



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, 20-05-2025

Αριθμός απόφασης: 958

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 ομόρρυθμης εταιρίας με επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., με έδρα

στα επί της οδού, 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 ομόρρυθμης 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, επαγόμαστε 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 **2.160,75 ΕΥΡΩ** (1.964,32 ΕΥΡΩ Φόρος Εισοδήματος, πλέον 196,43 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 **6.773,51 ΕΥΡΩ** με αναλογούντα Φ.Π.Α. **1.625,64 ΕΥΡΩ** από την μονοπρόσωπη εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ.

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., προσδιορίστηκε φόρος για καταβολή **2.438,46 ΕΥΡΩ** (1.625,64 ΕΥΡΩ κύριος φόρος πλέον 812,82 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 **6.773,51 ΕΥΡΩ** με αναλογούντα Φ.Π.Α. **1.625,64 ΕΥΡΩ** από την μονοπρόσωπη εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ.

Ιστορικό

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ. αριθ.διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ., με το οποίο απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. το υπ. αριθ. έγγραφο και την από/2024 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Φ.Δ. & Ε.Λ.Π., τα οποία συντάχθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και αφορούν την επιχείρηση «.....» - Α.Φ.Μ. Σύμφωνα με τα προαναφερόμενα έγγραφα η «.....» - Α.Φ.Μ. διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά τις χρήσεις 2018 και 2019 προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα.

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.), η από/2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013 & Ν.5104/2024, 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 της επιχείρησης «.....» - Α.Φ.Μ., που η προσφεύγουσα ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία ατομικής 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 οικοδομικά υλικά που αναφέρονται στα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία από την εκδότρια εταιρία και τα εξόφλησε. Προς επίρρωση των ανωτέρω αναφέρεται σε μια έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. με ελεγχόμενο έναν άλλο λήπτη φορολογικών στοιχείων από την ίδια εκδότρια εταιρία στην οποία κάποιος δηλώνει ότι εργάστηκε στην εκδότρια εταιρία από .../2017 έως και τις/2018. Επίσης, στην ίδια έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι έγινε αυτοψία στις/2019 στο όπου βρέθηκαν κάποιος μηχανολογικός εξοπλισμός και αδρανή υλικά και στην πόρτα του χώρου υπήρχε πινακίδα με το όνομα της εκδότριας εταιρίας. Επίσης, αναφέρεται σε δύο αποφάσεις της σε αντίστοιχες περιπτώσεις, λήπτες αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων από την ίδια εκδότρια εταιρία, όπου σύμφωνα με τις αποφάσεις αυτές η δέχθηκε ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές στο σύνολο τους.

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 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 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 συνήθειες 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 βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ’ αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ’ αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ’ αρχήν, ν’ αποδείξει είτε ότι ο

εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) **δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου** (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία *«δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»* ΣΤΕ 1404/2015.

Επειδή, 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 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 αρκούστως 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, 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.), στην από/2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013 & Ν.5104/2024, και στην από/2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ., με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα, όσο και στην από/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4987/2022 (Κ..Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ., με ελεγχόμενη την εκδότρια επιχείρηση «.....» - Α.Φ.Μ., τα πορίσματα της οποίας υιοθετούνται από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ.

Σύμφωνα με τις προαναφερόμενες εκθέσεις τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους διότι η εκδότρια εταιρία:

- Δεν είχε διενεργήσει ανάλογες **αγορές** και συνεπώς δεν διέθετε τα εμπορεύματα που φέρεται να πούλησε, ούτε διέθετε τα απαραίτητα υλικά για τις υπηρεσίες που φέρεται να παρείχε.
- Διέθετε εγκατάσταση (λατομείο) στη, το οποίο ουδέποτε δήλωσε στις αρμόδιες φορολογικές αρχές ως εγκατάσταση. Για το συγκεκριμένο λατομείο είναι άγνωστες οι συνθήκες και τα είδη εξόρυξης, ενώ σύμφωνα με το με αρ. πρωτ.(αρ. εισερχ. πρωτ.) απαντητικό έγγραφο του Υπουργείου Μεταφορών & Υποδομών, η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε στην κατοχή της μηχανήματα έργων. Σύμφωνα με την κοινή πείρα και λογική, η διαδικασία εξόρυξης απαιτεί εξειδικευμένα μηχανήματα, καθώς και εργατικό - τεχνικό - επιστημονικό προσωπικό, ενώ η εκδότρια επιχείρηση δεν διέθετε καθόλου μηχανήματα έργου, ενώ απασχόλησε για μόλις 8 μήνες, έναν οδηγό φορτηγού και έναν ηλεκτροσυγκολλητή (κατά τη χρήση 2017). Συνεπώς, η ελεγχόμενη

επιχείρηση δεν διέθετε την απαραίτητη υποδομή για την εκμετάλλευση του λατομείου και είναι άγνωστο εάν συνεργάστηκε με άλλες οντότητες που διέθεταν την απαραίτητη υποδομή για την λειτουργία του λατομείου και με ποιους όρους.

