



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332240
E-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 23-05-2025

Αριθμός απόφασης: 976

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/19-04-2024 Φ.Ε.Κ. Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS: ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης βιομηχανικής εμπορικής εταιρίας με επωνυμία «.....», με

Α.Φ.Μ., με έδρα στην, κατά: 1) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και 2) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ.**

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης βιομηχανικής εμπορικής εταιρίας με επωνυμία «.....», με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους **6.992,02 ΕΥΡΩ** (4.661,35 ΕΥΡΩ Φόρος Εισοδήματος, πλέον 2.330,67 ΕΥΡΩ Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της **εικονικά φορολογικά στοιχεία**, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας **16.073,60 ΕΥΡΩ** με αναλογούνται Φ.Π.Α. **3.857,66 ΕΥΡΩ** εκδόσεως από την επιχείρηση «.....» - **Α.Φ.Μ.**

Με τη με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, προσδιορίστηκε ποσό για καταβολή ύψους **5.786,49 ΕΥΡΩ** (3.857,66 ΕΥΡΩ κύριος φόρος πλέον 1.928,83 ΕΥΡΩ Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της **εικονικά φορολογικά στοιχεία**, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας **16.073,60 ΕΥΡΩ** με αναλογούνται Φ.Π.Α. **3.857,66 ΕΥΡΩ** εκδόσεως από την επιχείρηση «.....» - **Α.Φ.Μ.**

Ιστορικό

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ/..... (αρ. πρωτ. εισ./νου)
έγγραφο της, με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. η με ημερομηνία
θεώρησης Έκθεση Ελέγχου - Πορισματική Αναφορά (αρ. υπόθ.και) σχετικά
με την επιχείρηση «.....» » με Α.Φ.Μ. και την μεταφορική επιχείρηση του
«.....» Α.Φ.Μ. Βάσει της ανωτέρω έκθεσης, η πρώτη επιχείρηση φέρεται να είναι
εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είχαν συναλλαγές
και έλαβαν εικονικά τιμολόγια από την ως άνω αναφερόμενη οντότητα, ήταν και η οντότητα
«.....», με Α.Φ.Μ., με αντικείμενο εργασιών «Παραγωγή Φρέσκου ψωμιού».

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ. αριθ.εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο της
Δ.Ο.Υ., με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα. Με την ολοκλήρωση του ελέγχου
συντάχθηκαν η από/2024 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του
Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4987/04-11-2022, η από/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου
Γραφείου Φορολογίας Εισοδήματος και η από/2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού
Ελέγχου Φ.Π.Α. απόρροια των οποίων ήταν η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως από την επιχείρηση «.....» » με Α.Φ.Μ.
....., που η προσφεύγουσα ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία ήταν
τα ακόλουθα:

.....

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να
ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις για τους ακόλουθους λόγους:

1. Οι συναλλαγές είναι πραγματικές. Η προσφεύγουσα έλαβε τα καύσιμα που αναφέρονται στα
υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία. Ουδέποτε ήρθε στην κατοχή της τιμολόγιο το οποίο περιείχε
στοιχεία εικονικότητας, είτε ως προς τον εκδότη είτε ως προς την συναλλαγή είτε ως προς τον
λήπτη και τούτο διότι το τιμολόγιο εκδιδόταν πάντοτε από την «.....», η οποία ήταν και ο
πραγματικός μεταφορέας του προπανίου. Το τιμολόγιο πάντοτε ανέγραφε την πραγματική
ποσότητα, υπό την έννοια ότι πληρωνόταν μέσω τράπεζας στο ακέραιο για την ποσότητα που
ανέγραφε, πλέον αναλογούντων φόρων και δασμών. Επιπλέον, οι ανάγκες είναι τεράστιες όσον
αφορά την κατανάλωση προπανίου, καθώς στο εργοστάσιο λειτουργούν μηχανήματα υψηλής
κατανάλωσης, όπως φούρνοι κλπ και το προπάνιο είναι το μοναδικό και αποκλειστικό καύσιμο
που χρησιμοποιεί. Όπως προκύπτει, κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα (Σεπτέμβριος –
Νοέμβριος) του έτους 2018, η συνολική αξία του προπανίου ανερχόταν στις 28.500,00 ευρώ

