



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22/01/2024

Αριθμός απόφασης: 138

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &**

**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10,

Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : [ded.thess@aaade.gr](mailto:ded.thess@aaade.gr)

Url : [www.aaade.gr](http://www.aaade.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' 206/4-11-2022) 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) και

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

**2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

3. Την με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016)

Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... (ELENXIS ..... ) ενδικοφανή προσφυγή του επιτηδευματία «.....», με Α.Φ.Μ. ...., ασκούντα ατομική αγροτική εκμετάλλευση με αντικείμενο εργασιών «εκτροφή πουλερικών που διατίθενται ζώντα» και έδρα στα ....., Τ.Κ. ...., κατά των με αριθμό: α) ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 και β) ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση

6. Την από ..... έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... (ELENXIS ..... ) ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ. ...., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ..... προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 7.875,98€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ποσού 3.937,99€, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.073,96€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή, ύψους **12.887,93€**.

Με την με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017, μειώθηκε το υπόλοιπο του οικείου φόρου προς έκπτωση από 10.009,69€ βάσει δήλωσης, σε 3.770,86€ βάσει φορολογικού ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό των 6.238,83€.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από ..... Εκθέσεων Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. .... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου ..... Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, με συνημμένη την από ..... έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Κ.Φ.Δ., που αφορά α) την ατομική οντότητα του «.....», με ΑΦΜ ..... και έδρα στην οδό ....., στο ....., σύμφωνα με την οποία εξέδωσε **191** εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά το φορολογικό έτος 2017, συνολικής καθαρής αξίας **940.560,46€**, πλέον ΦΠΑ **147.442,29€**, ήτοι συνολικής αξίας **1.088.002,75€**. Μεταξύ των οντοτήτων που διενήργησαν συναλλαγές με την ανωτέρω εκδότρια μη νόμιμων στοιχείων, ήταν και ο προσφεύγων «.....», με Α.Φ.Μ. .... και έδρα στην τοποθεσία ....., Τ.Κ. ...., .....

ο οποίος έλαβε δύο (2) εικονικά παραστατικά, καθαρής αξίας 23.400,00€ πλέον ΦΠΑ 5.616,00€, ήτοι συνολικής αξίας 29.016,00€ και β) τον μεταφορέα «.....», με Α.Φ.Μ. ...., ο οποίος εξέδωσε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας (Φορτωτικές) για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά το φορολογικό έτος 2017, συνολικής καθαρής αξίας 560,00€ πλέον ΦΠΑ 134,40€, ήτοι συνολικής αξίας 694,40€, στον προσφεύγοντα «.....», με Α.Φ.Μ. ....

Ακολούθως, από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, υιοθετήθηκε πλήρως το πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, καθώς κρίθηκε ότι, ο προσφεύγων αποδέχθηκε, έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά του αρχεία (απλογραφικά βιβλία) από τις ως άνω ατομικές οντότητες, κατά το φορολογικό έτος 2017, τα προαναφερόμενα εικονικά παραστατικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, κοινοποίησε στις ....., το με αριθμό ..... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. Με το ανωτέρω σημείωμα κλήθηκε ο προσφεύγων να διατυπώσει τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Σε απάντηση του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου ο προσφεύγων, υπέβαλε εμπροθέσμως τις αντιρρήσεις του, που έλαβαν αριθμό πρωτοκόλλου ....., πλην όμως αυτές δεν έγιναν δεκτές.

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

#### **Πρώτος ισχυρισμός**

**Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.**

#### **Δεύτερος ισχυρισμός**

**Άρνηση εικονικότητας των τιμολογίων εκδόσεως του «Artur Mosinyan». Εντελώς εσφαλμένα, αυθαίρετα και πάντως αναπόδεικτα κρίθηκαν ως δήθεν εικονικά τα τιμολόγια του προαναφερόμενου προμηθευτή του.**

#### **Τρίτος ισχυρισμός**

**Άρνηση εικονικότητας των φορτωτικών εκδόσεως του μεταφορέα «Δημητρίου Βουδούρη».**

#### **Τέταρτος ισχυρισμός**

**Μη νόμιμη η απόρριψη των διενεργηθεισών αποσβέσεων των παγίων ως μη παραγωγικών.**

#### **Αναφορικά με το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό**

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. 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. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14. β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής

Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης. 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 εγκύκλιο του 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 άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. 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 εμπειριστاً 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, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «**Εικονικό** είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, Σ.τ.Ε. 3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (Σ.τ.Ε. 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (Σ.τ.Ε. 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 949 και Σ.τ.Ε. 950/2012).

