



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 21 / 07 / 2026

Αριθμός απόφασης: 3273

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 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 (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. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **16-07-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου οδός και, Τ.Κ., κατά της με αριθμό/20-04-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την υπ' αριθ./2025 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

8. Την με αριθ./09-06-2026 Πράξη Αναπομπής του Προϊστάμενου της Υπηρεσίας μας.

9. Η από 30-06-2026 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος – ΦΠΑ – Προστίμου ΦΠΑ – ΚΦΑΣ.

10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **16-07-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, 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:

Ιστορικό:

Κατόπιν της με αριθ. /15-02-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αριθ. πρωτ. /2-10-2015 Δελτίου Πληροφοριών της Περιφερειακής Διεύθυνσης ΣΔΟΕ Αττικής και της σχετικής από 22-09-2015 Έκθεσης Ελέγχου - Επεξεργασίας, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα η οποία τηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησης, μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2013 έως 31-12-2013. Το ΣΔΟΕ Αττικής, σύμφωνα με την από 22-09-2015 Έκθεση Ελέγχου - Επεξεργασίας, σε έλεγχο που διενήργησε στην ατομική επιχείρηση της, με ΑΦΜ: διαπίστωσε παραβάσεις περί έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, στις χρήσεις 2011 έως και 2014, και μεταξύ των ληπτών των εν λόγω στοιχείων ήταν και η προσφεύγουσα όπου κατά την χρήση 2013, έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 859,00 €, ΦΠΑ 197,57 € και συνολική αξία 1.056,57 €, που αφορούσαν την προμήθεια χύμα υγραερίου - προπανίου.

Ο έλεγχος κοινοποίησε στη προσφεύγουσα με συστημένες επιστολές, στην δηλωθείσα στο μητρώο της υπηρεσίας διεύθυνση, την σχετική γνωστοποίηση και σχετικές προσκλήσεις, ωστόσο εκείνη δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα τηρηθέντα βιβλία και εκδοθέντα και ληφθέντα στοιχεία κι ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή και ανεπαρκή και προσδιόρισε με αντικειμενικό τρόπο τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της χρήσης 2013, όπου συγκεκριμένα τα ακαθάριστα έσοδά της και οι φορολογητέες εκροές προσδιορίσθηκαν σε 111.859,26 € και τα φορολογητέα κέρδη της σε 26.846,22 € .

Για τις εν λόγω διαπιστώσεις ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του με αριθ. /20-02-2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων, με τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρων, εισφορών και προστίμων, τα οποία κοινοποιήθηκαν με συστημένη επιστολή στην προσφεύγουσα, χωρίς ωστόσο εκείνη να ανταποκριθεί και να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της για τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος προέβη στην οριστικοποίηση των διαπιστωθεισών κατά τα ανωτέρω παραβάσεων και στην έκδοση της:

- με αριθμό /**20-04-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου 6.329,88 €, πλέον πρόσθετοι φόροι ποσού 5.290,50 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 397,63 €, ήτοι συνολικό ποσό **12.018,01 €**.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Το τεκμήριο της κοινοποίησης δεν δύναται να ληφθεί υπόψιν και τούτο διότι, οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις κοινοποιήθηκαν και επιδόθηκαν σε λανθασμένη διεύθυνση.

- Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας. Το βάρος απόδειξης της εικονικότητας του κάθε επιμέρους φορολογικού στοιχείου έκδοσης, φέρει αποκλειστικά η φορολογική αρχή. Η παραδοχή της εικονικότητας εκ μέρους της εκδότριας ενδέχεται να έλαβε χώρα υπό το καθεστώς πίεσης του ελέγχου. Η μεταφορά του υγραερίου γινόταν με το με αριθ. κυκλ. όχημα, το οποίο αναγράφεται στα σχετικά εκδοθέντα τιμολόγια – δελτία αποστολής.

- - Εσφαλμένη και πλημμελής η εφαρμογή του νόμου. Ο φορολογικός έλεγχος ένεκα της μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2013, προχώρησε στον καταλογισμό των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων, με αποτέλεσμα να κριθούν τα βιβλία ανακριβή και να προσδιορισθούν εξωλογιστικώς τα αποτελέσματα. Ωστόσο καθώς δεν είχε λάβει τις σχετικές προσκλήσεις η προσφεύγουσα προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, τα τηρηθέντα βιβλία και ληφθέντα στοιχεία, ζητώντας να ληφθούν υπόψη.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή της κι από την Υπηρεσία μας εκδόθηκε η με αριθ. /14-12-2018 Απόφαση, η οποία την απέρριψε ως απαραδέκτως υποβληθείσα.

