



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , 16/05/2025

Αριθμός απόφασης: 875

**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 2.....B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **17/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» , με **ΑΦΜ**, κατά της αριθμ./**18-12-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας 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 **17/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/18-12-2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου του, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 4.200,39€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4987/22 ποσού 1.050,10€, **ήτοι** συνολικού ποσού **5.250,49€**, διότι έλαβε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 14.535,15 ευρώ άνευ Φ.Π.Α. κατά παράβαση των διατάξεων του ν.4308/14 (ΕΛΠ).

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί της από 18/12/2024 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε δυνάμει της αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών τηςκαι η από 24-10-2024 Έκθεση Ελέγχου Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν.4987/2022 (ΚΦΔ) της ανωτέρω υπηρεσίας, για την επιχείρηση, ΑΦΜ, από τα οποία προκύπτει ότι, η ανωτέρω αναφερόμενη οντότητα εξέδωσε σημαντικής αξίας εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά τις χρήσεις 2018 και 2019 σε σημαντικό πλήθος επιχειρήσεων, μεταξύ των οποίων είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντα.

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε η ως άνω εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και διενεργήθηκε έλεγχος εισοδήματος και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για το φορολογικό έτος 2018. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη το πόρισμα του ελέγχου τηςκαι των στοιχείων που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα, διαπίστωσε ότι, η προσφεύγουσα ετερόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «.....», με ΑΦ.Μ., ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της κατά το φορολογικό έτος 2018 τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια) και συγκεκριμένα τα υπ' αριθμούς τιμολόγια (για πώληση αγαθών), που

αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 14.535,15 ευρώ άνευ Φ.Π.Α., εκδόσεως όλων της ατομικής επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ και αντικείμενο δραστηριότητας «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΠΑΛΑΙΩΝ ΣΙΔΗΡΩΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑΛΛΩΝ», κατά παράβαση των διατάξεων του Ν. 4308/14 και 66 παρ. 5 του Ν. 4987/22, με σκοπό να αυξήσει τις δαπάνες της χρήσης 2018 και να προσδιορίσει μικρότερα καθαρά κέρδη.

Ο έλεγχος, κοινοποίησε την 18/11/2024, στη νομίμως εξουσιοδοτημένη λογίστρια της προσφεύγουσας εταιρίας, το αρ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένο το σχετικό προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, προκειμένου η προσφεύγουσα να λάβει γνώση για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, τάσσοντάς της συνάμα προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις της σύμφωνα με το άρθρο 33 του Ν. 5104/2024. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και δεν υπέβαλε στον έλεγχο τις απόψεις της και ως εκ τούτου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Μη νόμιμα, αβάσιμα και χωρίς αποδείξεις ο έλεγχος έκρινε με έωλα επιχειρήματα, ότι οι εκτιθέμενες παραπάνω συναλλαγές τους είναι ανύπαρκτες και εικονικές και συνακόλουθα, όχι ορθά και μη νόμιμα προέβη στον ανωτέρω προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και του φόρου εισοδήματος, αφού οι συναλλαγές δεν ήταν ανύπαρκτες, αλλά έλαβαν πράγματι χώρα και οι πληρωμές εκ μέρους τους ήταν αληθινές. Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται πραγματοποίηση των ένδικων συναλλαγών, εξόφλησής τους μέσω τράπεζας ή με ταχυδρομικές επιταγές, μεταφοράς των εμπορευμάτων των επίμαχων συναλλαγών με οχήματα ιδιοκτησίας της ή δημοσίας χρήσεως, μη νόμιμη αντιστροφή του βάρους απόδειξης και καλοπιστίας της ως λήπτριας και περαιτέρω περί αοριστίας και έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

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 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 όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ’ αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των

Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, 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 προσωπικά 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...»

