



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13-02-2024

Αριθμός Απόφασης: 320

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.g

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), 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.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 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. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά : α) της με αριθμ./14-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017, β) της με αριθμ./14-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του προσφεύγοντα, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./14-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 124.813,92€, πλέον πρόστιμου του αρ. 58 του ΚΦΔ ύψους 62.406,96€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 25.304,09€ ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 212.524,97€.

Με την υπ' αριθμ./14-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά 17,26€ (από 5.045,63€ σε 5.028,37€) και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα χρεωστική διαφορά φόρου ύψους 28.397,94€ πλέον

πρόστιμο του αρ. 58^A του ΚΦΔ ύψους 14.198,97€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 42.596,91€.

Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση με κύριο αντικείμενο εργασιών τις οδικές μεταφορές εμπορευμάτων με φορτηγό αυτοκίνητο με οδηγό ιδιοκτήτη, ενώ δευτερευόντως από το 2008 λειτουργεί ως εμπορικός αντιπρόσωπος που μεσολαβεί στην πώληση, ακατέργαστων αγροτικών πρώτων υλών, ζώντων ζώων, κλωστοϋφαντουργικών πρώτων υλών και ημιτελών προϊόντων . Η έδρα της επιχείρησης βρίσκεται στη επί της οδού Η επιχείρηση τηρεί το απλογραφικό σύστημα του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) για το έτος που ελέγχθηκε.

Με την υπ' αριθμ./2023 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε μερικός έλεγχος εισοδήματος και ΦΠΑ με σκοπό να διαπιστωθεί η ορθότητα εφαρμογής και εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων των διατάξεων περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, και Εισοδήματος για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2017 έως 31/12/2017 από τον προσφεύγοντα .

Αιτία για τον εν λόγω φορολογικό έλεγχο υπήρξε το υπ' αριθμ./20-10-2022 πληροφοριακό δελτίο της, σύμφωνα με το οποίο από τον γενόμενο φορολογικό έλεγχο και την από 11-10-2022 έκθεση ελέγχου της παραπάνω υπηρεσίας διαπιστώθηκε ότι η οντότητα «.....» με ΑΦΜ εξέδωσε 279 εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά τα φορολογικά έτη 2017-2018, καθαρής αξίας 3.243,206,00€, πλέον ΦΠΑ 599.498,96€ και συνολικής αξίας 4.022.704,96€, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Ο προαναφερόμενος εκδότης εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα εξήντα οκτώ (68) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 216.525,27€, πλέον ΦΠΑ 28.147,95€.

Τα αποτελέσματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επιβεβαίωσαν τις πληροφορίες της ΥΕΔΔΕ, καθώς διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων στη χρήση 2017 πράγματι έλαβε εξήντα οκτώ (68) εικονικά τιμολόγια εκδόσεως του «.....» με ΑΦΜ, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους που αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα:

A/A	Ημ/νία	Παρ/κό	Αιτιολογία	ΑΦΜ	Συν. Αξία	Καθ. Αξία	ΦΠΑ
1	26/05/2017	ΤΔΑ 1	.....	127961060	5.845,12	5.172,68	672,44
2	26/05/2017	ΤΔΑ 2	.....	127961060	2.124,03	1.879,68	244,35
3	30/05/2017	ΤΔΑ 3	.....	127961060	6.083,76	5.383,86	699,90
4	30/05/2017	ΤΔΑ 4	.....	127961060	1.581,94	1.399,95	181,99
5	05/06/2017	ΤΔΑ 5	.....	127961060	6.005,27	5.314,40	690,87
6	05/06/2017	ΤΔΑ 6	.....	127961060	2.161,48	1.912,82	248,66