περίπου. Αντιστοίχως, για το έτος 2019 η συνολική αξία ανερχόταν στις 24.000,00 ευρώ περίπου. Η απόκλιση μεταξύ των δύο οφείλεται στην χαμηλότερη τιμή για το έτος 2019, διότι στην πραγματικότητα το 2018 παρέλαβε 30.570 κιλά, το 2019 παρέλαβε 31.050 κιλά. Ουσιαστικά δηλαδή, η ποσότητα που παρέλαβε το έτος 2019 ήταν μεγαλύτερη από αυτήν που παρέλαβε το έτος 2018, πράγμα που σημαίνει ότι αυτές είναι και οι πραγματικές ανάγκες της επιχείρησης σε προπάνιο.

Αναφορικά με τον ανωτέρω ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4987/2022 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 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 τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: *«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων*

των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου».

Επειδή, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «**1.** 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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,».

Επειδή, στο Ν.4308/2014 (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 βάση 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 εκτίμησης 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 επιτηδευματός 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, στο άρθρο 76 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει 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 ελεγχομένου, 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, 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 αδύνατης 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 (παραβαση 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, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, δεν είναι αυθαίρετος αλλά τεκμηριώνεται τόσο στην από/2024 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4987/2022, στην από/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Γραφείου Φορολογίας Εισοδήματος, και στην από/2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ., με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα, όσο και στην από/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της, τα πορίσματα της οποίας υιοθετούνται από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, σύμφωνα από/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της η έχοντας στη διάθεσή της:

- τις σημειώσεις του (οδηγού - υπαλλήλου του) που βρέθηκαν και δεσμεύθηκαν στην καμπίνα του οδηγού τουβυτιοφόρου, στις οποίες καταγράφονται οι πραγματικές παραδόσεις-μεταγγίσεις που πραγματοποίησε τοφορτηγό κατά την περίοδο από-09-2018 έως και-11-2018,

- τους ταχογράφους που βρέθηκαν και δεσμεύθηκαν στην καμπίνα του οδηγού τουβυτιοφόρου,
- τα έγγραφα-στοιχεία που βρέθηκαν και δεσμεύθηκαν στο ανωτέρω βυτιοφόρο (ζυγολόγια, ημερήσια δελτία δρομολογίων, συγκεντρωτικά δελτία),
- τα ζυγολόγια που παρέλαβε η από την, την, τηνκαι πελάτες της,
- τα παραστατικά που παρέλαβε η εκ των υστέρων από τη και τον,
- καθώς και από τους εκ των υστέρων ελέγχους που πραγματοποίησε σε εγκαταστάσεις πελατών της και του, διαπιστώθηκε ότι:

Η εταιρεία εμπορίας υγραερίου και η μεταφορική επιχείρηση, τουλάχιστον για την περίοδο από-09-2018 έως και-11-2018, ημερομηνίες για τις οποίες υπάρχουν διαθέσιμες οι σημειώσεις του οδηγού τουβυτιοφόρου οχήματος, προέβησαν:

