



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, 14-05-2025

Αριθμός απόφασης: 854

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 την επωνυμία» με **Α.Φ.Μ.**, με έδρα στηεπί 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 του, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του
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 την 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 του, προσδιορίστηκε πόσο για καταβολή ύψους 318,33 ΕΥΡΩ (289,39 Φόρος, πλέον πρόστιμο ύψους 28,94 ΕΥΡΩ). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα αποδέχθηκε, έλαβε και καταχώρησε μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.212,68€ και συνολικής αξίας Φ.Π.Α. 192,76€, συνολικής αξίας 3.405,44€, με το ύψος της εικονικότητας να ανέρχεται σε 997,89€ για την καθαρή αξία και σε 59,87€ για το ΦΠΑ.

Με τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου του, προσδιορίστηκε πόσο για καταβολή ύψους 28,13 ΕΥΡΩ (18,75 Φόρος, πλέον πρόστιμο ύψους 9,38 ΕΥΡΩ). Επιπρόσθετα, δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 41,12 ΕΥΡΩ). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα αποδέχθηκε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.212,68€ και συνολικής αξίας Φ.Π.Α.

192,76€, συνολικής αξίας 3.405,44€, με το ύψος της εικονικότητας να ανέρχεται σε 997,89€ για την καθαρή αξία και σε 59,87€ για το ΦΠΑ.

Ιστορικό

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της, η οποία διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία στο, με το Δελτίο Πληροφοριών με αρ. πρωτ.(αρ. πρωτ. εισερχομένου), σύμφωνα με την οποία, η προσφεύγουσα οντότητα με ΑΦΜ, προέβη στη λήψη μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων - τιμολογίων αγοράς, ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018: λήψη **ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ** φορολογικών στοιχείων και δη **ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ** Αγοράς, συνολικής καθαρής αξίας **3.212,68€** και συνολικής αξίας ΦΠΑ **192,76€**, τα οποία εξέδωσε επί ονόματι της εδώ προσφεύγουσας οντότητας, η επιχείρηση "....." με Α.Φ.Μ.: και αντικείμενο εργασιών: «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΦΑΡΜΑΚΩΝ». Το ύψος της εικονικότητας σύμφωνα με την από/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της ανέρχεται στα 997,89€ στην καθαρή αξία και 59,87€ στο ΦΠΑ.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ. αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα αποδέχθηκε, έλαβε και καταχώρησε μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **3.212,68€** και συνολικής αξίας Φ.Π.Α. **192,76€**, συνολικής αξίας **3.405,44€**, εκδόσεως της επιχείρησης «..... με ΑΦΜ:, με το ύψος της εικονικότητας να ανέρχεται σε 997,89€ για την καθαρή αξία και σε 59,87€ για το ΦΠΑ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Ν.4987/2022 ως άρθρο 85 του ν. 5104/2024, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,9-11,15 παρ.2 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως ίσχυαν κατά τον χρόνο τέλεσης.

Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα εκδόσεως της επιχείρησης «..... με ΑΦΜ:, ήταν τα ακόλουθα:

.....

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκαν η από/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), η από/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και η από/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. Ν.5144/2024 & Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

- Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας - Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές στο σύνολο τους. Δεν αποδεικνύεται η τέλεση παράβασης από μέρους της. – Καλή Πίστη

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 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 των παρ. 1 και 3, του άρθρου 30 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. 3.Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18. Ειδικά, προκειμένου για ευκαιριακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, η οποία απαλλάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο της παράδοσης».

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.4308/2015 (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 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 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 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, 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, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι μερικώς εικονικά τεκμηριώνεται στην από/2024 έκθεση Μερικού Ελέγχου της, που συντάχθηκε για την εκδότρια επιχείρηση «.....» - **Α.Φ.Μ.**, τα πορίσματα της οποίας υιοθετούνται από το Σύμφωνα με την προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν μερικώς εικονικά καθώς διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Από τα δεδομένα του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι σημαντικό μέρος της αξίας των αγορών εμπορευμάτων δεν αποδείχθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν από την επιχείρηση «.....» - **Α.Φ.Μ.**, καθώς η πλειοψηφία των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων αγοράς εμπορευμάτων κρίθηκαν ως εικονικά - μερικώς εικονικά. Η καθαρή αξία των μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε η επιχείρηση «.....» - **Α.Φ.Μ.** ανέρχεται στα 3.751.099,82€ , των εικονικών στα 1.667,84€ και των πραγματικών στα 210.240,02€ όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στον παρακάτω Πίνακα 1 Α και 1 Β.

.....