7	05/06/2017	TΔA 7	.....	127961060	5.295,74	4.686,50	609,24
8	05/06/2017	TΔA 8	.....	127961060	3.086,95	2.731,82	355,13
9	18/06/2017	TΔA 10	.....	127961060	1.933,43	1.711,00	222,43
10	18/06/2017	TΔA 9	.....	127961060	4.709,04	4.167,30	541,74
11	21/06/2017	TΔA 14	.....	127961060	4.790,97	4.239,80	551,17
12	21/06/2017	TΔA 16	.....	127961060	493,18	436,45	56,73
13	21/06/2017	TΔA 18	.....	127961060	4.835,21	4.278,95	556,26
14	23/06/2017	TΔA 19	.....	127961060	1.749,91	1.548,60	201,31
15	24/06/2017	TΔA 20	.....	127961060	4.414,11	3.096,30	507,81
16	24/06/2017	TΔA 21	.....	127961060	1.142,03	1.010,65	131,38
17	30/06/2017	TΔA 22	.....	127961060	4.242,07	3.754,05	488,02
18	30/06/2017	TΔA 23	.....	127961060	2.714,99	2.402,65	312,34
19	03/07/2017	TΔA 24	.....	127961060	4.595,99	4.067,25	528,74
20	03/07/2017	TΔA 25	.....	127961060	2.120,21	1.876,30	243,91
21	07/07/2017	TΔA 26	.....	127961060	3.907,82	3.458,25	449,57
22	07/07/2017	TΔA 27	.....	127961060	1.376,34	1.218,00	158,34
23	07/07/2017	TΔA 28	.....	127961060	4.464,91	3.951,25	513,66
24	07/07/2017	TΔA 29	.....	127961060	1.302,60	1.152,75	149,85
25	11/07/2017	TΔA 30	.....	127961060	5.241,61	4.638,60	603,01
26	11/07/2017	TΔA 31	.....	127961060	2.896,41	2.563,20	333,21
27	11/07/2017	TΔA 32	.....	127961060	5.943,34	5.259,60	683,74
28	11/07/2017	TΔA 33	.....	127961060	2.359,44	2.088,00	271,44
29	13/07/2017	TΔA 34	.....	127961060	4.038,90	3.574,25	464,65
30	13/07/2017	TΔA 35	.....	127961060	2.593,67	2.247,50	292,17
31	13/07/2017	TΔA 36	.....	127961060	4.792,61	4.241,25	551,36
32	13/07/2017	TΔA 37	.....	127961060	2.136,60	1.890,80	245,80
33	15/07/2017	TΔA 38	.....	127961060	5.943,34	5.259,60	683,74
34	15/07/2017	TΔA 40	.....	127961060	2.034,00	1.800,00	234,00
35	15/07/2017	TΔA 41	.....	127961060	5.217,21	4.617,00	600,21
36	15/07/2017	TΔA 42	.....	127961060	2.660,47	2.354,40	306,07
37	17/07/2017	TΔA 45	...	127961060	5923,00	5.241,60	681,40
38	17/07/2017	TΔA 46	.....	127961060	2.097,05	1.855,80	241,25
39	17/07/2017	TΔA 47	.....	127961060	5.192,80	4.595,40	597,40
40	17/07/2017	TΔA 48	.....	127961060	2.782,51	2.462,40	320,11
41	19/07/2017	TΔA 53	.....	127961060	4.903,47	4.339,36	564,11
42	19/07/2017	TΔA 54	.....	127961060	1.863,05	1.648,72	214,33
43	19/07/2017	TΔA 55	.....	127961060	4.269,63	3.778,44	491,19
44	19/07/2017	TΔA 56	.....	127961060	2.237,67	1.980,24	257,43
45	21/07/2017	TΔA 57	.....	127961060	4.846,61	4.289,04	557,57