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 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, 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 ύπαρξής 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 (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 σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν 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, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσδιορισμός της διαφοράς κυρίου φόρου εισοδήματος, καθώς και του οικείου προστίμου του άρθρου 58 ν.4987/22 για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2018, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπεριστατωμένα στην με ημερομηνία θεώρησης 18-12-2024 έκθεση φορολογίας εισοδήματος του Ν. 4172/2013 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ερειδόμενη στις διαπιστώσεις και στα ευρήματα της με ημερομηνία θεώρησης 24-10-2024 συνταχθείσας Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) της αναφορικά με τον αντισυμβαλλόμενο - εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων Συνοπτικά από τις προαναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου προκύπτουν τα εξής:

1. Όσον αφορά τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ο οποίος έκανε έναρξη εργασιών την 3-2-2015 με δηλούμενη έδρα στη διεύθυνση και αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων (scrap):

- Δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης, δεν έχει προβεί σε αναγγελία πρόσληψης προσωπικού στον ΕΦΚΑ και δεν έχει υποβάλλει αναλυτικές περιοδικές δηλώσεις (Α.Π.Δ), υποχρέωση που έχει κάθε εργοδότης από 1 -1 -2002 και μετά, ο οποίος απασχολεί πρόσωπα που υπάγονται στην ασφάλισή του τ. ΙΚΑ-ΕΤΑΜ ή την ασφάλιση των φορέων ή των κλάδων και λογαριασμών των Οργανισμών κοινωνικής πολιτικής, τις εισφορές των οποίων εισπράττει ή συνεισπράττει το τ. ΙΚΑ-ΕΤΑΜ.

- Έχει καταθέσει, ως οφείλει βάσει του αντικειμένου της δραστηριότητάς του, ετήσιες εκθέσεις διαχείρισης στερεών αποβλήτων στο ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΜΗΤΡΩΟ ΑΠΟΒΛΗΤΩΝ (Η.Μ.Α), για τα έτη 2015 έως και 2019, ωστόσο στις προαναφερθείσες εκθέσεις δεν καταγράφονται στοιχεία διαχείρισης (συλλογής - μεταφοράς) αποβλήτων, όπως ΕΚΑ και ποσότητες αποβλήτων, παρά μόνο

τα στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης.

- Από τον έλεγχο της και από τις Αναλυτικές Καταστάσεις για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας (Εντυπα Ε2) φορολογικών ετών 2015 έως 2017 της ιδιοκτήτριας του ακινήτου που δήλωσε ως έδρα ο εκδότης των επίμαχων τιμολογίων,, ήτοι της, διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση του ως άνω στερείτο έδρας από 01/9/2017. Το ακίνητο που δηλώθηκε ως έδρα της ως άνω επιχείρησης λειτούργησε στο χώρο αυτό από ενάρξεως της έως τα τέλη Αυγούστου του 2017. Από 1-9-2017 και εντεύθεν τον επίμαχο χώρο νοίκιασε ο αδελφός του ήτοι ο, με ομοειδές αντικείμενο εργασιών με αυτό της επιχείρησης του

- Ανταποκρίθηκε μερικώς μόνο στην πρόσκληση του ελέγχου τηςκαι προσκόμισε μέρος των λογιστικών του αρχείων.

- Από προηγούμενο διενεργηθέντα έλεγχο της ίδιας ως άνω υπηρεσίαςστην ατομική επιχείρηση του για τις χρήσεις 2015, 2016 και 2017 διαπιστώθηκαν σημαντικής αξίας εικονικές αγορές, ενώ το μεγαλύτερο μέρος των πωλήσεων που διενήργησε χαρακτηρίστηκαν ως εικονικές, καθώς δεν διενήργησε ανάλογες αγορές και συνεπώς δεν διέθετε τα εμπορεύματα που φέρεται να πούλησε.

