποσών άνω των 100,00€, το χρονικό διάστημα από 13-03-2017 έως 03-09-2021 ύψους 2.897.995,70€, ενώ το σύνολο των πιστώσεων ανέρχεται στο ποσό των 2.898.684,39€. Οι πωλήσεις το ίδιο χρονικό διάστημα ανέρχονται στο ποσό των 29.057.077,49€.
- Οι καταθέσεις των ποσών που συντελούνταν στους λογαριασμούς όψεως που τηρούσε στις τράπεζες διαδέχονταν άμεσα σχεδόν ισόποσες αναλήψεις/μεταφορές ποσών με αποτέλεσμα το υπόλοιπο του λογαριασμού να διαμορφώνεται σε πολύ χαμηλά επίπεδα μη ικανά για την εξυπηρέτηση των λειτουργικών αναγκών μιας ενεργής επιχείρησης.

Επειδή, η εικονικότητα των συναλλαγών της προσφεύγουσας με την εκδότρια εταιρία αποδεικνύεται βάσει του ελέγχου από τα κάτωθι στοιχεία:

- Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της φορολογικής διοίκησης και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία αποστερώντας από τον έλεγχο τη δυνατότητα να προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση.
- Υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις – καταστάσεις φορολογικών στοιχείων προμηθευτών και πελατών – κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επαγγελματική δραστηριότητα και κατά συνέπεια τα δεδομένα δεν συμφωνούν.
- Από το με αρ. πρωτ./31-10-2024 έγγραφο της Υπηρεσίας Δόμησης Δήμου Ηγουμενίτσας προκύπτει ότι δεν είχαν προβεί σε οποιαδήποτε έκδοση οικοδομικής άδειας για την πραγματοποίηση κατασκευαστικών εργασιών.
- Δεν προκύπτει οποιαδήποτε κατασκευή κτίσματος κατά την κρινόμενη περίοδο μετά από τον έλεγχο των υποβληθεισών δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης.
- Από τον έλεγχο της με αρ./24-12-2019 υποβληθείσας κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογικού έτους 2018 δεν προκύπτουν αγορές ενσώματων και μη/ενσώματων παγίων χρήσης.
- Δεν προκύπτουν μεταβολές στην αξία των ακινήτων που να καλύπτουν την αξία των εργασιών που περιγράφονται στα ιδιωτικά συμφωνητικά ανάθεσης έργου και στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εταιρία «..... IKE» προς την προσφεύγουσα.
- Δεν προκύπτουν εξοφλήσεις για τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εταιρία «..... IKE» προς την προσφεύγουσα.

Επειδή, περαιτέρω οι πέντε (5) προσκομισθείσες αποδείξεις είσπραξης μαζί με τις δεκατέσσερις (14) αναγραφόμενες σε αυτές επιταγές συνολικής αξίας (230.000,00€) φέρουν ημερομηνίες μεταξύ 02-12-2022 και 14-12-202. Οι ημερομηνίες αυτές απέχουν περισσότερο από τέσσερα (4) έτη από τις ημερομηνίες έκδοσης των κρινόμενων Τ.Π.Υ.».

Επειδή η προσφεύγουσα δεν διέθετε στους τραπεζικούς της λογαριασμούς την 31/10/2018, τα ποσά που κατατέθηκαν με γραμμάτια είσπραξης συνολικού ποσού 168.350,00€, από τον σε λογαριασμό της «..... ΙΚΕ», ενώ από τις εγγραφές στα τηρούμενα λογιστικά της βιβλία φέρονται αναλήψεις από το ταμείο της την 01/11/2018 ύψους 48.500,00€, την 02/11/2018 ύψους 65.000,00€ και την 05/11/2018 ύψους 54.850,00€.

Επειδή ο φορολογικός έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα δε διέθετε στους τραπεζικούς λογαριασμούς της , την 14-10-2018, το απαιτούμενο ποσό για την εξόφληση της με αρ.-..... επιταγής, ήτοι 65.000,00€, ενώ επίσης από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της για το φορ. έτος 2018 διαπιστώνεται ότι το ποσό που διέθετε την 31/10/2018 ανέρχεται σε 42.231,19€, ήτοι μικρότερο των απαιτούμενων 65.000,00€.