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η επιχείρηση «.....» - Α.Φ.Μ. κατά την περίοδο 30/01/2018-31/12/2018 διέθετε εμπορεύματα προς πώληση η αξία των οποίων διαμορφώνεται ως εξής:

Αξία εμπορευμάτων έναρξης:	0€
Πλέον αξία αγορών τρέχουσας περιόδου:	4.002.992,48€
Μείον αξία απογραφής λήξης:	38.734,15€
Μείον αξία μη πραγματοποιηθέντων αγορών (μερικώς εικονικών-εικονικών):	3.686.809,92€
Αξία εμπορευμάτων προς διάθεση (πώληση):	277.448,41€

Σημειώνεται ότι: Το ποσό των 3.686.809,92€ προέκυψε από το άθροισμα της καθαρής αξίας των Φ/Σ που έλαβε η επιχείρηση «.....» - **Α.Φ.Μ.** τα οποία χαρακτηρίστηκαν ως μερικώς εικονικά, με το ύψος της εικονικότητας να έχει προσδιοριστεί στο ποσό των 3.685.142,08€ συν την καθαρή αξία των Φ/Σ που έλαβε η ελεγχόμενη τα οποία χαρακτηρίστηκαν ως εικονικά στο ποσό των 1.667,84€.

- Αναφορικά με τα εκδοθέντα Φ/Σ εσόδων της επιχείρησης «.....» - **Α.Φ.Μ.** που αφορούν πώληση εμπορευμάτων, πρόκειται για Φ/Σ (Τιμ.Πώλησης, Τ.Δ.Α.) συνολικού ύψους (Καθ.Αξία) 4.036.027,13€. Από τα ανωτέρω αναλυτικά εκτεθέντα, καθίσταται σαφές ότι η επιχείρηση «.....» - **Α.Φ.Μ.** δεν διέθετε τις ανάλογες αγορές προκειμένου να προβεί στον εν λόγω όγκο πωλήσεων, τόσο σε αξία όσο και ποσότητα, πόσο μάλλον στην κατηγορία εμπορευμάτων στην οποία δραστηριοποιήθηκε η ελεγχόμενη επιχείρηση (φάρμακα) όπου υφίσταται διατίμηση εύρους 2% - 5%.

Δεδομένων των ανωτέρω, ο έλεγχος ανέτρεξε στα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης και συγκεκριμένα στις καρτέλες πελατών και προμηθευτών αυτής καθώς και τα αναφερόμενα σε αυτούς Φορολογικά Στοιχεία, προκειμένου να ξεχωρίσει τις πραγματικές πωλήσεις της από τις εικονικές, με τη μέθοδο της Κλειστής Αποθήκης.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος πραγματοποίησε τα ακόλουθα βήματα:

- Ως αγορές εμπορευμάτων της ελεγχόμενης έλαβε υπόψη:
 - α) την αξία των Φ/Σ που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο της υπηρεσίας στην κύρια προμηθεύτρια της ελεγχόμενης, στο ποσό των **69.957,74€** (Καθαρή αξία ληφθέντων Φ/Σ 3.751.099,82€ μείον Καθαρή αξία μερικώς εικονικών Φ/Σ 3.685.142,08€) και
 - β) τα Φ/Σ που έλαβε από τους υπόλοιπους προμηθευτές της (στην πλειοψηφία τους μεγάλες και γνωστές επιχειρήσεις, με χρόνια παρουσία στον κλάδο). Σημειώνεται φυσικά, ότι **εξαίρεσε από τις αγορές της ελεγχόμενης και δε έλαβε υπόψη** ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση, τα οποία κρίθηκαν **εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους**
- Δημιούργησε έναν πίνακα στον οποίο καταχώρησε αναλυτικά και σε χρονολογική σειρά όλα τα τιμολόγια αγορών εμπορευμάτων της επιχείρησης (ανά Παραστατικό, είδος φαρμακευτικού προϊόντος και τεμάχια). Επιπλέον, **καταχώρησε για κάθε ένα είδος αγορασθέντος φαρμάκου, τα Φ/Σ (Τ.Δ.Α. -Τιμ. Πώλησης) με τα οποία πωλήθηκαν.**
- Δημιούργησε έναν δεύτερο πίνακα στον οποίο έβαλε σε χρονολογική σειρά όλα τα τιμολόγια αγορών και πωλήσεων εμπορευμάτων της επιχείρησης από την έναρξη λειτουργίας της. Σημειώνεται ότι τόσο στις αγορές όσο και στις πωλήσεις της επιχείρησης είτε εκδόθηκαν Τιμολόγια Δελτία Αποστολής, είτε ξεχωριστά Τιμολόγια, τα οποία αναφέρθηκαν σε σχετικά Δελτία Αποστολής με ίδια ημερομηνία διακίνησης αυτών.
- Συνεπώς κατόπιν των ανωτέρω βημάτων, ο έλεγχος είχε τη δυνατότητα και προσδιορίσει για κάθε δεδομένη χρονική στιγμή (ανά ημέρα) το διαθέσιμο απόθεμα εμπορευμάτων προς πώληση της επιχείρησης για κάθε αγορασθέν είδος αυτής.
- Ακολούθως, και δεδομένων των ανωτέρω βημάτων, ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα εκδοθέντα Φ/Σ εσόδων της επιχείρησης (Τ.Δ.Α. – Τιμολόγια Πώλησης), προκειμένου να διαπιστώσει τις **πραγματικές πωλήσεις φαρμάκων ανά δεδομένη χρονική στιγμή**, λαμβάνοντας υπόψη τις ελάχιστες αγορές φαρμάκων που διέθετε προς πώληση. Σε όποια Φ/Σ εσόδων προέκυψαν φαρμακευτικά είδη για τα οποία η επιχείρηση διέθετε αποθέματα προς πώληση (είτε του συνόλου των επίμαχων τεμαχίων είτε μέρους αυτών), τα είδη αυτά και η αντίστοιχη αξία τους καταγράφηκαν στην διπλανή σχετική στήλη του Φ/Σ..