- Από την διενέργεια του ελέγχου της διαπιστώθηκε ότι η συντριπτική πλειοψηφία των αγορών του για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 & 2019 αφορά εικονικές συναλλαγές, καθώς διενεργήθηκαν από συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις, ενώ διαπιστώθηκαν και καταχωρήσεις παραστατικών αγορών που αφορούσαν άλλες λήπτριες επιχειρήσεις και καταχωρήθηκαν με μοναδικό σκοπό να μεγενθύνει την αξία των αγορών, ώστε να προσδώσει αληθοφάνεια στην προέλευσή τους. Αφαιρώντας την αξία των χαρακτηρισμένων εικονικών αγορών από το σύνολο των αγορών του, προκύπτει ότι τελικά η οντότητα διενήργησε ελάχιστες αγορές κατά τις χρήσεις 2018 και 2019, ενώ αντίστοιχα οι πωλήσεις του ανέρχονται σε εκατοντάδες χιλιάδες ευρώ. Η συνολική καθαρή αξία των πραγματικών αγορών του είναι 19.037,20 ευρώ άνευ Φ.Π.Α στη χρήση 2018 και 1.096,00 ευρώ άνευ Φ.Π.Α στη χρήση 2019.

- Δεν προέβη σε εισαγωγές καθ' όλη τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου 2018 και 2019.

- Προέβη σε λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2018 από τις επιχειρήσεις, και στη χρήση 2019 από την επιχείρηση προκειμένου να προσδώσει αληθοφάνεια στις πωλήσεις του προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και στην προσφεύγουσα εταιρία, που σε πλείστες περιπτώσεις αφορούσαν πωλήσεις των ίδιων των στοιχείων. Συγκεκριμένα, έλαβε από τις ανωτέρω επιχειρήσεις ως αναλυτικά αναφερόμαστε ανωτέρω στη χρήση 2018 εκατόν δέκα εννιά (119) εικονικά φορολογικά στοιχεία που αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 1.475.353,39 ευρώ άνευ Φ.Π.Α. και στη χρήση 2019 πενήντα έξι (56) εικονικά φορολογικά στοιχεία, που αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 520.655,75 ευρώ πλέον

Φ.Π.Α. 96,00 ευρώ.

- Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των πραγματικών αγορών (αυτών που προκύπτουν μετά την αφαίρεση των εικονικών αγορών) και των πωλήσεων της ατομικής επιχείρησηςκαι κυρίως λόγω ανυπαρξίας αγορών και λειτουργικών εγκαταστάσεων της εν λόγω επιχείρησης, προέκυψε ότι η συντριπτική πλειοψηφία των πωλήσεων που φέρεται να διενήργησε κατά τις χρήσεις 2018 και 2019 ο εκδότης αφορά εικονικές συναλλαγές, καθώς φέρεται να πούλησε εμπορεύματα που δεν διέθετε, κατά συνέπεια αποδείχθηκε η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και η έκδοση μερικών εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, η έκρινε ότι, ο, με ΑΦΜ στη χρήση 2018: α) έλαβε εκατόν δέκα εννιά (119) εικονικά φορολογικά στοιχεία από τις επιχειρήσεις, συνολικής καθαρής αξίας 1.475.353,39 ευρώ άνευ Φ.Π.Α., για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και β) εξέδωσε εκατόν εννιά (109) εικονικά φορολογικά στοιχεία, που αφορούσαν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, προς έντεκα λήπτριες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και η προσφεύγουσα επιχείρηση «.....», συνολικής καθαρής αξίας 1.570.103,01 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 764,88 ευρώ και έξι (6) μερικών εικονικά φορολογικά στοιχεία, προς τέσσερις λήπτριες επιχειρήσεις, με την συνολική καθαρή αξία της εικονικότητας να ανέρχεται στο ποσό των 39.601,51 άνευ Φ.Π.Α.