- Δεν διέθετε εργατικό / τεχνικό / επιστημονικό προσωπικό (ηλεκτρολόγους, υδραυλικούς, ελαιοχρωματιστές, τεχνίτες γυψοσανίδων, κλπ) για την πληθώρα των υπηρεσιών που φέρεται να παρείχε.
- Δεν διέθετε την ανάλογη υποδομή (μηχανήματα έργων) και το ανάλογο προσωπικό (εργάτες, μηχανικούς, κλπ) για την εκμετάλλευση του λατομείου που μίσθωνε στην , ούτε είχε δηλώσει τη συγκεκριμένη εγκατάσταση στις αρμόδιες φορολογικές αρχές.
- Συμμετείχε σε κύκλωμα τεσσάρων επιχειρήσεων με κοινά πραγματικά και οργανωτικά χαρακτηριστικά (εγκαταστάσεις, λογιστές, ιδιοκτήτες, στοιχεία επικοινωνίας, κλπ), οι οποίες εξέδιδαν μεγάλης αξίας τιμολόγια μεταξύ τους, προκειμένου να προσδώσουν αληθοφάνεια στην προέλευση των αγορών τους και στη συνέχεια εξέδιδαν μεγάλης αξίας τιμολόγια προς διάφορες επιχειρήσεις, ενώ μία εξ αυτών εισέπραξε μεγάλης αξίας πιστωτικά ποσά Φ.Π.Α.
- Υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, με ανακριβή και ανύπαρκτα δεδομένα, είτε δηλώνοντας υπέρογκα ποσά ανύπαρκτων αγορών και δαπανών (χρήση 2018), είτε δηλώνοντας σημαντικά μικρά ποσά πωλήσεων σε σχέση με τα δηλωθέντα στη ΜΥΦ (χρήση 2019), με προφανή στόχο να αποφύγει την καταβολή των αναλογούντων φόρων εισοδήματος.
- Υπέβαλλε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για την χρήση 2018 με μηδενικά ποσά, ενώ για την χρήση 2019 δεν υπέβαλε καμία περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., παρακρατώντας έτσι τον Φ.Π.Α. που όφειλε να αποδώσει στο δημόσιο.
- Παρέδιδε στους λήπτες των τιμολογίων πλαστά αποδεικτικά κατάθεσης σε τραπεζικούς λογαριασμούς, προκειμένου να προσδώσει αληθοφάνεια στην εξόφληση των συναλλαγών.
- Οι πωλήσεις των προηγούμενων ετών 2010 - 2017 έχουν ήδη χαρακτηριστεί ως εικονικές από την διενέργεια προηγούμενων ελέγχων.
- Εκτός από τον μοναδικό εταίρο και διαχειριστή κ. , διαπιστώθηκε ότι εν τοις πράγμασι συνιδιοκτήτης και συνδιαχειριστής της ελεγχόμενης επιχείρησης είναι και ο κ. με ΑΦΜ, ο οποίος κατονομάστηκε ως υπεύθυνος / ιδιοκτήτης από την συντριπτική πλειοψηφία των συναλλασσόμενων επιχειρήσεων (πελάτες και προμηθευτές), υπογράφει για λογαριασμό της ελεγχόμενης συμβάσεις μίσθωσης για διάφορα ακίνητα (που δεν δηλώνει στις αρμόδιες φορολογικές αρχές), μισθώνει την

προσωπική του οικία στα στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης, ενώ με το με αρ. πληρεξούσιο της συμβολαιογράφου, έλαβε πληρεξουσιότητα να ενεργεί όλες τις πράξεις διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας σε όλες τις σχέσεις και τις συναλλαγές με οποιονδήποτε τρίτο και κάθε Αρχή. Ο κ. χαρακτηρίστηκε εν τοις πράγμασι συνιδιοκτήτης και συνδιαχειριστής της ελεγχόμενης επιχείρησης και για τις προηγούμενες χρήσεις 2010 - 2017, σύμφωνα με την από/2020 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ - ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. για τον ανωτέρω."

