



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24/04/2024

Αριθμός απόφασης: 1059

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση:** Τακαντζά 8-10

**Ταχ. Κώδικας :** 54639 – Θεσ/νικη

**Τηλέφωνο** : 2313-332246

**Email** : ded.thess@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) 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.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης **29-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με **ΑΦΜ:.....**, με κύρια δραστηριότητα «γενικό εμπόριο», και

δευτερεύουσες δραστηριότητες «Υπηρεσίες καθαρισμού, Χονδρικό εμπόριο απορρυπαντικών, χαρτικών παιχνιδιών κάθε είδους, κλιματιστικών μηχανημάτων, οικιακών επίπλων, επίπλων κουζίνας, ειδών υγιεινής» και έδρα στη ....., επί της οδού ....., Τ.Κ. ...., κατά: **α)** της με αριθμό **..../18-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, **β)** της με αριθμό **..../18-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017 και **γ)** της με αριθμό **.../18-12-2023** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης του 2<sup>ου</sup> Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις από 03/01/2024 έγγραφες απόψεις της Προϊσταμένης του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από **29/12/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... **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 **..../18-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 26.370,88€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 13.185,44€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 4.971,37€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **44.527,69€**.
- Με την υπ' αριθμ. **.../18-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 12.264,97€, πλέον διαφοράς πιστωτικού υπολοίπου χρήσης 2.175,53€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ΚΦΔ ύψους 6.132,49€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **20.572,99€**.
- **Με** την υπ' αριθμ. **.../18-12-2023** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο λόγω μη ανταπόκρισης σε πρόσκληση προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων ύψους **500,00€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από 18/12/2023 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΚΦΔ που συντάχθηκαν από το 2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, στα πλαίσια

φορολογικού ελέγχου για το φορολογικό έτος 2017, δυνάμει της με αρ. .../18-10-2023 σχετικής εντολής ελέγχου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με υπ' αριθμ πρωτ. .../18-09-2023 πληροφοριακό έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (Α' Υποδιεύθυνση Κοζάνης – Τμήμα Α5), (εισερχόμενο έγγραφο 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης αριθμό πρωτ. ..../06-10-2023) με συνημμένη την με ημερομηνία θεώρησης 31/08/2023 Έκθεση Ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων, που αφορά στην επιχείρηση «..... του .....» με ΑΦΜ ....., σύμφωνα με την οποία, στο φορολογικό έτος 2017, η ανωτέρω επιχείρηση υπέπεσε στην παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις. Μεταξύ των ληπτών συμπεριλαμβάνεται και η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Κατά την έναρξη του ελέγχου, με την υπ' αριθμ. ..../25-10-2023 επιστολή κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα η εντολή ελέγχου και η γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το ν.4512/2018, ενώ εστάλη ηλεκτρονικά η υπ'αριθμ. ..../25-10-2023 πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών αρχείων στην οποία ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Ο έλεγχος του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., έκρινε ότι ο προσφεύγων είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα έλαβε, στο φορολογικό έτος 2017, εκατόν πενήντα δύο (152) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 60.169,40€ πλέον Φ.Π.Α. 14.440,50€ από την επιχείρηση «..... του .....» με ΑΦΜ ..... Ακολούθως, προσδιόρισε το εισόδημα και τον Φ.Π.Α. του ελεγχόμενου έτους με την αφαίρεση από τις δαπάνες και τις εισροές του οικείου φορολογικού έτους των ποσών των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. ..../23-11-2023 σημείωμα διαπιστώσεων και τις συνημμένες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., χωρίς ο προσφεύγων να ανταποκριθεί. Κατόπιν αυτού, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