2.Όσον αφορά την προσφεύγουσα εταιρία με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών τη διάλυση μεταχειρισμένων αυτοκινήτων και άλλων βαρέων μεταλλικών απορριμμάτων για την απομάκρυνση άχρηστων ή επικίνδυνων στοιχείων (π.χ. λαδιών, καυσίμων κ.λ.π.):

- Η προσφεύγουσα έλαβε από την εκδότρια οντότητα «....., ΑΦΜ», στην χρήση 2018, τέσσερα (4) Τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 14.535,15€, άνευ Φ.Π.Α., όπως απεικονίζονται στον κάτωθι πίνακα:

A/A	Είδος στοιχείου και αριθμός	Ημερομηνία	Ημ/νία πραγματοποίησης της συναλλαγής	Είδος	Ποσότητα σε κιλά	Τιμή μονάδας	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
1		25/1/2018	18/1/2018	σκραπ σιδήρου	4.160 9.710	0,20 0,185	4.728 ,95	0,00	4.728,95
2		5/2/2018	2/2/2018	σκραπ σιδήρου αποκόμματα μόλυβδου	10.200 750	0,18 0,87	2.488 ,50	0,00	2.488,50
3		10/3/2018	2/3/2018	σκραπ σιδήρου Α σκραπ σιδήρου Β	6.190 4.900	0,18 0,165	1.922 ,70	0,00	1.922,70

4		5/7/2018	5/7/2018	σκραπ προφίλ	4.150	1.30	5.395,00	0,00	5.395,00
					ΣΥΝΟΛΑ		14.535,15	0,00	14.535,15

Για τα ανωτέρω Τιμολόγια προσκομίστηκαν πέντε (5) παραστατικά συνοδευτικά μεταφοράς, όπως απεικονίζονται στον κάτωθι πίνακα:

ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡ.	ΑΡΙΘ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
ΣΥΝ. ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ	...	...		ΣΚΡΑΠ ΣΙΔΗΡΟΥ 12180KG - κατόπιν ζυγίσσεως ΚΑ 170405 ΣΚΡΑΠ ΣΙΔΗΡΟΥ 11.670
ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡ.	ΑΡΙΘ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
ΣΥΝ. ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ	18/1/2018	...		ΣΚΡΑΠ ΣΙΔΗΡΟΥ 14110KG - κατόπιν ζυγίσσεως ΕΚΑ 170405 ΣΚΡΑΠ ΣΙΔΗΡΟΥ 4160KG - ΕΚΑ 170405 ΣΚΡΑΠ ΣΙΔΗΡΟΥ 9710KG
ΤΙΜ.	25/1/2018	...	4.728,95	ΣΚΡΑΠ ΣΙΔΗΡΟΥ (11670KG x 0,18) - (4160KG x 0,20) - (9710KG x 0,185)
ΣΥΝ. ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ	2/2/2018	...		ΣΚΡΑΠ ΣΙΔΗΡΟΥ 11000 KG - κατόπιν ζυγίσσεως ΕΚΑ 170405 ΣΙΔΗΡΟΥ 10200KG, ΕΚΑ 170403 ΑΠΟΚΟΜΑΤΑ ΜΟΛΥΒΔΟΥ 750 KG
ΤΙΜ.	5/2/2018	...	2.488,50	ΕΚΑ 170405 ΣΙΔΗΡΟΥ 10200 KG, ΕΚΑ 170403 ΑΠΟΚΟΜΑΤΑ ΜΟΛΥΒΔΟΥ 750 KG
ΣΥΝ. ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ	2/3/2018	...		ΣΚΡΑΠ ΣΙΔΗΡΟΥ Α 6210 KG, ΣΚΡΑΠ ΣΙΔΗΡΟΥ Β 4890KG Κατόπιν ζυγίσσεως ΣΚΡΑΠ ΣΙΔΗΡΟΥ Α 6190 KG. ΣΚΡΑΠ ΣΙΔΗΡΟΥ Β 4900KG
ΤΙΜ.	10/3/2018	...	1.922,70	ΣΚΡΑΠ ΣΙΔΗΡΟΥ Α 6190 KG, ΣΚΡΑΠ ΣΙΔΗΡΟΥ Β 4900KG
ΣΥΝ. ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ	5/7/2018	...		SCRAP PROE1L 4.150 KG
ΤΙΜ.	5/7/2018	...	5.395,00	SCRAP PROFIL 4.150 KG
ΣΥΝΟΛΟ			14.535,15	