Επειδή, πέραν των ανωτέρω, η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο υπεύθυνη δήλωση του αρ.8 του ν.1599/1986 του διαχειριστή κ., στην οποία αναφέρει ότι πρόσωπο επικοινωνίας είναι ο κ., ενώ για την μεταφορά των εμπορευμάτων αναφέρει ότι διενεργήθηκε με οχήματα δικά της και της ελεγχόμενης επιχείρησης. Μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή υποβλήθηκαν τα δελτία αποστολής που είχαν εκδοθεί από την «.....» - **Α.Φ.Μ.**, προς την προσφεύγουσα. Επισημαίνεται, ότι στα δελτία αυτά αποστολής δεν αναφέρεται το μεταφορικό μέσο που διενήργησε τη μεταφορά, ούτε η ώρα παραλαβής, ούτε έχουν σφραγίδα και υπογραφή από τον παραλαβόντα. Συνεπώς, δεν μπορεί να διενεργηθεί κανένας έλεγχος σχετικά με το πώς διακινήθηκε η μεταφορά των αδρανών υλικών, πολλών τόνων κάθε φορά, από την εκδότρια των φορολογικών στοιχείων προς τα μέρη που όριζε η προσφεύγουσα.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αναφέρεται ότι κάποιος δήλωσε ότι εργάστηκε στην «.....» - **Α.Φ.Μ.** το χρονικό διάστημα από/2017 έως/2018, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτό, διότι σύμφωνα με το υπ. αριθ. πρωτ.έγγραφο του προς τη Δ.Ο.Υ. δεν δηλώθηκε κανένας υπάλληλος από την προαναφερόμενη εταιρία στο έτος 2018, έτος που έχουν εκδοθεί τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι διενεργήθηκε αυτοψία από τη Δ.Ο.Υ. από την οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα λειτουργούσε τουλάχιστον μέχρι την ημέρα της αυτοψίας στις/2019, καθώς από την αυτοψία διαπιστώθηκε ότι υπήρχε ένας περιφραγμένος χώρος μέσα στον οποίο υπήρχαν κάποια μηχανήματα έργου και πάνω στην πόρτα υπήρχαν τα στοιχεία της «.....» - **Α.Φ.Μ.** είναι έωλος, καθώς από την αυτοψία διαπιστώθηκε απλώς ένας περιφραγμένος χώρος μέσα στον οποίο δεν υπήρχε καμία δραστηριότητα, χώρος ο οποίος δεν είχε δηλωθεί ποτέ από την «.....» - **Α.Φ.Μ.** στις αρμόδιες φορολογικές αρχές ως εγκατάσταση.

Ο δε ισχυρισμός από την προσφεύγουσα ότι για αντίστοιχες υποθέσεις τρίτων (λήψη φορολογικών στοιχείων έκδοσης από την «.....» - **Α.Φ.Μ.**), η δέχθηκε ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές δεν μπορεί να ανατρέψει το πόρισμα της παρούσας απόφασης ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά για συναλλαγές στο σύνολο τους, καθώς αφενός η κάθε περίπτωση είναι μοναδική και αφετέρου η απόφαση που εκδίδει η κάθε φορά στηρίζεται στα δεδομένα που έχει η υπηρεσία στη διάθεση της.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. / (**ELENXIS:**) ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης 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	20.071,38	26.844,89	26.844,89	6.773,51
Φόρος πιστωτικό ποσό	16.596,93	14.632,61	14.632,61	
Φόρος χρεωστικό ποσό				1.964,32
Τέλος επιτηδεύματος	800,00	800,00	800,00	0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του	15.796,93	15.796,93	15.796,93	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022		196,43	196,43	196,43
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή		2.160,75	2.160,75	2.160,75

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	747.507,21	747.507,21	747.507,21	
Αξία φορολογητέων εισροών	515.421,85	508.648,34	508.648,34	6.773,51
Φόρος εκροών	179.401,73	179.401,73	179.401,73	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	179.538,71	177.913,07	177.913,07	1.625,64
Πιστωτικό υπόλοιπο	136,98	136,98	136,98	
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.625,64	1.625,64	1.625,64
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Ν.4987/22		818,82	818,82	812,82
Σύνολο φόρων φόρου για καταβολή		2.438,46	2.438,46	2.438,46
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	136,98	136,98	136,98	

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.