46	21/07/2017	ΤΔΑ 58	.....	127961060	1.590,45	1.407,48	182,97
47	21/07/2017	ΤΔΑ 59	.....	127961060	5.219,24	4.618,80	600,44
48	21/07/2017	ΤΔΑ 60	.....	127961060	2.739,79	2.424,60	315,19
49	24/07/2017	ΤΔΑ 61	.....	127961060	4.833,23	4.277,20	556,03
50	24/07/2017	ΤΔΑ 62	.....	127961060	2.175,79	1.925,48	250,31
51	29/07/2017	ΤΔΑ 64	.....	127961060	4.798,20	4.246,20	552,00
52	29/07/2017	ΤΔΑ 65	....	127961060	2.076,37	1.837,50	238,87
53	09/08/2017	ΤΔΑ 67	.....	127961060	5.142,40	4.550,80	591,60
54	09/08/2017	ΤΔΑ 68	.....	127961060	1.609,62	1.424,45	185,17
55	14/08/2017	ΤΔΑ 72	...	127961060	4.412,02	3.904,45	507,57
56	14/08/2017	ΤΔΑ 73	.....	127961060	3.030,09	2.681,50	348,59
57	17/08/2017	ΤΔΑ 74	....	127961060	5.180,93	4.584,90	596,03
58	17/08/2017	ΤΔΑ 75	.....	127961060	3.102,66	2.745,72	356,94
59	17/08/2017	ΤΔΑ 76	.....	127961060	5.554,51	4.915,50	639,01
60	17/08/2017	ΤΔΑ 77	.....	127961060	2.306,35	2.041,02	265,33
61	21/08/2017	ΤΔΑ 78	.....	127961060	5.673,44	5.020,75	652,69
62	21/08/2017	ΤΔΑ 79	.....	127961060	2.293,44	2.029,60	263,84
63	21/08/2017	ΤΔΑ 80	.....	127961060	5.084,59	4.499,64	584,95
64	21/08/2017	ΤΔΑ 81	.....	127961060	2.847,05	2.519,52	327,53
65	24/08/2017	ΤΔΑ 82	.....	127961060	4.984,76	4.411,30	573,46
66	24/08/2017	ΤΔΑ 83	.....	127961060	2.126,32	1.881,70	244,62
67	30/08/2017	ΤΔΑ 84	.....	127961060	5.109,12	4.521,35	587,77
68	30/08/2017	ΤΔΑ 85	.....	127961060	1.886,36	1.669,35	217,01
ΣΥΝΟΛΟ					244.673,22	216.525,27	28.147,95

Κατά τον διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017 από τη Δ.Ο.Υ., αφαιρέθηκαν οι δαπάνες – αγορές που αφορούσαν τα επίμαχα τιμολόγια, η εξόφληση των οποίων δε διενεργήθηκε με τραπεζικά μέσα πληρωμής κατά παράβαση των αναφερόμενων στο άρθρο 23§1 περ. β' του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ).

Περαιτέρω, στην υπό έλεγχο φορολογική περίοδο (1-1-2017 έως 31-12-2017) και κατόπιν ελέγχου για τις δαπάνες που αναφέρονται στις σελίδες 10-15 της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., που έχουν καταγραφεί στα βιβλία και έχει εκπέσει ο ΦΠΑ, δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής ΦΠΑ, αφού δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2859/2000.

Συγκεκριμένα όπου στη στήλη παρατηρήσεις του πίνακα των σελίδων 10-15 της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ.:

α) όπου γίνεται αναφορά σε «μεταφορικά Αραβόσιτων προς πελάτη», ενώ έχει καταχωρηθεί σαν έσοδο ταυτόχρονα καταχωρείται σαν έξοδο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων (β) παραγράφου 1 του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 και ως αποτέλεσμα αυτού αυξήθηκε ο φόρος εισροών κατά το ανωτέρω ποσό και μειώθηκε το ποσό του φόρου προς καταβολή.

β) όπου γίνεται αναφορά σε «δαπάνη σταθ. Τηλεφώνου οικίας – έδρας» δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ γιατί πρόκειται για δαπάνη σταθερού τηλεφώνου του ιδιοκτήτη της οικίας που μέρος της αποτελεί ταυτόχρονα και δηλωθείσα έδρα (από δωρεάν παραχώρηση) της ελεγχόμενης σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000,

γ) όπου δεν υφίσταται το παραστατικό λόγω μη προσκόμισης δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης (β) της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 και

δ) όπου γίνεται αναφορά σε «καύσιμο για ΕΙΧ (αρ. 30 παρ. 4 ε') δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης της παραγράφου 4 ε' του άρθρου 30 του ν. 2859/2000,

ε) όπου γίνεται αναφορά σε «εικονικό με βάση το αρ. πρωτ. εμπ./20-10-2022 πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ» δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων (β) παραγράφου 1 του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 και ως αποτέλεσμα αυτού, αυξήθηκε ο φόρος εισροών κατά το ανωτέρω ποσό και μειώθηκε το ποσό του φόρου προς καταβολή.