• Κατά την διενέργεια του ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, κλήθηκε η προσφεύγουσα εταιρία «.....» προκειμένου να προσκομίσει κάθε στοιχείο που σχετίζεται με τις ανωτέρω συναλλαγές. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα εταιρία, εκτός από τα επίμαχα παραστατικά, προσκόμισε αποδεικτικά πληρωμών και ζυγολόγια. Τα αποδεικτικά πληρωμών αφορούν καταθέσεις σε τραπεζικό λογαριασμό του στην Alpha Bank και στην Eurobank, μία (1) τραπεζική επιταγή της Alpha Bank και ταχυδρομικές επιταγές μέσω ΕΛΤΑ, όπως απεικονίζεται στον κάτωθι πίνακα:

ΤΡΟΠΟΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΗΜΕΡ. ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΠΟΣΟ
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΤΡΑΠ. ΛΟΓ/ΣΜΟ	ALPHA BANK	5/1/2018	2.500,00

ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΤΡΑΠ. ΛΟΓ/ΣΜΟ	ALPHA BANK	9/2/2018	5.000,00
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΤΡΑΠ. ΛΟΓ/ΣΜΟ	EUROBANK	9/2/2018	5.000,00
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΤΡΑΠ. ΛΟΓ/ΣΜΟ	ALPHA BANK	6/3/2018	1.922,70
ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΗ ΕΠΙΤΑΓΗ	ΕΛΤΑ	1/6/2018	6.000,00
ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΗ ΕΠΙΤΑΓΗ	ΕΛΤΑ	1/6/2018	4.908,16
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΤΡΑΠ. ΛΟΓ/ΣΜΟ	ALPHA BANK	1/10/2018	760,00
ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΗ ΕΠΙΤΑΓΗ	ΕΛΤΑ	16/10/2018	4.635,00
ΕΠΙΤΑΓΗ	ALPHA BANK	11/1/2019	4.800,00
ΣΥΝΟΛΟ			35.525,86

Αναφορικά με την πληρωμή της αξίας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επισημαίνονται τα εξής: Η συνολική αξία των πληρωμών, ήτοι ποσό 35.525,86 ευρώ, αφορά και εξοφλήσεις συναλλαγών προηγούμενων χρήσεων, σύμφωνα με την καρτέλα προμηθευτή που προσκομίστηκε, από την οποία προκύπτει ότι, την 01/01/2018 η οφειλή από προηγούμενες αγορές ήταν της τάξης των 20.908,16 ευρώ. Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι κατατίθενται διάφορα ποσά ως έναντι παλαιότερων οφειλών, που ολοσχερώς εξοφλούνται την 11/01/2019 και μόνο το Τιμ. υπ' αρ. αξίας 1.922,70 ευρώ εξοφλείται ακριβώς την 06/03/2018 και μάλιστα πριν την έκδοση του τιμολογίου.

- Σε Υπεύθυνη Δήλωση, που υπέβαλε στην διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας εταιρίας δήλωσε, όσον αφορά τις συναλλαγές που πραγματοποίησε η, αυτολεξεί τα εξής: «Ως νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας δηλώνω ότι η πρώτη επαφή με τον έγινε έπειτα από τηλεφωνική επικοινωνία που είχαμε (ως εταιρεία μας χορηγήθηκε λίστα από ονόματα της δραστηριότητας μας - - για να επικοινωνήσουμε μαζί τους για να δώσουμε προσφορές). Οι συναλλαγές πραγματοποιούνταν με δικά μας μεταφορικά μέσα (σας προσκομίζουμε τα τιμολόγια) ή με μεταφορικά μέσα δημοσίας χρήσης (επισυνάπτουμε τις μεταφορικές), η ζύγιση γινόταν σε ένα βενζινάδικο κοντά στην έδρα του και η τελική ζύγιση στην εταιρεία μας (επισυνάπτουμε τα ζυγολόγια)».