Κατά της ως άνω απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας επί της /16-07-2018 ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα άσκησε τη με αριθ. καταχώρησης /2023 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, η οποία έγινε δεκτή με την υπ' αριθ. /2025 απόφαση του 27^{ου} τμήματος του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Με την εν λόγω δικαστική απόφαση ακυρώνεται η άνω απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. και αναπέμπει την υπόθεση προκειμένου να εξετασθεί κατ' ουσίαν η /16-07-2018 ενδικοφανής προσφυγή κατά της με αριθ. /20-04-2018 Οριστικής Πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

Στο πλαίσιο επανεξέτασης της υπόθεσης σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /2025 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, σύμφωνα με το διατακτικό της οποίας το δικαστήριο αναπέμπει την υπόθεση προκειμένου να εξεταστεί κατ' ουσίαν, και λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της προσκόμισε τα βιβλία και τα στοιχεία που της είχαν ζητηθεί από τον έλεγχο, η Υπηρεσία μας εξέδωσε και απέστειλε στην αρμόδια υπηρεσία (3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) την με αριθ. /09-06-2026 Πράξη Αναπομπής του Προϊστάμενου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Η φορολογική αρχή ανταποκρινόμενη απέστειλε την από 30-06-2026 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος – ΦΠΑ – Προστίμου ΦΠΑ – ΚΦΑΣ.

Επειδή, σύμφωνα τις διατάξεις των παρ. 1 του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα τις διατάξεις των παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 «ορίζεται ότι:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. 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 νομικό 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδίδοντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, σύμφωνα τις διατάξεις των παρ. 1 και 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο τον φόρο αυτόν.»

5. [...] Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη 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 νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ.9 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι:

9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό

στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.».

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,
- 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/31.3.2015, με θέμα «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό» ορίζεται ότι:

Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

«Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αρ. 170/02.06.2014 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.:

«....Γ. Από το υπό στοιχ. 1α' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο¹, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη

σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση ν της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία.

Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου, με τις εντεύθεν έννομες συνέπειες κατ' αυτών, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια.

Η ορθότητα των ως άνω ερμηνευτικών παραδοχών επιβεβαιώνεται πλήρως και από την πάγια νομολογία τόσο του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) όσο και του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά τη διερεύνηση του συναφούς ζητήματος περί της δυνατότητας έκπτωσης ή μη του φόρου προστιθέμενης αξίας, τον οποίο κατέβαλε ο, υποκείμενος στο φόρο, καλόπιστος λήπτης επί των εισροών του (ήτοι επί των δαπανών αυτού) και ο οποίος αναγράφεται σε φορολογικό στοιχείο, το οποίο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Συγκεκριμένα, το Δ.Ε.Ε. έχει παγίως δεχθεί ότι «δεν συνάδει προς το σύστημα του δικαιώματος προς έκπτωση, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, η επιβολή κυρώσεως στο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, με τη μορφή της μη αναγνωρίσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον το πρόσωπο αυτό δεν είχε ή δεν μπορούσε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η σχετική πράξη έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή του γεγονότος ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων περιλαμβανόταν μια άλλη πράξη, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, η οποία ενείχε απάτη περί τον ΦΠΑ». Κατά το Δικαστήριο, η θέσπιση ενός τέτοιου συστήματος κυρώσεων θα έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου (βλ. αποφάσεις Δ.Ε.Ε. C- 0018/13, C- 0107/13, C- 285/11, C- 80/11, C-142/11 κλπ.). Συναφή επιχειρηματολογία διατυπώνει και το ημέτερο Συμβούλιο της Επικρατείας (βλ. ΣΤΕ 875/2012, 68-70/2011, ΣΤΕ 1375/2010, ΣΤΕ 881/2002 κ.ά.).»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1097/2016 σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», με την οποία κοινοποιήθηκε η 134/2016 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωση σας την με αριθ. ΓΝΣΚ 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

- α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
- β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
- γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«...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, με την ΣΤΕ 1238/2018 κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο). ...».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 32 του ν.2238/1994:

«1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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 τις διατάξεις του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» των παρ. 1 & 4 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά...»

4. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Ν.2690/1999, ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται και στο ανωτέρω ιστορικό, κατόπιν της με αριθ./15-02-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αριθ. πρωτ./2-10-2015 Δελτίου Πληροφοριών της Περιφερειακής Διεύθυνσης ΣΔΟΕ Αττικής και της σχετικής από 22-09-2015 Έκθεσης Ελέγχου - Επεξεργασίας, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα η οποία τηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησης, μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2013 έως 31-12-2013.

