



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , 21/10/2024

Αριθμός απόφασης: 2266

**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@aaade.gr](mailto:ded.thess@aaade.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),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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από **24-05-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με **ΑΦΜ** ....., κατά της αριθμ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, της αριθμ. .... / .....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, της αριθμ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 και της αριθμ. .... / .....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019, του προϊσταμένου της ΔΟΥ ..... και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ .....

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **24-05-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με **ΑΦΜ** ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό .....προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ....., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 5.371,05€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4987/22 ποσού 2.685,53€, **ήτοι** συνολικό ποσό **8.056,58€**, διότι έλαβε έξι (6) εικονικά Φορολογικά Στοιχεία, με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. ...., καθαρής αξίας 22.688,00 € πλέον Φ.Π.Α. 5.445,12€ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Με την με αριθμό ..... / .....προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ..... , καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 1.763,37€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4987/22 ποσού 881,69€, **ήτοι** συνολικό ποσό **2.645,06€**, διότι έλαβε δύο (2) εικονικά Φορολογικά Στοιχεία, με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. ...., καθαρής αξίας 8.015,30 € πλέον Φ.Π.Α. 1.923,67 € για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Με την με αριθμό .....προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ....., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 5.445,12€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α ν.4987/22 ποσού 2.722,56€, **ήτοι** συνολικό ποσό **8.167,68€**, διότι έλαβε έξι (6) εικονικά Φορολογικά Στοιχεία, με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. ...., καθαρής αξίας 22.688,00 € πλέον Φ.Π.Α. 5.445,12€ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Με την με αριθμό ...../.....προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ....., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 1.923,67€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α ν.4987/22 ποσού 961,84€, **ήτοι συνολικό ποσό 2.885,51€**, διότι έλαβε δύο (2) εικονικά Φορολογικά Στοιχεία, με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. ...., καθαρής αξίας 8.015,30 € πλέον Φ.Π.Α. 1.923,67 € για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί των από .....εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της αριθμ. .... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ..... . Αιτία ελέγχου αποτέλεσε: α) το με αρ. πρωτ. ....έγγραφο της .....με την με ημερομηνία θεώρησης 20/10/2023 έκθεση ελέγχου της ως άνω Υπηρεσίας, σύμφωνα με την οποία, ο προσφεύγων έλαβε το 2018 από τη μονοπρόσωπη ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρία με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. .... που εδρεύει στην Αθήνα, με κύρια δραστηριότητα *ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΚΤΙΡΙΩΝ*, έξι (6) εικονικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 22.688,00 €, πλέον ΦΠΑ 5.445,12 € και β) το υπ' αριθ. πρωτ. ....έγγραφο της ....., με την με ημερομηνία θεώρησης 14/08/2023 έκθεση ελέγχου της ως άνω Υπηρεσίας, από την οποία προέκυψε ότι ο προσφεύγων έλαβε το 2019 από τη μονοπρόσωπη ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρία με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. .... που εδρεύει στην Αθήνα και έχει ως κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες ενοικίασης φορτηγών οχημάτων με χειριστή», δύο (2) εικονικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 8.015,30 €, πλέον ΦΠΑ 1.923,67 €.

Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε η ως άνω εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ..... και διενεργήθηκε έλεγχος εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για την χρονική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2019 και διαπιστώθηκε ότι, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύριο αντικείμενο εργασιών την «*κατασκευή εργαλειομηχανών για εξομάλυνση επιφανειών, για ακόνισμα, τρόχισμα ή άλλες εργασίες τελειώματος σε μέταλλα*», έχει καταχωρήσει στο σκέλος των εξόδων, στις μηνιαίες καταστάσεις στις αγορές εμπορευμάτων τα τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας «.....», με Α.Φ.Μ. ...., που αφορούν αγορές προϊόντων, τα οποία είναι εικονικά φορολογικά στοιχεία όπως προκύπτει από την πορισματική έκθεση της ..... και έχουν περιληφθεί και στις περιοδικές Δηλώσεις ΦΠΑ . Επίσης από την επεξεργασία των καταστάσεων ΜΥΦ της παράγ. 3 του άρθρου 14 του Ν4174/2013, στη Συγκεντρωτική εξόδων- χρεωστικό (εγκεκριμένες εγγραφές) για το έτος 2018, ο προσφεύγων έχει συμπεριλάβει τον ανωτέρω προμηθευτή.