- Όσον αφορά την ως άνω υπεύθυνη δήλωση του που δήλωσε ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν με δικά τους μεταφορικά μέσα ή με μεταφορικά μέσα δημοσίας χρήσης και ότι η ζύγιση γινόταν σε ένα βενζινάδικο ο έλεγχος της και της επεσήμαναν τα κάτωθι:

- Δεν προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρία Τ.Π.Υ. εκδόσεως της επιχείρησηςγια τις ζυγίσεις των εμπορευμάτων που επικαλείται ο
- Ούτε ο εκδότης των ένδικων τιμολογίων έχει δηλώσει συναλλαγές με την εν λόγω επιχείρηση και ούτε έχει δηλωθεί ως πελάτης της κατά την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2018 έως 31/12/2019.
- Οι ζυγίσεις, προκύπτει από τα προσκομισθέντα ζυγολόγια ότι διενεργήθηκαν είτε στην έδρα της

λήπτριας και προσφεύγουσας επιχείρησης, είτε στην εταιρία που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη.

- Στο τιμολόγιο με αριθμ. επισυνάπτεται ζυγολόγιο της που εδρεύει στη Επισημαίνεται ότι από κανένα στοιχείο του ελέγχου δεν προέκυψε ότι η ατομική επιχείρηση του εκδότη διέθετε από ενάρξεως λειτουργίας της γεφυροπλάστιγγα.
- Οι μεταφορές πραγματοποιήθηκαν με φορτηγά ιδιοκτησίας της λήπτριας και προσφεύγουσας εταιρίας, με αριθμ. κυκλοφορίας, μικτού βάρους 42.000 kg και με φορτηγό ιδιοκτησίας του εκδότη, με αριθμ. κυκλοφορίας μικτού βάρους 25.000 kg. Εκ των προσκομισθέντων παραστατικών προκύπτει ότι τα εμπορεύματα φορτώνονται από την (ανύπαρκτη) εγκατάσταση του εκδότη στη Βέροια, ζυγίζονται στη Θεσσαλονίκη και καταλήγουν στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρίας στη Λάρισα. Ήτοι στα παραστατικά διακίνησης αναγράφεται το βάρος που προκύπτει από τα ζυγολόγια δηλαδή φέρεται να αναγράφουν το βάρος πριν ακόμα ζυγιστούν.

Βάσει, λοιπόν, όλων όσων ανωτέρω αναφέρθηκαν, κατόπιν της επεξεργασίας των συγκεντρωθέντων στοιχείων και υιοθετώντας τις διαπιστώσεις και το πόρισμα ελέγχου της, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. διαπίστωσε ότι οι αγορές της προσφεύγουσας εταιρίας από την οντότητα κατά τη χρήση 2018 είναι ανύπαρκτες στο σύνολό τους, καθώς η εκδότρια επιχείρηση δεν διέθετε τα εμπορεύματα που φέρεται να πούλησε, τα εμπορεύματα φέρεται να φορτώνονται από ανύπαρκτη εγκατάσταση, καθώς ο εκδότης είχε αναχωρήσει από την συγκεκριμένη εγκατάσταση από το 2017 και τα παραστατικά διακίνησης αναγράφουν το βάρος των υλικών πριν ακόμα αυτά ζυγιστούν, καθώς φέρεται να φορτώνονται από τη ... και να ζυγίζονται στη Ως εκ τούτου, ο έλεγχος της έκρινε ότι η προσφεύγουσα εταιρία έλαβε από την εκδότρια στη χρήση 2018, τέσσερα (4) Τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 14.535,15 ευρώ, άνευ Φ.Π.Α., εικονικά ως προς την συναλλαγή, καθώς αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές.

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, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, συνεπώς δεν απέδειξε τη συνεργασία της 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.