Ύστερα από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν και λαμβάνοντας υπόψη τις εξηγήσεις του προσφεύγοντα που δόθηκαν με το με αρ. πρωτ./28-08-2023 υπόμνημά του, ο έλεγχος συγκέντρωσε τις διαφορές ανά κατηγορία ως εξής:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κατηγορία δαπάνης	Λογιστικές διαφορές 2017
Δαπάνες που δεν αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή (εικονικά στοιχεία), στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση (αρ. 22 περ. β' ν. 4172/2013)	216.525,27
Δαπάνες που δεν αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά (αρ. 22 ν. 4172/2013)	87,49
Δαπάνες προηγούμενων/επόμενων χρήσεων (αρ. 22 ν. 4172/2013)	540,22
Δαπάνες που δεν πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της	288,84

επιχείρησης σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013	
Δαπάνη για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω 500€ (περ. β' αρ. 23 ν. 4172/2013)	69.462,83
Δαπάνες που δεν αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή (τα μεταφορικά για λογ. Τρίτων δεν είναι ταυτόχρονα έξοδο) (αρ. 22 περ. β' ν. 4172/2013).	690,00
Λανθασμένη καταχώριση αξίας παραστατικού στα βιβλία (περ. γ' του αρ. 22 ν. 4172/2013)	60,00
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	287.654,65

Μετά τα παραπάνω και με δεδομένο ότι ο προσφεύγων εξέπεσε το φόρο, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα επίμαχα μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία, η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2017 διαμορφώθηκε στο ΦΠΑ ως εξής:

Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	(€)
1017-1217 Δήλωσης	296.220,11
1017-1217 Ελέγχου Οριστικά	296.148,31
1017-1217 Διαφορά αξίας	71,80
1017-1217 Διαφορά φόρου	17,26
0717-0917 Δήλωσης	414.697,10
0717-0917 Ελέγχου – Οριστικά	253.894,23
0717-0917 Διαφορά αξίας	160.802,87
0717-0917 Διαφορά Φόρου	20.927,79
0417-0617 Δήλωσης	309.441,93
0417-0617 Ελέγχου Οριστικά	253.399,07
0417-0617 Διαφορά αξίας	56.042,86
0417-0617 Διαφορά φόρου	7.295,89
0117-0317 Δήλωσης	309.457,99
0117-0317 Ελέγχου Οριστικά	308.731,90
0117-0317 Διαφορά αξίας	726,09
0117-0317 Διαφορά Φόρου	174,26

Οι διαφορές ΦΠΑ ανά τρίμηνο για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 απεικονίζονται ακολούθως:

ΤΡΙΜΗΝΟ	ΕΙΣΡΟΕΣ	ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ
01/01/2017-31/03/2017	726,09	174,26
01/04/2017-30/06/2017	56.042,86	7.295,89
01/07/2017-30/09/2017	160.802,87	20.927,79
01/10/2017-31/12/2017	71,80	17,26
ΣΥΝΟΛΟ	217.643,62	28.415,20

Συγκεντρωτικά, με βάση τα αριθμητικά δεδομένα του ελέγχου, η φορολογητέα αξία, ο φόρος και η εκκαθάριση αυτού απεικονίζεται ανά ελεγχόμενη περίοδο, στον παρακάτω πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ – ΕΚΡΟΩΝ	0117-1217 ΕΛΕΓΧΟΥ
ΕΚΡΟΕΣ	
Αξία φορολογητέων εκροών – 13%	1.179.609,23
Αξία φορολογητέων εκροών – 24%	178.502,43
Σύνολο Αξίας φορολογητέων εκροών	1.358.111,66
Φόρος εκροών – 13%	153.349,19
Φόρος εκροών – 24%	42.840,59
ΕΙΣΡΟΕΣ	
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	1.112.173,51
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών	
Σύνολο αξίας φορολογητέων εισροών	1.112.173,51
Φόρος αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας	169.541,82
Φόρος ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών	
Σύνολο φόρου εισροών (από 04/2015)	169.541,82
Σύνολο Φόρου Εισροών	169.541,82
ΦΠΑ που καταβλήθηκε με περιοδικές ή έκτακτες δηλώσεις	3.278,39
ΦΠΑ που βεβαιώθηκε με προσωρινή ή μερική πράξη	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	0,00
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών (πλην κωδ. 316,317,318)	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	172.820,21
Αφαιρούμενα ποσά από το γενικό σύνολο του φόρου εισροών	0,00
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	172.820,71
ΑΡΝΗΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	0,00

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ (για καταβολή ή επιστροφή) ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 314-2)	196.189,78
ΑΡΝΗΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 323)	0,00
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 322)	172.820,21
ΔΙΑΦΟΡΑ	28.397,94
ΤΕΛΙΚΟ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	5.028,37
ΠΟΣΟ που εκπίπτει	5.028,37
ΠΟΣΟ που επιστρέφεται	0,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	28.397,94
ΠΟΣΟ που καταβλήθηκε	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	28.397,94

Στη συνέχεια, ο φορολογικός έλεγχος προσδιόρισε τα οικονομικά αποτελέσματα της ελεγχόμενης οντότητας φορολογικής περιόδου 01-01-2017 έως 31/12/2017 σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις των άρθρων 21-28 Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), όπως αυτές ίσχυσαν κατά την εν λόγω περίοδο.