Όσον αφορά τα τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. ...., τα οποία αφορούν αγορές προϊόντων, ο προσφεύγων τα έχει καταχωρήσει στο σκέλος των εξόδων στις μηνιαίες καταστάσεις στις αγορές εμπορευμάτων, τα εν λόγω τιμολόγια είναι εικονικά φορ/κά στοιχεία όπως προκύπτει από την πορισματική έκθεση της ..... και έχουν περιληφθεί στις περιοδικές Δηλώσεις ΦΠΑ. Επίσης από την επεξεργασία των καταστάσεων ΜΥΦ της παράγ. 3 του άρθρου 14 του Ν4174/2013, στη Συγκεντρωτική εξόδων- χρεωστικό (εγκεκριμένες εγγραφές) για το έτος 2019, ο προσφεύγων έχει συμπεριλάβει τον ανωτέρω προμηθευτή.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, κοινοποίησε την 27-03-2024, στον προσφεύγοντα το αρ. ....Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, ο προσφεύγων δε υπέβαλε το υπ' αριθμό .....υπόμνημα, οι απόψεις του οποίου δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1) Του καταλογίστηκε μη νόμιμα, αόριστα και παντελώς αναιτιολόγητα ότι έλαβε εικονικά τιμολόγια.
- 2) Ο ως άνω καταλογισμός περί εικονικών τιμολογίων βασίστηκε στις αόριστες αιτιάσεις τής φορολογικής αρχής.
- 3) Είναι άκυρα και δεν μπορούν να ληφθούν νομίμως υπόψιν για το πρόσωπό του και εναντίον του τα Πληροφορικά Δελτία τής ΥΕΔΔΕ Αττικής.
- 4) Οι συναλλαγές του είναι πραγματικές διότι έλαβε τα εμπορεύματα και τα εξόφλησε με την αξία τους βάσει των τιμολογίων και λοιπών εγγράφων που έχει προσκομίσει.
- 5) Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση σέ βάρος του των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ έχει υποπέσει σέ παραγραφή.

#### **Ως προς τον Ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής**

**Επειδή** στην παρ. 1 του αρ. 36 του Ν. 4987/22 ορίζεται : «*Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.*».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του αρ. 67 του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος): «...3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Εξαιρετικά, τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, μπορούν να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων...»

**Επειδή** στο άρθρο 38 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται : «2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο, β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. [...] 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου».

**Επειδή**, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για το φορολογικό έτος 2018 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, διότι η προθεσμία υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος του οικείου έτους έληγε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013, το νωρίτερο στις 30/6/2019, ενώ η προθεσμία υποβολής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο του τελευταίου τριμήνου του ίδιου έτους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 38 του Ν. 2859/2000, έληγε στις 31/1/2019. Συνεπώς νόμιμα και εντός του χρόνου παραγραφής (ήτοι έως την 31/12/2024) εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

**Επειδή**, ούτε και για το φορολογικό έτος 2019 είχε εκπνεύσει ο χρόνος παραγραφής κατά την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, διότι η προθεσμία υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος του οικείου έτους έληγε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013, το νωρίτερο στις 30/6/2020, ενώ η προθεσμία υποβολής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο του τελευταίου τριμήνου του ίδιου έτους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 38 του Ν. 2859/2000, έληγε στις 31/1/2020. Συνεπώς νόμιμα και εντός του χρόνου παραγραφής (ήτοι έως την 31/12/2025) εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν οι

προσβαλλόμενες πράξεις και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

### **Ως προς τους υπολοίπους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος**

**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

*οποιοσδήποτε 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 Δ.Ο.Υ., 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**, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν.4987/22 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου», ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού 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 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**, 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 ύπαρξης 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 (παραβάση 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 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 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**, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ν.2859/00, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «*Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου*, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.....».