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

1. Απαραίτητο στοιχείο για την επιβολή κυρώσεων σε περίπτωση εικονικότητας είναι η πραγματική διαπίστωση της ανυπαρξίας της συναλλαγής. Έμμεσος τρόπος απόδειξης της εικονικότητας δεν υπάρχει. Δεν διώκεται καλόπιστος λήπτης εικονικού τιμολογίου.
2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες. Ο έλεγχος χρησιμοποιεί παραβατικές ή ύποπτες κατά την κρίση του συναλλαγές για να τεκμηριώσει την εικονικότητα. Δε απέδειξε την εικονικότητα. Δε στοιχειοθετούνται οι παραβάσεις για τον προσφεύγοντα. Η επιχείρησή του έλαβε όλα τα εμπορεύματα που αναφέρονται στα τιμολόγια που έχει λάβει.

3. Σώρευση ενδικοφανών προσφυγών. Νομίμως προσβάλλονται σε ένα δικόγραφο οι ως άνω πράξεις.

**Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :**

**Επειδή,** με το άρθρο 23 του ν.4987/2022, 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,** στο άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4987/2022, ως ισχύει από 02/02/2016, δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «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 άρθρο 64 του ν.4987/2022, 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 ν.4987/2022, 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 εμπειρισματούμενα 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 άρθρο 85 του ν.5104/2024 «Παραπομπές στον ν. [4987/2022](#) (Α' 206) νοούνται, μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος, ως παραπομπές στα αντίστοιχα άρθρα που καταγράφονται στον πίνακα κωδικοποιούμενων διατάξεων, ο οποίος αποτελεί το Παράρτημα Β' του παρόντος».

**Επειδή**, στο άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999 ορίζεται 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 εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 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**, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**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**, στο άρθρο 34 του ν.4987/2022 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** 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 στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου)]. 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**, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣτΕ 2633/2002, ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319).

**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**, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με την 22/08/2023 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων - εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης -Υποδιεύθυνση Α', η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από 18/12/2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση «..... του .....» με ΑΦΜ ....., κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές διότι δεν διέθετε την

απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να παρέχει τα ανάλογα αγαθά που από τα εκδιδόμενα στοιχεία προκύπτει να διέθεσε και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές. Συγκεκριμένα :

**Ως προς την εκδότρια επιχείρηση «..... του .....» με ΑΦΜ ....», με κύριο αντικείμενο δραστηριότητας «χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων»**

Σχετικά με την συναλλακτική της δραστηριότητα και τις επιχειρηματικές της δυνατότητες.

- Η εκδότρια επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε σε πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. για διάθεση λογιστικών αρχείων.
- Υποβλήθηκαν δηλώσεις φόρου εισοδήματος & Φ. Π. Α. για το έτος 2017.
- Η εκδότρια ως έδρα της δήλωνε γραφείο 49,40€ στο χωριό .... του νομού ...., ενώ για το χρονικό διάστημα από 10/11/2016 ως 28/02/2017 διατηρούσε μάντρα 165 τ.μ. επί της οδού . .... στη .....
- Οι αγορές της εκδότριας επιχείρησης στο έτος 2017 ήταν πενιχρές σε σχέση με τις πωλήσεις, ενώ οι αγορές του προηγούμενου έτους, 2016, ήταν εικονικές, όπως αποδείχθηκε σε προγενέστερο έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και επιβλήθηκαν οι αντίστοιχες κυρώσεις.
- Για το φορολογικό έτος 2017 υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ πελατών και προμηθευτών. Σε αντιπαράβολή αυτών με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ, οι οποίες υποβλήθηκαν από τις αντισυμβαλλόμενες οντότητες, παρατηρούνται αποκλίσεις στο πλήθος των φορολογικών στοιχείων και στην αξία τους.
- Σύμφωνα με τα στοιχεία του Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (ΕΦΚΑ), η εκδότρια επιχείρηση κατά τη χρήση 2017 απασχολούσε ένα (1) άτομο για την περίοδο 10/2016-1/2017 και 1 άτομο για την περίοδο 6/2017-7/2017 με κωδικό ειδικότητας: 882400, ο οποίος αντιστοιχεί στην ειδικότητα: «Οδηγοί φορτηγών και βαρέων φορτηγών».
- Από την επισκόπηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του ..... σε αντιπαράβολή με τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου και για περαιτέρω διερεύνηση των επίμαχων συναλλαγών, προέκυψαν στοιχεία τα οποία ενισχύουν την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών. Συγκεκριμένα παρατηρήθηκε ότι τις περισσότερες συναλλαγές εμφανίζεται να τις πραγματοποιεί ο ....., καταθέτοντας ο ίδιος, σε λογαριασμούς τραπεζών στους οποίους είναι δικαιούχος, τα ποσά που αντιστοιχούν στην αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων. Επίσης, στην συντριπτική πλειοψηφία των κατατιθέμενων ποσών, ακολουθεί αμέσως η ανάληψη των ποσών αυτών. Επιπροσθέτως παρατηρήθηκε, ότι κατά την εξόφληση συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων, προηγείται η μεταφορά του ποσού, το οποίο αντιστοιχεί στην αξία του φορολογικού στοιχείου, από την εκδότρια επιχείρηση στο λογαριασμό της λήπτριας επιχείρησης και η ταυτόχρονη πίστωση ίσης αξίας ποσού, στον ίδιο λογαριασμό από τον οποίο χρεώθηκε, από τη λήπτρια επιχείρηση.