Σύμφωνα με τα δεδομένα των τηρουμένων απλογραφικών βιβλίων, των εκδοθέντων αλλά και των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και τις διαφορές που προσδιόρισε ο έλεγχος προέκυψαν τα εξής:

Προέλευση Εισοδήματος	ΔΗΛΩΣΗΣ 01.01.2017- 31.12.2017	ΕΛΕΓΧΟΥ 01.01.2017- 31.12.2017	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα από Ακίνητη περιουσία	4.104,00	4.104,00	0,00
Τόκοι – Μερίσματα – Δικαιώματα	0,00	0,00	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα (προσαύξηση περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία – παρ. 4	10.301,41	297.956,06	287.654,65

άρθρου 21 ν. 4172/2013)			
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	0,00	0,00	0,00
Υπεραξία μεταβίβαση κεφαλαίου	0,00	0,00	0,00
Ναυτικό εισόδημα	0,00	0,00	0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	14.405,41	302.060,06	287.654,65
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται			
Υπόλοιπο	0,00	0,00	0,00
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών			
Εκπτώσεις εισοδήματος			
Φορολογητέο εισόδημα	14.405,41	302.060,06	287.654,65

Κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 21-29 του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν κατά το φορολογικό έτος 2017, το λογιστικό αποτέλεσμα από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της ελεγχόμενης χρήσης κατά τον έλεγχο ήταν:

Κέρδος χρήσης (λογιστικά)	10.301,41
Πλέον/μείον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	0,00
Πλέον/μείον λογιστικές διαφορές ελέγχου	287.654,65
Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα	0,00
Σύνολο φορολογητέων κερδών χρήσης	297.956,06

Ύστερα από τις παραπάνω αναφερόμενες διαπιστώσεις του ελέγχου για το έτος 2017 και λαμβάνοντας υπόψη ότι προέκυψε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του προσφεύγοντος σε σχέση με τη δήλωση φορολογίας και ΦΠΑ που υπέβαλε, ο έλεγχος συνέταξε σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και εξέδωσε προσωρινό προσδιορισμό του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 28 ΚΦΔ, στο οποίο αναγράφονται αναλυτικά τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, η οφειλή με βάση τα ευρήματα του ελέγχου αυτού, καθώς και όλα τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαμόρφωση της οφειλής.

Το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με αρ./04-08-2023 με συνημμένα τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με ανάρτησή τους στην ηλεκτρονική του θυρίδα στο taxisnet, ο οποίος υπέβαλε εμπροθέσμως τις αντιρρήσεις του, με το αρ. πρωτ./28-08-2023 υπόμνημά του, πλην όμως αυτές έγιναν

μερικώς δεκτές και μόνο αναφορικά με κάποιες από τις λογιστικές διαφορές και όχι με τα εικονικά τιμολόγια, και στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/16-10-2023 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. είναι αόριστη και ανατιολόγητη καθώς τα επίμαχα τιμολόγια αφορούν πραγματικές συναλλαγές, τις οποίες ο έλεγχος δεν είχε την εξειδικευμένη γνώση και πείρα για να τις αξιολογήσει.
2. Εσφαλμένη η μη αναγνώριση δαπανών ύψους 16.100,00€ που αφορούν τη η καταβολή των οποίων πραγματοποιήθηκε με οπισθογραφημένες επιταγές,
3. Πρέπει σε κάθε περίπτωση να ληφθεί υπόψη η καλή πίστη κατά τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, γεγονός που ενισχύεται με την αποπληρωμή των τιμολογίων μέσω επιταγών.

Ως προς τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ μεταξύ άλλων 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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική

δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 66§5 του ΚΦΔ: 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 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, 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 τη 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 64 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 28 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 34 του ΚΦΔ: «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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.»