Το ΣΔΟΕ Αττικής, σύμφωνα με την από 22-09-2015 Έκθεση Ελέγχου - Επεξεργασίας, σε έλεγχο που διενήργησε στην ατομική επιχείρηση της, με ΑΦΜ:, διαπίστωσε παραβάσεις περί έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, στις χρήσεις 2011 έως και 2014, και μεταξύ των ληπτών των εν λόγω στοιχείων ήταν και η προσφεύγουσα όπου κατά την χρήση 2013, έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 859,00 €, ΦΠΑ 197,57 € και συνολική αξία 1.056,57 €, που αφορούσαν την προμήθεια χύμα υγραερίου - προπανίου.

Ο έλεγχος κοινοποίησε στη προσφεύγουσα με συστημένες επιστολές, στην δηλωθείσα στο μητρώο της υπηρεσίας διεύθυνση, την σχετική γνωστοποίηση και σχετικές προσκλήσεις, ωστόσο εκείνη δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα τηρηθέντα βιβλία και εκδοθέντα και ληφθέντα στοιχεία κι ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή και ανεπαρκή και προσδιόρισε με αντικειμενικό τρόπο τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της χρήσης 2013, όπου συγκεκριμένα τα ακαθάριστα έσοδά της προσδιορίστηκαν σε 111.859,26 € και τα φορολογητέα κέρδη της σε 26.846,22 €, ως αναφέρεται στην από 20-04-2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 7-10).

Ως προς τον ΦΠΑ, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και του οφειλόμενου φόρου, ως αναφέρεται στην σχετική από 20-04-2018 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ (σελ. 7-10).

Για τις εν λόγω διαπιστώσεις ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του με αριθ./20-02-2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων, με τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρων, εισφορών και προστίμων, τα οποία κοινοποιήθηκαν με συστημένη επιστολή στην προσφεύγουσα, χωρίς ωστόσο εκείνη να ανταποκριθεί και να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της για τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος προέβη στην οριστικοποίηση των διαπιστωθεισών κατά τα ανωτέρω παραβάσεων και στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα κατά βάση ισχυρίζεται τα εξής:

- Το τεκμήριο της κοινοποίησης δεν δύναται να ληφθεί υπόψιν και τούτο διότι, οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις κοινοποιήθηκαν και επιδόθηκαν σε λανθασμένη διεύθυνση.

- Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας. Το βάρος απόδειξης της εικονικότητας του κάθε επιμέρους φορολογικού στοιχείου έκδοσης, φέρει αποκλειστικά η φορολογική αρχή. Η παραδοχή της εικονικότητας εκ μέρους της εκδότριας ενδέχεται να έλαβε χώρα υπό το καθεστώς πίεσης του ελέγχου. Η μεταφορά του υγραερίου γινόταν με το με αριθ. κυκλ. όχημα, το οποίο αναγράφεται στα σχετικά εκδοθέντα τιμολόγια – δελτία αποστολής.

- Εσφαλμένη και πλημμελής η εφαρμογή του νόμου. Ο φορολογικός έλεγχος ένεκα της μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2013, προχώρησε στον καταλογισμό των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων, με αποτέλεσμα να κριθούν τα βιβλία ανακριβή και να προσδιορισθούν εξωλογιστικώς τα αποτελέσματα. Ωστόσο καθώς δεν είχε λάβει τις σχετικές προσκλήσεις η προσφεύγουσα προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, τα τηρηθέντα βιβλία και ληφθέντα στοιχεία, ζητώντας να ληφθούν υπόψη.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή της κι από την υπηρεσία μας εκδόθηκε η με αριθ./14-12-2018 Απόφαση, με την οποία απορρίφθηκε η εν λόγω προσφυγή ως απαραδέκτως υποβληθείσα.

Ωστόσο κατά της ως άνω απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας επί της/16-07-2018 ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα άσκησε τη με αριθ. καταχώρησης/2023 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, η οποία έγινε δεκτή με την υπ' αριθ./2025 απόφαση τουου τμήματος του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Με την εν λόγω δικαστική απόφαση ακυρώνεται η άνω απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. και αναπέμπει την υπόθεση προκειμένου να εξετασθεί κατ' ουσίαν η/16-07-2018 ενδικοφανής προσφυγή κατά της με αριθ./20-04-2018 Οριστικής Πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

Επειδή, στο πλαίσιο επανεξέτασης της υπόθεσης σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2025 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου σύμφωνα με το διατακτικό της οποίας αναπέμπει την υπόθεση προκειμένου να εξεταστεί κατ' ουσίαν, και λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της προσκόμισε τα

βιβλία και τα στοιχεία που της είχαν ζητηθεί από τον έλεγχο, η Υπηρεσία μας εξέδωσε και απέστειλε στην αρμόδια υπηρεσία (3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) την με αριθ./09-06-2026 Πράξη Αναπομπής του Προϊστάμενου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, προκειμένου να διενεργηθούν εκ νέου οι ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων.