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 2695/1993 και Σ.τ.Ε. 962/2012).

Επειδή η αιτιολογία είναι 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 (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144).

Επειδή, οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου, ο οποίος διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου) στην παρ. 2 ζ' αναφέρεται ότι, στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, με τις αποφάσεις του Σ. τ. Ε. 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι, αναπιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (Σ. τ. Ε. 3764/1990 Δ.Φ.Ν. 45, 1289).

Επειδή, ειδικότερα η έκθεση ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (Σ.τ.Ε. 3108/1996, Σ.τ.Ε. 2054/1995, Σ.τ.Ε. 1148/1994).

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 επ.). 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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του

προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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 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, με τις διατάξεις του άρθρου 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».

Επειδή, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που οι εκδότες είναι πρόσωπα συναλλακτικά ανύπαρκτα, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν, ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τις εκδότριες των τιμολογίων (Σ.τ.Ε. 721/2014, Σ.τ.Ε. 1313/2013). Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τις εκδότριες των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος. »

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. (Σ.τ.Ε. 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Σ.τ.Ε. 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 συναλλακτικά ανύπαρκτο (πρβλ. Σ.τ.Ε. 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. Σ.τ.Ε. 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.»* (Σ.τ.Ε. 1404/2015).

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 (Σ.τ.Ε. 875/2012, Σ.τ.Ε. 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. Σ.τ.Ε. 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 ελλείπει 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. Σ.τ.Ε. 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), Σ.τ.Ε. 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), Σ.τ.Ε. 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), Σ.τ.Ε. 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), Σ.τ.Ε. 1404/2015 (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), Σ.τ.Ε. 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα Σ.τ.Ε. 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. Σ.τ.Ε. 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), **απιολογία είναι**, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της

ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την **αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης** για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (άρθρο. 17 παρ. 3 του Κ.Δ.Διαδ.). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

**Επειδή**, με την περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)...γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η **ατομική επιχείρηση** και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

**Επειδή**, περαιτέρω, στο Ν. 4308/2014 (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**, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: **«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που**

πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§1 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως αυτές ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) , 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) {...} 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. 1113/2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')» αναφέρεται ότι: «Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι

οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) {...} β) **αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή**, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες **δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες**, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης κ.λ.π. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους. Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ). 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω **συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48**. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως

ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

**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 Φ.Π.Α. 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, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην από ..... έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, που αφορά α) την ατομική οντότητα του «.....», με ΑΦΜ ..... και έδρα στην οδό ....., στο ....., σύμφωνα με την οποία εξέδωσε 191 εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά το φορολογικό έτος 2017, συνολικής καθαρής αξίας 940.560,46€ πλέον ΦΠΑ 147.442,29€, ήτοι συνολικής αξίας 1.088.002,75€, εκ των οποίων ο προσφεύγων έλαβε δύο (2) εικονικά παραστατικά, καθαρής αξίας 23.400,00€ πλέον**

ΦΠΑ 5.616,00€, ήτοι συνολικής αξίας 29.016,00€ και β) τον μεταφορέα «.....», με Α.Φ.Μ. ...., ο οποίος εξέδωσε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας (Φορτωτικές) για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά το φορολογικό έτος 2017, συνολικής καθαρής αξίας 560,00€ πλέον ΦΠΑ 134,40€, ήτοι συνολικής αξίας 694,40€, σε πελάτη του «.....», με Α.Φ.Μ. ...., το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως από τη Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας. Ειδικότερα, από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, για τις προαναφερόμενες εκδότριες ατομικές οντότητες εικονικών παραστατικών, διαπιστώθηκαν τα εξής: «..... τα ανωτέρω τιμολόγια κρίθηκαν εικονικά γιατί ο εκδότης τους «.....».

1) Δεν είχε το αναγκαίο προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες συναλλαγές που ανήλθαν στα 1.600.000,00€, το φορολογικό έτος 2017 και 2.500.000,00€ το φορολογικό έτος 2018.