- Η εκδότρια επιχείρηση κατά το φορολογικό έτος 2017 δε διαθέτει φορτηγό αυτοκίνητο μεγάλου μικτού βάρους, ικανό να δραστηριοποιηθεί σε χωματοουργικές εργασίες ή στη μεταφορά μεγάλου βάρους ανταλλακτικών αυτοκινήτων, παλαιών σιδηρών κλπ.
- Από το τμήμα Μητρώου μηχανημάτων έργου του Υπουργείου Μεταφορών και Υποδομών προκύπτει ότι η εκδότρια δεν διέθετε μηχανήματα έργου κατά το έτος 2017.
- Πέραν του ανωτέρω, δεν προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση έχει συναλλαχθεί με επιχειρήσεις κατόχους ή εκμισθωτές μηχανημάτων έργου, φορτηγών και γενικότερα εξοπλισμού, ικανών να εκτελέσουν χωματοουργικές εργασίες.
- Η εκδότρια επιχείρηση δεν πραγματοποίησε δαπάνες για την προμήθεια υγρών καυσίμων, απαραίτητων για τη λειτουργία των μεταφορικών μέσων. Επίσης δεν παρουσιάζονται συναλλαγές με επιχειρήσεις για τη συντήρηση και επισκευή μεταφορικών μέσων.
- Από την αλληλογραφία με το τμήμα Μητρώου μηχανημάτων έργου του Υπουργείου Μεταφορών και Υποδομών, προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση δε διέθετε κατά το φορολογικό έτος 2016, αλλά ούτε και μετέπειτα μηχανήματα έργου.

#### **Ως προς την προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση**

- Από τη διασταύρωση των στοιχείων των καταστάσεων ΜΥΦ, προκύπτει ότι ο προσφεύγων δήλωσε ως προμηθευτή του, κατά το φορολογικό έτος 2017, την επιχείρηση .. .....

**Επειδή**, στα πλαίσια ελέγχου του Τμήματος Α5 Κοζάνης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. στον εκδότη, ζητήθηκε με το αριθ. πρωτ: ΚΟΖ ..../24-01-2022 έγγραφο, η ελεγκτική συνδρομή της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης σε ότι αφορά τον προσφεύγοντα, η οποία προέβη στη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ως εξής:

*«Η παραπάνω οντότητα - λήπτης, από τη διασταύρωση των στοιχείων των καταστάσεων ΜΥΦ, προκύπτει ότι δηλώνει ως προμηθευτή της κατά το φορολογικό έτος 2017 την ελεγχόμενη οντότητα και συγκεκριμένα δηλώνεται ότι ζήτησε και έλαβε εκατόν πενήντα δύο (152) φορολογικό στοιχεία καθαρής αξίας 60.142,67€, σύμφωνα με την κατάσταση εξόδων της ελεγχόμενης οντότητας, ενώ σύμφωνα με την συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων αντισυμβαλλομένων, η καθαρή αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι 60.169,40€.*

*Με το αρ/θ. πρωτ: ΚΟΖ ..../24-01-2022 έγγραφό μας ζητήσαμε την ελεγκτική συνδρομή της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.*

*Ανταποκρινόμενη στο παραπάνω αίτημα της Υπηρεσίας μας, η ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαβίβασε στην Υπηρεσία μας το με αριθμό πρωτοκόλλου ..../22-06-2022 Πληροφοριακό Δελτίο, σύμφωνα με το οποίο στο πλαίσιο της με αριθμό ..../2022 (Π.Δ. .../2022) εντολής ελέγχου, εκδόθηκε και επιδόθηκε στη λήπτρια οντότητα η με αριθμό ..../2022 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων.*

*Στις 11/05/2022 προσήλθε στα γραφεία της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, βάσει του αριθ. .../08-02-2019 πληρεξουσίου, ο ..... ο οποίος προσκόμισε τα βιβλία της ελεγχόμενης οντότητας και με την αριθ. ..../11-05-2022 αίτησή του, ζήτησε και έλαβε παράταση ως τις 22/05/2022, προκειμένου η*

λήπτρια οντότητα να ανταποκριθεί στο σύνολο των ζητηθέντων στοιχείων. Η προθεσμία παρήλθε και η λήπτρια οντότητα δεν ανταποκρίθηκε.

Στις 17/07/2022, συντάχθηκαν και θυροκολλήθηκαν στην κατοικία του υπεύθυνου της λήπτρ/ας οντότητας κ. ...., στην οδό ..... στην πόλη της ....., το με αριθμό ..../2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και ο με αριθμό ..../2022 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, περί μη ανταπόκρισης σε πρόσκληση.

#### **ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ**

- Δεν προσκομίστηκαν από τη λήπτρια επιχείρηση τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία πέραν των οικείων της βιβλίων.
- Καταχωρήθηκαν τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία στο τηρούμενα βιβλία της λήπτριας οντότητας, συνολικής καθαρής αξίας 60.169,40€.
- Υποβλήθηκαν για το φορολογικό έτος 2017 καταστάσεις ΜΥΦ συμπεριλαμβανομένων και των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.
- Παρατηρείται, από τις εγγραφές στις προσκομιζόμενες σελίδες του οικείου βιβλίου της λήπτριας οντότητας, η κατάτμηση των συναλλαγών με την έκδοση φορολογικών στοιχείων καθαρής αξ/ας μικρότερης των 500,00€, προκειμένου να αποφευχθούν τα όσα ορίζονται στο άρθρο 23 περίπτωση β' του ν. 4172/2013, σύμφωνα με το οποίο από 01/01/2014 για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500,00€ απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.
- Είναι γεγονός και κανόνας στα καθημερινό συναλλακτικό ήθη, συναλλαγές χιλιάδων ευρώ μεταξύ επ/τηδευματιών να μην πραγματοποιούνται με μετρητό, με την έκδοση των τιμολογίων. Η συνήθης πρακτική είναι η εξόφληση των τιμολογίων να γίνεται μέσω επιταγών και μάλιστα τμηματικό όταν πρόκειται για μεγάλα ποσά. Ακόμη για να διασφαλιστούν οι επιχειρήσεις, σε περιπτώσεις αμφισβήτησης των συναλλαγών μεταξύ τους ακόμη και τιμολόγια με μικρό σχετικό ποσό εξοφλούνται μέσω τραπεζικών λογαριασμών.
- Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα αναγραφόμενα, τόσο αναφορικά με την εκδότρια οντότητα όσο και με την λήπτρια οντότητα, η τελευταία δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών. Λόγω του ότι η φερόμενη ως εκδότρια των παραπάνω φορολογικών στοιχείων, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει οποιαδήποτε πώληση, όπως προέκυψε από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς βαρύνεται η λήπτρια επιχείρηση να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτής και της φερόμενης ως εκδότριας(ΣΤΕ 506/08-022012) ΣΤΕ506/08-02-20120/