Πραγματοποιώντας όλα τα ανωτέρω βήματα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η επιχείρηση «.....» - Α.Φ.Μ., το φορολογικό έτος 2018, εξέδωσε συνολικά:

- 1) **εικονικά Φ/Σ εσόδων (συμπεριλαμβανομένων των ανωτέρω) συνολικού ύψους 1.035.457,63€ (Καθ.Αξία), για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους όπως αναφέρονται κατωτέρω στον Πίνακα 20, και**
- 2) **μερικώς εικονικά Φ/Σ εσόδων για τα οποία προσδιορίστηκε εικονική αξία συνολικού ύψους 2.771.142,83€ (Καθ.Αξία), λαμβάνοντας υπόψη και αφαιρώντας τα τεμάχια φαρμάκων που συμπεριελήφθησαν σε αυτά από τις πραγματικές αγορές εμπορευμάτων που διενήργησε από τους προμηθευτές του κατωτέρω Πίνακα 21 Β.**

Ειδικότερα, για τις πωλήσεις της επιχείρησης «.....» - **Α.Φ.Μ.** προς την προσφεύγουσα διαπιστώθηκε ότι τα τρία εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία ήταν μερικώς εικονικά ως ακολούθως:

.....

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανενός είδους στοιχείο που να ανατρέπει το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, από το σύνολο των προαναφερθέντων στοιχείων αποδεικνύεται και στοιχειοθετείται πλήρως η διαπίστωση του ελέγχου ότι το σύνολο των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων, που ζήτησε και έλαβε ο προσφεύγων, είναι μερικώς εικονικά.

Επειδή, το ζήτημα της καλής πίστης δεν μπορεί να εξεταστεί αφού οι κρινόμενες συναλλαγές αποδείχθηκαν μερικώς εικονικές, ενώ το ζήτημα αυτό εξετάζεται μόνο για τις περιπτώσεις των ληφθέντων στοιχείων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, κάτι που δεν συντρέχει εν προκειμένω.

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 την 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 του

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 του, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορογητέα κέρδη	104.097,94	105.095,83	105.095,83	997,89

Φόρος πιστωτικό ποσό	5.110,81	4.821,42	4.821,42	
Φόρος χρεωστικό ποσό				289,39
Προκαταβολή φόρου	27.668,21	27.668,21	27.668,21	0,00
Τέλος επιτηδεύματος (άρθ. 31 Ν.3986/11)	800,00	800,00	800,00	0,00
Πρόστιμο φόρου λόγω ανακρίβειας	0,00	28,94	28,94	28,94
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	23.357,40	23.675,73	23.675,73	318,33

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/22.

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

Φορολογική περίοδος 01/01/2018 - 31/12/2018	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	1.100.558,37	1.100.558,37	1.100.558,37	
Αξία φορολογητέων εισροών	935.353,36	934.355,47	934.355,47	997,89
Φόρος εκροών	111.328,83	111.328,83	111.328,83	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	111.369,95	111.310,08	111.310,08	59,87
Πιστωτικό υπόλοιπο	41,12			41,12
Χρεωστικό υπόλοιπο		18,75	18,75	18,75
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Ν.4987/22		9,38	9,38	9,38
Σύνολο φόρων φόρου για καταβολή		28,13	28,13	28,13
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	41,12			41,12

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/22.

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

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.