Ο ισχυρισμός της ότι η εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων μέσω του τραπεζικού

συστήματος ή των ΕΛΤΑ αποδεικνύει την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών δέον να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος, διότι από το σύνολο των παραστατικών εξόφλησης που προσκόμισε στον έλεγχο (αποδεικτικά μεταφοράς ποσού μέσω ALPHA WEB BANKING ή κατάθεσης μετρητών της EUROBANK, τραπεζική επιταγή της ALPHA BANK και 17 αποδεικτικά των ΕΛΤΑ Α.Ε. για έκδοση ταχυδρομικών επιταγών) ουδόλως αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των ένδικων συναλλαγών, καθώς οι τραπεζικές κινήσεις και η έκδοση ταχυδρομικών επιταγών κατά περίπτωση έγιναν προκειμένου να προσδοθεί νομιμοφάνεια σε ανύπαρκτες συναλλαγές μεταξύ του εν λόγω εκδότη και της προσφεύγουσας επιχείρησης. Ειδικότερα, από τα προσκομιζόμενα, από την προσφεύγουσα στον έλεγχο, παραστατικά εξόφλησης, ήτοι αποδεικτικά μεταφοράς ποσού μέσω ALPHA WEB BANKING ή κατάθεσης μετρητών της EUROBANK Α.Ε. καθώς και τραπεζικής επιταγής της ALPHA BANK και αποδεικτικών των ΕΛΤΑ Α.Ε. για έκδοση ταχυδρομικών επιταγών, δεν προκύπτει την εξόφληση ποίου τιμολογίου αφορά έκαστο εκ των αποδεικτικών της τράπεζας ή των ΕΛΤΑ. Επιπροσθέτως, δέον να επισημανθεί ότι από το συνολικό ποσό των 35.525,86 ευρώ που φέρεται η προσφεύγουσα, κατά τους ισχυρισμούς της, να κατέβαλε στον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ποσό 15.543,16 ευρώ φέρεται να εξοφλήθηκε με την έκδοση τριών ταχυδρομικών επιταγών μέσω των ΕΛΤΑ, ποσού εκάστης 6.000,00, 4.908,16 και 4.635,00 ευρώ αντίστοιχα. Αξίζει να επισημανθεί ότι, από τα δύο (2) αποδεικτικά των ΕΛΤΑ περί έκδοσης των δύο πρώτων εκ των αναφερόμενων ταχυδρομικών απλών επιταγών, ποσού 6.000,00 ευρώ και 4.908,16 ευρώ αντίστοιχα, προκύπτει ότι αυτές εκδόθηκαν με διαφορά λίγων λεπτών, ήτοι στις 1-6-2018 και ώρα 13:18:48 η πρώτη και στις 1-6-2018 και ώρα 13:19:35 η δεύτερη στο υποκατάστημα των ΕΛΤΑ στη Θεσσαλονίκη ενώ η προσφεύγουσα εταιρία εδρεύει στο Επίσης, δεν εκδόθηκε μία επιταγή για το σύνολο του ποσού (ήτοι 6.000,00 + 4.908,16 = 10.908,16 ευρώ) παρά δύο επιταγές, διότι, η εξόφληση με μετρητά επιταγής από τα ΕΛΤΑ γινόταν μόνο εάν αυτή δεν υπερέβαινε το ποσό των 6.000,00 ευρώ, για το λόγο αυτό παρατηρείται ότι, όταν το προς εξόφληση ποσό υπερέβαινε το ποσό των 6.000,00 ευρώ, όπως στην προκειμένη περίπτωση, εκδίδονταν περισσότερες της μίας ταχυδρομικές επιταγές, με προφανή σκοπό την ανακύκλωση χρημάτων και την πρόσδοση νομιμοφάνειας στις επίμαχες συναλλαγές. Επιπλέον, όσον αφορά την προσκομισθείσα ταχυδρομική επιταγή ποσού 4.635,00 ευρώ που φέρεται να εξέδωσε η προσφεύγουσα με παραλήπτη το αυτή δεν φέρει σφραγίδα των ΕΛΤΑ πολλώ δε μάλλον δεν φέρει βέβαιη ημερομηνία έκδοσής της, ως εκ τούτου, σε καμία περίπτωση δεν δύναται να αποτελέσει νόμιμο αποδεικτικό μέσο εξόφλησης των αντίστοιχων συναλλαγών. Περαιτέρω, όσον αφορά το με αριθμ. τιμολόγιο συνολικής αξίας 1.922,70 ευρώ, αυτό φέρεται να εξοφλήθηκε την 6-3-2018 με μεταφορά μέσω ALPHA WEB BANKING προς τον ήτοι πριν την έκδοση του επίμαχου τιμολογίου.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι πράγματι παραδόθηκαν τα αγαθά που