Επειδή τα επικαλούμενα από την προσφεύγουσα ιδιωτικά συμφωνητικά (...../2018 και/2018), τα οποία είχαν κατατεθεί την 11/10/2018 και την 29/11/2018 στη Δ.Ο.Υ. Ηγουμενίτσας όπου και έλαβαν τους προαναφερόμενους αριθμούς έχουν ήδη ληφθεί υπόψη, ωστόσο, η περιγραφή των εργασιών στα εν λόγω συμφωνητικά είναι γενική και αόριστη, χωρίς να προσδιορίζεται με ακρίβεια το είδος και η έκτασή τους και χωρίς να προκύπτει ο τρόπος υπολογισμού της αμοιβής (αξία μονάδας παρεχόμενης υπηρεσίας), ώστε να μπορεί να ελεγχθεί η πραγματοποίηση και το ύψος της δαπάνης των αναφερόμενων εργασιών, και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι αυτό δεν ήταν εφικτό σε όλες τις υπό εξέταση εργασίες (π.χ. απομάκρυνση ακατάλληλων υλικών, καθορισμός περιβάλλοντα χώρου αποψιλώσεις κ.λπ.) προβάλλεται αλυσιτελώς ως αντικρουόμενος στα συμπεράσματα της κοινής λογικής και πείρας των εμπορικών συνθηθειών.

Επειδή επιπλέον στα ανωτέρω συμφωνητικά προβλέπεται ότι: « Η πληρωμή θα πραγματοποιείται κατόπιν πιστοποιήσεων των εκτελεσθέντων εργασιών που θα εκδίδονται από τους μηχανικούς των συμβαλλομένων μέσω τμηματικών καταθέσεων στην τράπεζα που θα υποδείξει ο εργολάβος με καταλυτική ημερομηνία ολοσχερούς εξόφλησης τις 60 ημέρες. Για την είσπραξη της αμοιβής απαραίτητη προϋπόθεση είναι η έκδοση των νόμιμων φορολογικών στοιχείων από τον Εργολάβο.».

Επειδή δεν προσκομίστηκαν πιστοποιήσεις εκτελεσθέντων εργασιών από μηχανικούς των συμβαλλομένων και δεν τηρήθηκε ο όρος της σύμβασης για ολοσχερή εξόφληση του τιμήματος με καταλυτική ημερομηνία σε 60 ημέρες.

Επειδή, οι κατασκευές στις οποίες αναφέρονται οι εργασίες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών) προϋφίστανται του κρινόμενου φορολογικού έτους 2018 και τούτο διότι στις διατάξεις του ν. 4178/2013 περί νομιμοποίησης αυθαιρέτων υπάγονται αυθαίρετες κατασκευές ή χρήσεις, οι οποίες έχουν περατωθεί προ της 28/07/2011. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν απαιτείτο η έκδοση άδειας εργασιών, διότι το εν λόγω κτίριο είχε υπαχθεί στις διατάξεις του ν. 4178/2013 περί νομιμοποίησης αυθαιρέτων, κρίνεται αναπόδεικτος.

Επειδή πολλές κοινές εργασίες με αυτές των εικονικών τιμολογίων είχαν πραγματοποιηθεί για λογαριασμό της προσφεύγουσας κατά το ίδιο χρονικό διάστημα από την οντότητα «.....
..... ΤΟΥ – ΑΦΜ :» για τις οποίες εκδόθηκαν τα τιμολόγια Τ/30-09-2018 και Τ 47/31-10-2018 συνολικής αξίας 48.360,00€ (καθαρή αξία 39.000,00€ πλέον ΦΠΑ 9.360,00€)

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στις από 17-10-2024 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./27-01-2025 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....
.....» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Με την με αριθμ./18-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018

Φορολογικό έτος 2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη	144.432,80€	618.385,91€	618.385,91€	473.953,11€
Πιστωτικό ποσό φόρου	13.975,89€			
Χρεωστικό ποσό φόρου		123.470,51€	123.470,51€	137.446,40€
Προκαταβολή φόρου	39.565,75€	39.565,75€	39.565,75€	
Τέλη χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ	28,80€	28,80€	28,80€	
Τέλος επιτηδεύματος	1.400,00€	1.400,00€	1.400,00€	
Πρόστιμο του αρ 53/54 ΚΦΔ		68.723,20€	68.723,20€	68.723,20€
Ποσό για καταβολή	27.018,66€	233.188,26€	233.188,26€	206.169,60€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

ΦΠΑ

Με την με αριθμ./18-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2018 -31/12/2018

Φορολογική Περίοδος 01/01/2018 – 31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου		61.323,81€	61.323,81€
Πρόστιμο αρ. 58 ^Α ν.4987/2022		30.661,91€	30.661,91€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		91.985,72€	91.985,72€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	91.672,34€	6.596,15€	6.596,15€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 52 του ΚΦΔ, όπως ισχύει.

Με την υπ' αριθμ./18-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 53 ν. 5104/2024

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
---------------	--------------------

500,00€	500,00€
---------	---------

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.