2) δεν διέθετε μεταφορικά μέσα

3) το σύνολο όλων των αποδεδειγμένων αγορών αποθεμάτων της παραδόθηκε απευθείας και αυτούσιο στην έδρα της επιχείρησης «.....».

4) η ελεγχόμενη επιχείρηση καθ' όλη τη διάρκεια λειτουργίας της δεν είχε στην κατοχή της αποθέματα εμπορευμάτων

5) η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν είχε αγορές εμπορευμάτων σχετικές με τα εμπορεύματα που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, ήτοι δεν είχε αγορές φυράματος.

6) Από την επισκόπηση του φορολογικού προφίλ του «.....», με Α.Φ.Μ.: ..... που καταγράφεται ως ο μεταφορέας των επίμαχων συναλλαγών με το με αριθμό κυκλοφορίας «.....» Δ.Χ. όχημα, διαπιστώθηκε ότι:

I) Ως κύρια δραστηριότητα δηλώνει μεταφορές άλλων υγρών ή αερίων με βυτιοφόρο αυτοκίνητο με οδηγό ιδιοκτήτη,

II) Λοιπές δραστηριότητες του αποτελούν α) η μεταφορά άλλων υγρών ή αερίων με βυτιοφόρο αυτοκίνητο με οδηγό ιδιοκτήτη και β) οι υπηρεσίες ενοικίασης άλλου χερσαίου μεταφορικού εξοπλισμού χωρίς οδηγό,

III) Δε δηλώνει δραστηριότητα μεταφοράς στερεών εμπορευμάτων ή αγαθών με φορτηγό αυτοκίνητο

IV) Το Δ.Χ. όχημα που καταγράφεται ως μεταφορικό μέσο των επίμαχων συναλλαγών με αριθμό κυκλοφορίας «.....» έχει δηλωθεί σε καθεστώς εκούσιας ακινησίας από την .....

7) Η συνεργασία της επιχείρησης «.....» με την επιχείρηση «.....» 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

8) Τέλος, αν και διαπιστώθηκαν πληρωμές του «.....» αθροιστικά ισόποσες του ύψους των συναλλαγών, εντούτοις δεδομένου ότι διαπιστώθηκαν ταυτόχρονα ισόποσες αναλήψεις μετρητών από τον ελεγχόμενο σε συνδυασμό με τις ανωτέρω διαπιστώσεις, συνάγεται το ασφαλές συμπέρασμα ότι πραγματοποιήθηκαν προκειμένου να προσδώσουν αληθοφάνεια στις επίμαχες συναλλαγές».

Επειδή, από τον περαιτέρω έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας διαπιστώθηκε ότι, κατά το φορολογικό έτος 2017 ο προσφεύγων, ζήτησε, έλαβε, αποδέχθηκε και καταχώρησε στα λογιστικά αρχεία του (απλογραφικά βιβλία): α) δύο (2) εικονικά παραστατικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 23.400,00€ πλέον ΦΠΑ 5.616,00€, ήτοι συνολικής αξίας 29.016,00€, εκδόσεως «.....», με ΑΦΜ ..... και β) δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας (Φορτωτικές) για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως του μεταφορέα «.....», με Α.Φ.Μ.: ....., συνολικής καθαρής αξίας 560,00€ πλέον ΦΠΑ 134,40€, ήτοι συνολικής αξίας 694,40€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,9 και 15 παρ. 2 του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.) και 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., ως ακολούθως:

| A/A | ΗΜΕΡ/ΝΙΑ  | ΣΤΟΙΧΕΙΟ | ΕΠΩΝΥΜΙΑ | Α.Φ.Μ.        | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ      | Φ.Π.Α.          |
|-----|-----------|----------|----------|---------------|------------------|-----------------|
| 1   | 6/2/2017  | .....    | .....    | .....         | 12.246,00        | 2.939,04        |
| 2   | 6/2/2017  | .....    | .....    | .....         | 280,00           | 67,20           |
| 3   | 24/4/2017 | .....    | .....    | .....         | 11.154,00        | 2.676,96        |
| 4   | 24/4/2017 | .....    | .....    | .....         | 280,00           | 67,20           |
|     |           |          |          | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> | <b>23.960,00</b> | <b>5.750,40</b> |

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. 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, ο προσφεύγων «.....», δεν απέδειξε, με οποιοδήποτε τρόπο, ούτε και τεκμηρίωσε την πραγματοποίηση των συναλλαγών του, με την προμηθεύτρια ατομική επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ ..... και τον μεταφορέα «.....», με Α.Φ.Μ.: ....., προκειμένου να αποδομήσει το πόρισμα του ελέγχου περί λήψης ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων αξίας (Τιμολόγια Πώλησης και Φορτωτικές) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά περίπτωση. Περαιτέρω, δε δύναται να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη εικονικών στοιχείων (καθώς εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ. 1071/2015 και ΠΟΛ. 1097/2016).