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, καθώς και το γεγονός ότι, **κατά το εξεταζόμενο φορολογικό έτος 2017**, η ελεγχόμενη οντότητα δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει οποιαδήποτε πώληση αγαθών, σύμφωνα με τα αποτελέσματα έρευνας που αναλυτικά αναγράφονται στα σχετικό κεφάλαια (ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΠΡΟΕΚΥΨΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΔΙΑΣΤΑΥΡΩΣΕΩΝ ΤΩΝ ΜΥΦ- ΑΓΟΡΕΣ

ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017), ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι εξεταζόμενες συναλλαγές κατά το φορολογικό έτος 2017 δεν πραγματοποιήθηκαν επ' ουδενί από την ελεγχόμενη οντότητα και τα επίμαχα **εκατό πενήντα δύο (152) φορολογικά στοιχεία κρίνονται ως εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους».**

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, καθώς και το γεγονός ότι, **κατά το εξεταζόμενο φορολογικό έτος 2017**, η εκδότρια επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει οποιαδήποτε πώληση αγαθών, όπως επίσης και παροχή υπηρεσιών, ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι εξεταζόμενες συναλλαγές κατά το φορολογικό έτος 2017 δεν πραγματοποιήθηκαν επ' ουδενί από την ελεγχόμενη επιχείρηση και τα επίμαχα **εκατόν πενήντα δύο (152) φορολογικά στοιχεία κρίνονται ως εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν.4987/2022, 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** περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1071/31-3-2015, κοινοποιήθηκε η με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία και έγινε δεκτή από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η 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. Η ανωτέρω γνωμοδότηση εκδόθηκε κατόπιν σχετικού ερωτήματος, βάσει του υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ Β10009210 ΕΞ 2014/17-3-2014 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών /Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης): 1. Αν ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και, εφόσον (α) ο λήπτης ήταν καλόπιστος, δηλαδή δεν είχε γνώση της εικονικότητας ή (β) ο λήπτης δεν ήταν καλόπιστος. 2. Αν είναι επιτρεπτή η έκπτωση δαπάνης, όταν η εικονικότητα εντοπίζεται μόνο στον διαφορετικό χαρακτηρισμό της γενόμενης συναλλαγής στο εκδοθέν τιμολόγιο.

Ειδικότερα κατά τις διατάξεις της ανωτέρω γνωμοδότησης ορίζεται ότι : «Κατά τη διάταξη της [παραγράφου 1 του άρθρου 30](#) του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84), η φορολογική αρχή οφείλει, κατ' αρχήν, να αναγνωρίζει τα δεδομένα, που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης και κρίθηκαν από αυτήν επαρκή και ακριβή, πράγμα που σημαίνει ότι ο κανόνας που καθιερώνεται στο φορολογικό μας δίκαιο είναι ότι οι, γενόμενες νομοτύπως και στα πλαίσια των οικείων διατάξεων, εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία, είναι δεσμευτικές για την