- Σε παραλαβές μίγματος υγραερίου, με το αρ. κυκλοφορίαςβυτιοφόρο όχημα, από την, τηνκαι την, για το οποίο είχε καταβληθεί ο μειωμένος Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης (60 ευρώ ανά MT), και συνεπώς προοριζόταν να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο θέρμανσης.
- Στην παράνομη μετάγγιση της μεγαλύτερης ποσότητας, σε άλλα βυτιοφόρα οχήματα ή σε σταθερές δεξαμενές, με σκοπό τη διάθεση της, προς αγνώστων στοιχείων πρατήρια καυσίμων, ως καύσιμο κίνησης κινητήρων (υγραέριο κίνησης), αποκομίζοντας έτσι τεράστιο όφελος από τη διαφορά φορολόγησης (60 ευρώ αντί 430 ευρώ ανά MT).
- Στη μεταφορά-διάθεση του υγραερίου χωρίς την τήρηση του σχετικού Δελτίου Διαδρομής, κατά παράβαση των διατάξεων του Ν. 4177/13 και της Υπουργικής Απόφασης 91354/2017 (ΦΕΚ2983/Β/30-08-2017) «Κωδικοποίηση Κανόνων Διακίνησης και Εμπορίας Προϊόντων και Παροχής Υπηρεσιών» Κανόνες ΔΙ.Ε.Π.Π.Υ.
- Στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων σε πλήθος επιχειρήσεων (βιομηχανιών και βιοτεχνιών), κτηνοτροφών και γεωργών, προκειμένου να καλυφθεί τυπικά η διάθεση του υγραερίου ως καύσιμο θέρμανσης.
- Στην παράδοση, της εναπομείνουσας ποσότητας του υγραερίου, σε βιομηχανίες-βιοτεχνίες, με την έκδοση φορολογικών παραστατικών με αναγραφόμενη την πραγματική ποσότητα παράδοσης, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί, όπως προβλεπόταν, ως καύσιμο θέρμανσης. Σε ορισμένες περιπτώσεις τα φορολογικά στοιχεία ανέγραφαν ανακριβείς ποσότητες, οι οποίες δεν συμφωνούσαν με τις πράγματι παραδοθείσες ποσότητες.

Σημειώνεται ότι για την υπό εξέταση περίοδο, το μόνο μεταφορικό μέσο του, το οποίο διακίνησε υγραέριο που προορίζονταν για καύσιμο θέρμανσης, ήταν το αρ.βυτιοφόρο όχημα.

Όλα τα ανωτέρω επιβεβαίωσαν πλήρως το μηχανισμό δόλου που είχε αποκαλυφθεί κατά την παρακολούθηση των κινήσεων τουβυτιοφόρου, η οποία έλαβε χώρα την-2018, από κλιμάκιο ελεγκτών της

Μεταξύ των ληπτών των εικονικών φορολογικών στοιχείων ήταν η προσφεύγουσα η οποία έλαβε τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία:

.....

Επειδή, από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να αποδεικνύει την διακίνηση και την παραλαβή των ποσοτήτων καυσίμων που αναφέρονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία (όπως ζυγολόγια / χώρος που μεταγγίστηκαν τα καύσιμα, αντίγραφα στοιχείων διακίνησης), ενώ από τον έλεγχο της διαπιστώθηκε ότι το με αρ. βυτίο δε μετέβη στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας και δε μετάγγισε καύσιμα στις εγκαταστάσεις της.

Βάσει όλων των ανωτέρω αποδεικνύεται η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./(ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης βιομηχανικής εμπορικής εταιρίας με επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση: 1) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και 2) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη	338.024,80	354.098,40	354.098,40	160.073,60
Φόρος χρεωστικό ποσό	7.032,31	11.693,66	11.693,66	4.661,35
Προκαταβολή φόρου	93.125,83	93.125,83	93.125,83	0,00
Τέλος επιτηδεύματος	800,00	800,00	800,00	0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022		2.330,67	2.330,67	2.330,67
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	100.958,14	107.950,17	107.950,17	6.992,02

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2018 - 31/12/2018	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	2.050.966,35	2.050.966,35	2.050.966,35	
Αξία φορολογητέων εισροών	1.350,081,41	1.334,007,81	1.334,007,81	16.073,60
Φόρος εκροών	415.107,36	415.107,36	415.107,36	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	420.555,63	416.697,97	416.697,97	3.857,66
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		3.587,66	3.587,66	3.857,66
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Ν.4987/22		1.928,83	1.928,83	1.928,83
Σύνολο φόρων φόρου για καταβολή		5.783,49	5.783,49	5.786,49

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
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.