**Επειδή**, σύμφωνα με το με αρ.πρωτ. .... ΕΞ 2024/07-02-2024 Δελτίο Πληροφοριών της .....και την από 20/10/2023 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου που αφορά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. .... κύρια δραστηριότητα κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

**« ΕΚΔΟΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Από τις καταστάσεις εσόδων που η ελεγχόμενη οντότητα υπέβαλε για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019 καθώς και από τις καταστάσεις τρίτων που δήλωσαν ως προμηθευτή την ελεγχόμενη οντότητα προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα εξέδωσε τα κάτωθι στοιχεία προς τις αναφερόμενες λήπτριες οντότητες στα φορ. έτη 2018 και 2019

|    |       |       |   |           |          |           |
|----|-------|-------|---|-----------|----------|-----------|
| 12 | ..... | ..... | 6 | 22.688,00 | 5.445,12 | 28.133,12 |
|----|-------|-------|---|-----------|----------|-----------|

Ο έλεγχος στις 04/06/2021 (σχετική εντολή ελέγχου ..... ) μετέβη στην έδρα της αντισυμβαλλόμενης οντότητας ....., όπου διαπιστώθηκε ότι δεν δραστηριοποιείται η ανωτέρω οντότητα (παύση εργασιών 11/12/2020).

Στην συνέχεια ο έλεγχος μετέβη στην οικία του διαχειριστή της αντισυμβαλλόμενης οντότητας .....Α.Φ.Μ. .... στην οδό ..... για να επιδώσει την με αρ..... πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων για τις χρήσεις 2018,2019 και 2020. Επειδή ο ανωτέρω απουσίαζε έγινε θυροκόλληση της ανωτέρω πρόσκλησης.

Η ανωτέρω οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση, παρότι παρήλθε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ημερών που ορίζεται στην πρόσκληση, και ο έλεγχος καταλόγισε παράβαση στην οντότητα .....Α.Φ.Μ. .... για την μη προσκόμιση των ζητηθέντων με την ανωτέρω πρόσκληση λογιστικών αρχείων και συντάχθηκε σχετική έκθεση ελέγχου προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Επίσης, ....Το ΣΩΜΑ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ (Σ.ΕΠ.Ε.) με το με αρ. πρωτ. ....έγγραφο του, μας γνώρισε ότι η ελεγχόμενη οντότητα εμφανίζεται στο «Π/Σ ΕΡΓΑΝΗ» και απασχολούσε το έτος 2018 εννέα (9) άτομα προσωπικό ενώ δεν απασχολεί προσωπικό το 2019, ως συνημμένος πίνακας.

Από την εκτύπωση των αποδοχών των εργαζόμενων, σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλε η ελεγχόμενη οντότητα προκύπτει ότι οι συνολικές ακαθάριστες αποδοχές των εργαζόμενων το έτος 2018 που περιλαμβάνονται στον πίνακα του .Σ.ΕΠ.Ε. είναι μόλις 2.913,73€.

## ΑΝΟΙΓΜΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Σε συνέχεια του ανοίγματος των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης οντότητας (αρ. πρωτ. .... ο έλεγχος απευθύνθηκε στις αντίστοιχες τράπεζες ζητώντας στοιχεία για τις τραπεζικές συναλλαγές της ελεγχόμενης οντότητας, καθώς και για τους οπισθογράφους και τα πρόσωπα που εισέπραξαν τις επιταγές με τις οποίες φέρεται να εξοφλήθηκαν τα φορ. στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη. Ειδικότερα

Α) με το με αρ. πρωτ. .... έγγραφο μας προς την τράπεζα .... ζητήσαμε επιπλέον στοιχεία . Η τράπεζα ανταποκρίθηκε στο αίτημα μας με το με αρ. πρωτ. .... έγγραφο της. Από τα στοιχεία που μας έστειλε προκύπτουν τα κάτωθι:

## ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ

1) αμέσως μετά τις μεταφορές ποσών ή τις καταθέσεις μετρητών για την εξόφληση των επίμαχων φορ. στοιχείων διαπιστώνουμε ότι γίνονται σχεδόν ισόποσες αναλήψεις μετρητών. Ενδεικτικά:

- στις 04-04-2018 γίνεται μεταφορά ποσού 2.244,40€ και αμέσως μετά γίνεται ανάληψη ποσού 2.200,00€

- στις 04-04-2018 γίνεται μεταφορά ποσού 1.700,00€ και αμέσως μετά γίνεται ανάληψη ποσού 1.767,44€

- στις 08-06-2018 γίνεται κατάθεση ποσού 5.261,90€ και αμέσως μετά γίνεται ανάληψη ποσού 5.020,00€, και οι δύο συναλλαγές γίνονται στο ίδιο κατάστημα .....

- στις 03-07-2018 η ....., κόρη του διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας, καταθέτει για λογαριασμό ληπτριών οντοτήτων ποσά 6.800,00€ και 2.480,00€ και αμέσως μετά γίνεται ανάληψη ποσού 6.800,00€, και οι δύο συναλλαγές γίνονται στο ίδιο κατάστημα .....

- στις 12-06-2018 η ....., κόρη του διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας, καταθέτει για λογαριασμό λήπτριας οντότητας ποσό 4.104,62€ και αμέσως μετά γίνεται ανάληψη ποσού 5.000,00€ από την ..... διαχειρίστρια της ελεγχόμενης οντότητας, όλες οι συναλλαγές γίνονται στο ίδιο κατάστημα .....

- στις 17-06-2018 ....., διαχειριστής της ελεγχόμενης οντότητας καταθέτει ποσά 4.836,00€, 1.984,00€ και 1.720,00€ και αμέσως μετά γίνεται ανάληψη ποσού 9.000,00€ από την ..... επίσης διαχειρίστρια της ελεγχόμενης οντότητας .όλες οι συναλλαγές γίνονται στο ίδιο κατάστημα .....

Η διαδικασία αυτή επαναλαμβάνεται και σε πολλές άλλες περιπτώσεις μεταφοράς ή κατάθεσης μετρητών με άμεση σχεδόν ισόποση ανάληψη τους.

## ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Από την εκτύπωση του profile της ελεγχόμενης οντότητας προκύπτει ότι η ελεγχόμενη δεν έχει πραγματοποιήσει καμία εισαγωγή από τρίτες χώρες για τα ελεγχόμενα οικονομικά έτη.

Ακόμη ως προκύπτει από την εκτύπωση του profile της ελεγχόμενης οντότητας ...ότι δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Από τις καταστάσεις εξόδων (αγορών) και εσόδων (πωλήσεων) προκύπτει ότι στο ελεγχόμενο έτος 2018 σε σύνολο εσόδων 8.384.165,36€ οι αντίστοιχες αγορές-δαπάνες είναι μόλις 852,84€, στο

ελεγχόμενο έτος 2020 σε σύνολο πωλήσεων 645.921,65€ οι αντίστοιχες αγορές-δαπάνες είναι μόλις 1.240,32€ . Από τα ανωτέρω αναφερόμενα προκύπτει ανυπαρξία αγορών σε σχέση με την αξία των εκδοθέντων φορ. στοιχείων.