Επειδή, ορθά δεν αναγνωρίστηκαν από τη φορολογική αρχή για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστέθηκε ως λογιστική διαφορά η αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της ισχύουσας νομοθεσίας και της νομολογίας και για τις οποίες γίνεται πλήρης, αναλυτική, ειδική, εμπεριστατωμένη και επαρκής αιτιολόγηση στην έκθεση ελέγχου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η από ..... έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, οι απόψεις της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, αλλά και οι από ..... Εκθέσεις, Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ελεγκτικής αρχής, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει αναπόδεικτος και απορριπτός.

### ***Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό.***

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4987/2022), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. 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 παρ. 1.....».

**Επειδή**, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 17 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «**1.** Πρόσωπα που είναι ή έχουν διατελέσει υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης και εν γένει του Υπουργείου Οικονομικών ή συνδέονται ή συνδέονταν με οποιαδήποτε σχέση εργασίας ή έργου με αυτά, καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο, στο οποίο έχουν ή είχαν ανατεθεί αρμοδιότητες ή καθήκοντα της Φορολογικής Διοίκησης οφείλουν να τηρούν ως απόρρητα όλα τα στοιχεία και πληροφορίες φορολογουμένων, τα οποία περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, και δύνανται να τα αποκαλύπτουν μόνο στα ακόλουθα πρόσωπα: ...{..} θ) σε τρίτους, κατόπιν αιτιολογημένης εισαγγελικής παραγγελίας, ότι δεν συντρέχει περίπτωση φορολογικού απορρήτου, ι) σε φορολογούμενους που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, κατόπιν αιτήσεώς τους, και μόνο καθ' ο μέρος αυτό είναι απολύτως αναγκαίο, προκειμένου να διακριβωθεί η φορολογική ή η επαγγελματική υπόσταση άλλου φορολογούμενου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. ...»

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση: α) η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και συγκεκριμένα κοινοποίησε στις 25-07-2023 το με αριθμό 542/23.05.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)

καθώς και τις Πράξεις Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού των φόρων και προστίμων, επί των οποίων ο προσφεύγων υπέβαλε με το υπ' αριθ. πρωτ. .... υπόμνημά του τις απόψεις του, οι οποίες δεν μετέβαλαν την κρίση του ελέγχου. Στη συνέχεια, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου και β) η γνωστοποίηση του υπ' αριθ. .... Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, με συνημμένη την από ..... έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Κ.Φ.Δ., που αφορά τις ατομικές οντότητες, του «.....», με ΑΦΜ ..... και έδρα στην οδό ....., στο ..... και του «.....», με Α.Φ.Μ.: ....., δεν δύναται να πραγματοποιηθεί καθόσον αντίκειται στο απόρρητο των στοιχείων και πληροφοριών λοιπών φορολογουμένων και δεν στερεί το δικαίωμα αντίκρουσης και ακρόασης στον προσφεύγοντα, καθόσον όλοι οι λόγοι που αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσαν οι ως άνω ατομικές επιχειρήσεις παρατίθενται αυτολεξεί στις από ..... Εκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου, Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και Φ.Π.Α. (Ν 2859/2000), της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν γίνεται δεκτός ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

#### **Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό**

Επειδή, με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της....».

Επειδή , περαιτέρω, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε.. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)....{..} ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες .....».

Επειδή περαιτέρω, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «Άρθρο 22. «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες». 1.{..} 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής

αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (Σ.τ.Ε. 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (Σ.τ.Ε. 2963/2013, Σ.τ.Ε. 1729/2013, Σ.τ.Ε. 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα. ...».