Επειδή, η φορολογική αρχή ανταποκρινόμενη με το με αριθ. πρωτ. 3ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤ ΕΞ 2026/06-07-2026, διαβιβαστικό έγγραφό της, απέστειλε την 30-06-2026 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος – ΦΠΑ – Προστίμου ΦΠΑ – ΚΦΑΣ, σύμφωνα με την οποία, εφόσον η προσφεύγουσα προσκόμισε τα σχετικά βιβλία και στοιχεία, ο έλεγχος αναφέρει:

«Μετά την προσκόμιση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και των φορολογικών στοιχείων συνημμένων στην ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή και την επεξεργασία αυτών, προκύπτει ότι τα δεδομένα τους έχουν μεταφερθεί ορθά στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και στο Έντυπο οικονομικών Ε3 και δεν διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ τους. [.....]

Επομένως το ποσό των 859,00 € που αντιστοιχεί στη συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων καταλογίζεται ως λογιστική διαφορά και προστίθεται στα φορολογητέα κέρδη. [.....]

Μετά την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων από την ελεγχόμενη είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών και σύμφωνα με τα ανωτέρω τα φορολογητέα κέρδη διαμορφώνονται ως εξής:

A.4.2 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Χρήση	Κέρδη δήλωσης	Αξία εικονικών Φ.Σ.	Συνολικά κέρδη ελέγχου
2013	1.909,52	859,00	2.768,52

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ Ε3	Ποσά βάσει ελέγχου Δ.Ο.Υ. Παλλήνης	Ποσά βάσει ΔΕΔ
Ακαθάριστα έσοδα	111.859,26	110.357,47
Λογιστικά κέρδη ελέγχου	1.909,52	1.909,52
Αξία εικονικών φορ. στοιχείων (λογιστική διαφορά)	859,00	859,00
Συνολικά λογιστικά κέρδη	2.768,52	2.768,52
Εξωλογιστικά κέρδη	26.846,22	0,00
Τελικά φορολογητέα κέρδη ελέγχου	26.846,22	2.768,52

Επειδή, περαιτέρω ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας σχετικά με την διαπιστωθείσα εικονικότητα των συναλλαγών μεταξύ της προσφεύγουσας και της, με ΑΦΜ:, για την προμήθεια χύμα υγραερίου, σημειώνεται ότι όπως αναφέρει στις απόψεις της η φορολογική αρχή, κατόπιν έρευνάς της στην αρμόδια Διεύθυνση του Υπουργείου Μεταφορών – Υποδομών, το επικαλούμενο με αριθ. κυκλ. όχημα, το οποίο αναγράφεται στα σχετικά εκδοθέντα τιμολόγια – δελτία αποστολής, δεν είχε την δυνατότητα μεταφοράς χύμα υγραερίου καθώς προκύπτει να είναι «ΚΟΙΝΟΥ ΦΟΡΤΟΥ» με χρήση την μεταφορά πυροσβεστήρων – απεντομώσεις, και καθώς η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα άλλο πρόσφορο στοιχείο από το οποίο να τεκμηριώνεται η διακίνηση των αναγραφόμενων σε αυτά καυσίμων, οι ανωτέρω σχετικοί ισχυρισμοί της περί πραγματοποίησης των συναλλαγών απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Κατόπιν των ανωτέρω η υπο κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται εν μέρει δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **16-07-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και την τροποποίηση της με αριθμό/20-04-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ	ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	3.610,48	3.610,48	3.610,48	0,00
	της συζύγου	1.909,52	26.846,22	2.768,52	859,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	378,87	6.706,96	602,21	223,34
Προκαταβολή φόρου		273,06	273,06	273,06	0,00
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ εκπροθέσμου					
Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο ανακρίβεια μη υποβολής			3.164,94	268,01	268,01
Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής			2.125,57		0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά ΕΛΓΑ (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Εισφορά Αλληλεγγύης		139,30	536,93	139,30	0,00
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης					
Ποσά προς επιστροφή βάσει δήλωσης					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	1.439,44	13.457,46	1.932,58	493,14
	για επιστροφή				

(τροποποίηση της με αριθμό/20-04-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014).

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.