αρμόδια φορολογική αρχή (ΣΤΕ 806/1998, Εγκ. Κ.Β.Σ. 3/1992). Β. Περαιτέρω, έχει κριθεί παγίως ότι τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ([Π.Δ. 186/1992](#)) ή τα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία δύνανται, κατά το [άρθρο 18§2](#) του εν λόγω Κώδικα, να κατοχυρώσουν τη νομιμότητα της εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης, γεγονός που αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τη νόμιμη έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να έχουν εκδοθεί νομοτύπως, δηλαδή αφενός μεν να προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις και αφετέρου να περιέχουν όλα τα υπό του νόμου απαιτούμενα στοιχεία (ΣΤΕ 1512/2013, [ΣΤΕ 753/2012](#), ΣΤΕ 327/2000, ΣΤΕ 4033/1999, ΣΤΕ 806/1998, ΣΤΕ 3990/1998, ΣΤΕ 2329/1997, ΣΤΕ 3509/1994, ΣΤΕ 6004/1996, ΣΤΕ 4786/1996 κλπ).

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 πρόσωπο, 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](#)).....»

**Επειδή** περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1097/2016 κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, 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** η φορολογική αρχή απέδειξε πλήρως ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια είναι εικονικές, καθώς όπως αποδείχθηκε ο εκδότης των τιμολογίων δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις κρινόμενες συναλλαγές. Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη, αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία του προσφεύγοντα δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση του εκδότη των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι, ο όγκος των επίμαχων συναλλαγών και το ύψος της αξίας τους προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, επίσκεψη στην έδρα της επιχείρησης κ.λ.π., είναι αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στον προσφεύγοντα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί καλής πίστης τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Με βάση τα παραπάνω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Επειδή** κανένας ισχυρισμός δεν προβάλλεται σχετικά με την υπ'αριθμ. ..../18-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 18/12/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **29/12/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με **ΑΦΜ:.....**

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

**1)Επί της με αριθμό .../18-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017**

| Κύριος φόρος               | <b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>     | <b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>    |
|----------------------------|--------------------|--------------------|
|                            | 26.370,88 €        | 26.370,88 €        |
| Πρόστιμο αρ.58 Κ.Φ.Δ.      | 13.185,44 €        | 13.185,44 €        |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης | 4.971,37 €         | 4.971,37 €         |
| <b>Συνολικό ποσό</b>       | <b>44.527,69 €</b> | <b>44.527,69 €</b> |

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

**2)Επί της υπ' αριθμ. ..../18-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2017**

|                                  | <b>ΒΑΣΕΙ<br/>ΔΗΛΩΣΗΣ</b> | <b>ΒΑΣΕΙ<br/>ΕΛΕΓΧΟΥ</b> | <b>ΒΑΣΕΙ<br/>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b> | <b>ΔΙΑΦΟΡΑ<br/>ΑΠΟΦΑΣΗΣ<br/>ΔΗΛΩΣΗΣ</b> |
|----------------------------------|--------------------------|--------------------------|---------------------------|-----------------------------------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών         | 422.634,88               | 422.634,88               | 422.634,88                | 0,00                                    |
| Αξία φορολογητέων εισροών        | 297.871,86               | 237.702,46               | 237.702,46                | 60.169,40                               |
| Φόρος εκροών                     | 101.432,37               | 101.432,37               | 101.432,37                | 0,00                                    |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών           | 104.879,12               | 90.438,62                | 90.438,62                 | 14.440,50                               |
| Πιστωτικό υπόλοιπο               | 3.446,75                 | 1.271,22                 | 1.271,22                  | 2.175,53                                |
| Χρεωστικό υπόλοιπο               |                          | 12.264,97                | 12.264,97                 | 12.264,97                               |
| Πρόστιμο αρθρου 58Α              |                          | 6.132,49                 | 6.132,49                  | 6.132,49                                |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b> |                          | <b>20.572,99</b>         | <b>20.572,99</b>          | <b>20.572,99</b>                        |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση       | 3.446,75                 | 3.446,75                 | 3.446,75                  |                                         |

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 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει.

**3)Επί της με αριθμό ...../18-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023.**

| Πρόστιμο | <b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b> | <b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b> |
|----------|----------------|-----------------|
|          | 500,00 €       | 500,00 €        |

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

**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