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 σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά τις προσφεύγουσες χρήσεις:

«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 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 το αρ. 23 του ν. 4172/2013 όπως ίσχυε: *«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:*

α..., β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των

πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής [...)].

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015: «Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [4172/2013](#)) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το [άρθρο 23](#) που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την [παράγραφο 4 του άρθρου 48](#) σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του [άρθρου 23](#) εκπίπτει,

β) με τις διατάξεις του [άρθρου 22Α](#), το οποίο προστέθηκε με την [παράγραφο 8 του άρθρου 22](#) του ν. [4223/2013](#), ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και

γ) με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.»

Επειδή, με το [άρθρο 5 παρ. 7](#) του ν. [4308/2014](#) ορίζεται ότι: «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, κατά πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 1823/1994, 1643/1994, 141/1993, 3727/1990, 1662/1979), δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή, είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση, είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι, όμως, για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό (Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1029/17-02-2006 περί δαπανών που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/2014 : «1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500,00 από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του ν. [4172/2013](#) και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

3[...]

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,

- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.[...]

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.[...]

12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την [παρ. 2 του άρθρου 72](#) του [ν.4172/2013](#), όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.»

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 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, 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, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, 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 στην προκειμένη περίπτωση, οι συναλλαγές που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία έχουν κριθεί ως ανύπαρκτες στο σύνολο τους από έλεγχο που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ στην εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ Ενδεικτικά, στην από 11/10/2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ, αναφέρονται τα εξής αναφορικά με την συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη:

- Δεν είχε το αναγκαίο προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες συναλλαγές που ανήλθαν στα 1.600.000,00€ το 2017 και 2.500.000,00€ το 2018.
- Δεν διέθετε μεταφορικά μέσα
- Το σύνολο όλων των αποδεδειγμένων αγορών αποθεμάτων της παραδίδονταν απευθείας και αυτούσιο στην έδρα της επιχείρησης «.....»
- Καθ' όλη τη διάρκεια της λειτουργίας της δεν είχε στην κατοχή της αποθέματα εμπορευμάτων.

Επιπλέον η από 11/10/2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ για την προσφεύγουσα αναφέρει σχετικά με τα επίμαχα τιμολόγια τα κάτωθι:

- Εντοπίστηκαν πληρωμές ύψους 150.967,71€ από τον προσφεύγοντα, δηλαδή 93.705,51€ λιγότερα από τη συνολική αξία των φορολογικών στοιχείων, γεγονός προφανώς μη σύνηθες με την κοινή επιχειρηματική πρακτική
- Η συνεργασία της επιχείρησης «.....» με την επιχείρηση του προσφεύγοντα περιορίστηκε μόνο στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία. Δεν υπήρχε δηλαδή τακτική, συνεχιζόμενη και περιοδική συνεργασία μεταξύ τους, γεγονός που δεν συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική κατά την οποία οι επιχειρήσεις έχουν μακροχρόνια συνεργασία εξασφαλίζοντας με αυτόν τον τρόπο την ποιότητα των πωλούμενων αγαθών/παρεχόμενων υπηρεσιών και καλύτερους όρους τιμολογιακής και πιστωτικής πολιτικής.
- Με τα χρήματα που έλαβε η επιχείρηση «.....» από τον προσφεύγοντα δεν πλήρωσε κανέναν προμηθευτή, παρά κατέβαλε (κυρίως μέσω τραπεζικών επιταγών) ποσά μόνο σε διάφορους τρίτους που ουδεμία σχέση είχαν με τις εν λόγω επιχειρήσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 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, 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 υπαρκτή επιχείρηση, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παρέλαβε ο ίδιος από τις εγκαταστάσεις της επιχείρησης «.....» με δικά του μεταφορικά μέσα (..... και) τα εμπορεύματα, αφού η κύρια δραστηριότητά του είναι «ΟΔΙΚΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΑΛΛΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΜΕ ΦΟΡΤΗΓΟ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ ΜΕ ΟΔΗΓΟ ΙΔΙΟΚΤΗΤΗ». Ωστόσο, από τις προσκομισθείσες φορτωτικές του προσφεύγοντα διαπιστώνεται ότι σε ημερομηνίες όπως : (5/06/2017, 7/7/2017, 11/7/2017, 13/07/2017, 15/07/2017, 17/07/2017, 19/07/2017, 21/07/2017, 17/08/2017 και