Το ΣΩΜΑ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ (Σ.ΕΠ.Ε.) με το με αρ. πρωτ. ....έγγραφο του μας γνώρισε ότι η ελεγχόμενη οντότητα εμφανίζεται στο «Π/Σ ΕΡΓΑΝΗ» και απασχολούσε το έτος 2018 εννέα (9) άτομα προσωπικό ενώ δεν απασχολεί προσωπικό το 2019, ως συνημμένος πίνακας.

Από την εκτύπωση των αποδοχών των εργαζόμενων, σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλε η ελεγχόμενη οντότητα προκύπτει ότι οι συνολικές ακαθάριστες αποδοχές των εργαζόμενων το έτος 2018 που περιλαμβάνονται στον πίνακα του .Σ.ΕΠ.Ε. είναι μόλις 2.913,73€ ενώ οι καθαρές αποδοχές ανέρχονται σε 2.447,51€.

**Κατόπιν των ανωτέρω αναφερομένων προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία αξίας που εξέδωσε ως κάτωθι ανά φορολογικό έτος:**

**Φορολογικό έτος 2018 : 1.501 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 8.391.965,36€.**

**Φορολογικό έτος 2019: 89 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 645.921,65€ .....είναι εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής...»**

**Επειδή,** σύμφωνα με το με αρ.πρωτ. .... ΕΞ 2023/01-12-2023 Δελτίο Πληροφοριών της .....και την από 14/08/2023 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου που αφορά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ. .... με κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες ενοικίασης φορτηγών οχημάτων με χειριστή, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

« Από τις καταστάσεις εσόδων που η ελεγχόμενη οντότητα υπέβαλε για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2019 καθώς και από τις καταστάσεις τρίτων που δήλωσαν ως προμηθευτή την ελεγχόμενη οντότητα προκύπτει ότι, η ελεγχόμενη οντότητα εξέδωσε τα κάτωθι στοιχεία προς τις αναφερόμενες λήπτριες οντότητες στο έτος 2019

#### ΕΤΟΣ 2019

| A/A | A.Φ.Μ. | ΕΠΩΝΥΜΙΑ | ΑΡΙΘΜΟΣ<br>ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ | ΚΑΘΑΡΗ<br>ΑΞΙΑ | Φ.Π.Α.   | ΣΥΝ. ΑΞΙΑ |
|-----|--------|----------|----------------------|----------------|----------|-----------|
|     |        |          |                      |                |          |           |
| 2   | .....  | .....    | 2                    | 8.015,         | 1.923,67 | 9.938,97  |

Για τον έλεγχο των συναλλαγών της ελεγχόμενης οντότητας εκδόθηκε η με αριθμό ..... εντολή elenxis για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2019.

#### ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

«Από την εκτύπωση του profile της ελεγχόμενης οντότητας προκύπτει ότι η ελεγχόμενη δεν έχει πραγματοποιήσει καμία εισαγωγή από τρίτες χώρες για το ελεγχόμενο έτος.

Ακόμη προκύπτει ... ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για το ελεγχόμενο έτος.

Από τις καταστάσεις εξόδων (αγορών) και εσόδων (πωλήσεων) προκύπτει ότι, στο ελεγχόμενο έτος 2019 σε σύνολο εσόδων **2.013.055,53€** οι αντίστοιχες αγορές- είναι μόλις **5.600,00€**,

Από τα ανωτέρω αναφερόμενα προκύπτει ανυπαρξία αγορών σε σχέση με την αξία των εκδοθέντων φορ. στοιχείων.

Το ΣΩΜΑ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ (ΣΕΠ.Ε.) με το με αρ. πρωτ. ....έγγραφο του μας γνώρισε ότι η ελεγχόμενη οντότητα εμφανίζεται στο «Π/Σ ΕΡΓΑΝΗ», έχει απογραφεί ως εργοδότης από την 18-07-2019 και προέβη στην πρόσληψη ενός εργαζόμενου από τις 18-7-2019 με ειδικότητα υπάλληλος γραφείου. Επομένως η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαθέτει το απαραίτητο προσωπικό που απαιτείται για τις υπηρεσίες που έχει δηλώσει ότι θα παρέχει, ήτοι ενοικιάσεις φορτηγών αυτοκινήτων με χειριστή, εξόρυξη λιγνίτη, εκσκαφές και μετακινήσεις γαιών και εργασίες.