μνημονεύονται στα επίμαχα τιμολόγια και ότι οι ένδικες συναλλαγές είναι αληθινές, τούτος τυγχάνει απορριπτέος ως αναληθής και αναπόδεικτος διότι, όπως ανωτέρω αναλυτικά εκτέθηκε και όπως σαφώς προκύπτει από την με ημερομηνία θεώρησης 18-12-2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 της στην οποία ενσωματώνονται οι διαπιστώσεις και τα ευρήματα της με ημερομηνία θεώρησης 24-10-2024 συνταχθείσας Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ της, κατ' αρχάς ο εκδότης των ένδικων τιμολογίων δεν είχε αποθέματα ή αγορές που να αντιστοιχούν στα πωληθέντα εμπορεύματα βάσει του διενεργηθέντος από τηνελέγχου κλειστής αποθήκης, τα συμπεράσματα του οποίου υιοθέτησε και ο έλεγχος της επιπλέον, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προσκόμισε στον έλεγχο, πολλώ δε μάλλον δεν προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) εκδόσεως της επιχείρησης στην οποία γινόταν, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της, οι ζυγίσεις των επίμαχων εμπορευμάτων. Άλλωστε, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στη με ημερομηνία θεώρησης 24-10-2024 Έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 & του Ν. 4987/2022 της ούτε ο εκδότης έχει δηλώσει συναλλαγές με την εν λόγω επιχείρηση ούτε έχει δηλωθεί ως πελάτης της κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018. Επιπροσθέτως, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα εταιρία επιχειρεί να επιβεβαιώσει τους ισχυρισμούς της περί του ότι η ζύγιση γινόταν σε ένα βενζινάδικο που βρίσκεται στην και μάλιστα πλησίον της έδρας του εκδότη των ένδικων τιμολογίων,, προσκομίζοντας με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή φωτογραφίες που δείχνουν ότι το εν λόγω βενζινάδικο είναι σε λειτουργία μέχρι σήμερα, πλην όμως ο ισχυρισμός της τυγχάνει απορριπτέος ως αναληθής και αβάσιμος, διότι, όπως προκύπτει από το ΟΠΣ ΤΑΧΙΣ/Υποσύστημα Μητρώου, η ατομική επιχείρηση του με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας «Λιανικό Εμπόριο (Πρατήριο) Βενζίνης & Πετρελαίου Κίνησης» διέκοψε τις εργασίες στις 13-9-2018, επομένως, δεν λειτουργεί σήμερα, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα. Σε κάθε δε περίπτωση η έδρα της εν λόγω επιχείρησης βρισκόταν στη και ουδόλως στηνόπου και η έδρα του εκδότη των επίμαχων τιμολογίων,, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα. Τέλος, από τα σώματα των Δελτίων Αποστολής που προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο τηςδεν προκύπτει η μεταφορά των επίμαχων προϊόντων με Δημόσιας Χρήσεως Φορτηγά Αυτοκίνητα, όπως όλως αναληθώς ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, πολλώ δε μάλλον η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει τιμολόγια παροχής υπηρεσιών μεταφοράς από ιδιοκτήτες φορτηγών Δημοσίας Χρήσεως. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί δήθεν μεταφοράς και ζύγισης των προϊόντων των ένδικων τιμολογίων τυγχάνουν απορριπτέοι ως αναληθείς και αναπόδεικτοι.

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 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, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **17/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**

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

Η με αριθμό/18-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	5.250,49€	5.250,49€

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

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.