21/08/2017) παρέλαβε εμπορεύματα από την επιχείρηση «.....», που αντιστοιχούν σε 40 τιμολόγια, από το και τα μετέφερε στη ταυτόχρονα και με τα δύο φορτηγά δημοσίας χρήσης που είχε στην κατοχή του, ενώ δεν απασχόλησε άλλον οδηγό με βάση τα βιβλία του. Φυσικά κάτι τέτοιο δεν είναι δυνατό να είχε συμβεί με βάση τα δεδομένα της υπό κρίση υπόθεσης. Επιπρόσθετα, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα δεν αποδεικνύεται με αδιάσειστα στοιχεία παραλαβής και διακίνησης των επίμαχων υλικών, όπως για παράδειγμα αποδείξεις διοδίων, ζυγολόγια, παραγγελίες κ.α.).

Επειδή, η αναφορά στα αγαθά/εμπορεύματα που αγοράστηκαν από την επιχείρηση «.....» με βάση τα 68 τιμολόγια και στη συνακόλουθη μεταπώλησή τους δεν είναι σε καμία περίπτωση ικανή να αποδομήσει το πόρισμα του ελέγχου, δεδομένου ότι ουδέποτε αποκτήθηκε η ποσότητα που αγοράστηκε από τον εκδότη των επίμαχων τιμολογίων, ώστε στη συνέχεια αυτή να μεταπωληθεί από τον προσφεύγοντα σε διάφορους πελάτες του.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της έκθεσης της Δ.Ο.Υ. περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται 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 απορριπτός.

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, εν προκειμένω η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντα ως λήπτης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣΤΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006).

Επειδή, η ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη των εικονικών στοιχείων εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί μη εικονικότητας της συναλλαγής και περί καλοπιστίας της απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, εν προκειμένω ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. απέδειξε ότι η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής και όχι στο πρόσωπο του εκδότη, συνεπώς δεν τίθεται ούτε ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντα ως λήπτη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων.

Επομένως και ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται αναπόδεικτα και πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, στην ΠΟΛ 1055/2016 αναφέρεται ότι: 2. Με την [ΠΟΛ.1216/1.10.2014](#) εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρίας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή –

πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο.

Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, κατ' εντολή της επιχείρησης, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται για την εκπαισιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του ν. [4172/2013](#), παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου υφίστατο και η σχετική υποχρέωση.

Επειδή όπως ορθώς διαλαμβάνεται στην έκθεση ελέγχου, η φορολογική αρχή δεν αποδέχεται τις πληρωμές με οπισθογραφημένες επιταγές ποσού 22.100,00€, διότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα έγγραφο (απόδειξη παραλαβής επιταγών), ώστε να αποδεικνύεται ότι οι συγκεκριμένες επιταγές παραδόθηκαν στην «.....» με ΑΦΜ για εξόφληση των κάτωθι τιμολογίων : α) TIM .../15-09-2017 καθαρής αξίας 1868,35€ πλέον ΦΠΑ 242,88€ και συνολικής αξίας 2.111,23€, β) TIM .../19-09-2017 καθ. Αξίας 4.686,28€, πλέον ΦΠΑ 609,22€ και συνολικής αξίας 5.295,50€ , γ) TIM .../19-09-2017, καθ. αξίας 1.215,02€, πλέον ΦΠΑ 157,95€ και συνολικής αξίας 1.372,97€, δ) TIM .../19-09-2017, καθ. αξίας 4.128,54€, πλέον ΦΠΑ 536,71€ και συνολικής αξίας 4.665,25€, ε) TIM .../19-09-2017, καθ. αξίας 2.433,20€, πλέον ΦΠΑ 316,32€ και συνολικής αξίας 2.749,52€. Κατά, συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ: Με την/14-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017:

Φορ. έτος 2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	124.813,92€	124.813,92€
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	62.406,96€	62.406,96€
Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης	25.304,09€	25.304,09€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	212.524,97€	212.524,97€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

ΦΠΑ: Με την με αριθμ./14-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2017 -31/12/2017

Φορολογική Περίοδος 01/01/2017 – 31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	28.397,94€	28.397,94€
Πρόστιμο αρ. 58 ^A ΚΦΔ	14.198,97€	14.198,97€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	5.028,37€	5.028,37€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	42.596,91€	42.596,91€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.