Επιπλέον ως προκύπτει από την εκτύπωση του profile της ελεγχόμενης οντότητας, δεν έχει στην κατοχή της κανένα μεταφορικό μέσο και πολύ περισσότερο φορτηγό απαραίτητο για την παροχή των υπηρεσιών που έχει δηλώσει ότι θα ασκεί.

Η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα ζητηθέντα με την με αρ. ... πρόσκληση, ως αναλυτικά ανωτέρω αναφέρονται.

Ακόμα ως προκύπτει από την εκτύπωση του profile της ελεγχόμενης οντότητας υποβάλει ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ καθώς δηλώνει ανύπαρκτες εισροές.

**Κατόπιν των ανωτέρω αναφερομένων προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία αξίας που εξέδωσε ..το Φορολογικό έτος 2019, 299 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.013.055,53€, είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των αρ.1, 2, 8 του Ν.4308/14, των αρ. 55<sup>A</sup> και 66 του ν. 4987/2022 και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως ισχύουν.»**

**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, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, συνεπώς δεν απέδειξε τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτές επιχειρήσεις για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια ήταν πραγματικές.

Τα κατατεθέντα από την Εθνική Τράπεζα και την Τράπεζα Πειραιώς, που προσκόμισε ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και αφορούν τις εξοφλήσεις των ως άνω

τιμολογίων εκδόσεως «.....» και «.....», δεν αρκούν για την απόδειξη της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών καθώς, πρόκειται για καταθέσεις μετρητών που γίνονται σε καταστήματα τραπεζών της ... , ενώ ο προσφεύγων έχει έδρα στην ..... δεν καταθέτει ο ίδιος ο προσφεύγων για την εξόφληση των συναλλαγών αλλά ο ..... διαχειριστής της εταιρείας «.....» και ο ..... διαχειριστής της εικονικής εταιρείας «.....» η οποία εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στα έτη 2019 και 2020. Από την από 20/10/2023 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, για την εταιρεία «.....» διαπιστώθηκε ότι ο διαχειριστής της κατέθετε χρήματα για λογαριασμό των ληπτών και αμέσως μετά πραγματοποιούνταν ισόποσες αναλήψεις είτε από τον ίδιο , είτε από την κόρη του, είτε από την προηγούμενη διαχειρίστρια ..... Σε άλλες περιπτώσεις, μετά την κατάθεση ποσών, εκδίδονται τραπεζικές επιταγές οι οποίες εισπράττονται πάλι από τον ..... ή από τον ..... ή από άλλους, οι οποίοι δεν έχουν συναλλακτική δραστηριότητα με την οντότητα. 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 οι Εκθέσεις Ελέγχου της ....., οι απόψεις των οποίων υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη ΔΟΥ ..... , περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται 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 **24-05-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με **ΑΦΜ** .....

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

Η με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ..... .

| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ         | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ    | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|-------------------|------------------|-----------------------------|
| Ποσό καταλογισμού | <b>8.056,58€</b> | <b>8.056,58€</b>            |

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

Η με αριθμό ...../.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ..... .

| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ         | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ    | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|-------------------|------------------|-----------------------------|
| Ποσό καταλογισμού | <b>2.645,06€</b> | <b>2.645,06€</b>            |

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

Η με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ .....

| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ         | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ    | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|-------------------|------------------|-----------------------------|
| Ποσό καταλογισμού | <b>8.167,68€</b> | <b>8.167,68€</b>            |

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

Η με αριθμό ...../.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ .....

| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ         | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ    | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|-------------------|------------------|-----------------------------|
| Ποσό καταλογισμού | <b>2.885,51€</b> | <b>2.885,51€</b>            |

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



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**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**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.