**Επειδή, ως γενικά έξοδα διαχείρισεως νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες, εν όψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και την αύξηση του εισοδήματος της, μη επιτρεπομένου στη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια του ελέγχου της σκοπιμότητας ή του προσήκοντος μέτρου των δαπανών αυτών, τα οποία, ως εκ τούτου, οφείλουν να ερευνούν κατ' ουσία εάν σε κάθε περίπτωση προκύπτει η αιτία και, περαιτέρω, η παραγωγικότητα των δαπανών, καθώς και εάν η καταβολή των αντίστοιχων ποσών αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά έγγραφα. Εξάλλου στην έννοια των γενικών εξόδων διαχείρισεως εμπίπτουν, κατά την ως άνω διάταξη, όχι μόνο οι δαπάνες που καταβάλλονται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρεώσεως αλλά και οι καταβαλλόμενες οικειοθελώς, εφόσον είναι κατά τα ανωτέρω παραγωγικές (ΣτΕ 1602/2011).**

**Επειδή, η έννοια της παραγωγικότητας μιας δαπάνης που υπήρχε στον προηγούμενο Κ.Φ.Ε.(Ν.2238/1994), αντικαταστάθηκε από την έννοια του συμφέροντος της επιχείρησης, η οποία είναι γενικότερη και στην οποία εμπεριέχεται η έννοια της παραγωγικότητας και επομένως οι αποφάσεις του Σ.τ.Ε., οι οποίες αφορούν στην παραγωγικότητα ή μη μιας δαπάνης, θεωρείται ότι ισχύουν, ως προς την ουσία τους και δύνανται να χρησιμοποιηθούν ως εργαλείο για την ερμηνεία της έννοιας του συμφέροντος της επιχείρησης και συνεπώς της δαπάνης ως εκπεστέας.**

**Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από ..... έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας και το φάκελο της υπόθεσης, για το φορολογικό έτος 2017, προκύπτει ότι, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του οικείου έτους δαπάνες (σελίδα 16 έκθεσης ελέγχου), για αποσβέσεις ενσώματων στοιχείων, ως ακολούθως: «Επιπρόσθετα, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι ακόλουθες αποσβέσεις παγίων ποσού 326,01€ που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία διότι πρόκειται για μη παραγωγικές δαπάνες του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, για τις οποίες δεν αποδεικνύεται ότι έχουν πραγματοποιηθεί προς το συμφέρον της επιχείρησης δεδομένου ότι:**

| Α/Α | ΠΑΓΙΟ  | ΑΞΙΑ<br>ΚΤΗΣΗΣ € | ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ<br>ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ<br>ΧΡΗΣΕΩΝ | ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ<br>ΧΡΗΣΗΣ | ΣΥΝΟΛΟ<br>ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ | ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ<br>ΑΞΙΑ |
|-----|--------|------------------|---------------------------------------|----------------------|----------------------|---------------------|
| 1   | .....  | 2.682,93         | 737,80                                | 268,29               | 1.006,09             | 1.676,84            |
| 2   | .....  | 577,24           | 120,25                                | 57,72                | 177,97               | 399,27              |
|     | ΣΥΝΟΛΟ | 3.260,17         | 858,05                                | 326,01               | 1.184,06             | 2.076,11            |

- δεν υφίσταται αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων που να διασφαλίζει τη σύνδεση των εν λόγω παγίων με την εξυπηρέτηση του επιχειρηματικού σκοπού της ελεγχόμενης, κατά την § 7 του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014.
- Δεν τέθηκαν στοιχεία στη διάθεση του ελέγχου από τα οποία να προκύπτει ότι ο σκοπός της χρήσης των εν λόγω παγίων ήταν η προώθηση των εργασιών της ελεγχόμενης και
- δεν αποδεικνύεται ότι οι επίμαχες αγορές παγίων έχουν πραγματοποιηθεί για χάριν της επιχείρησης.

Συνεπώς συνάγεται το συμπέρασμα ότι, οι εν λόγω αποσβέσεις παγίων είναι μη παραγωγικές, καθώς τα εν λόγω πάγια (scouter και φωτογραφική μηχανή) χρησιμοποιήθηκαν για προσωπική χρήση και ουδεμία σχέση έχουν με την εξυπηρέτηση του παραγωγικού σκοπού της ελεγχόμενης».

**Επειδή**, ο προσφεύγων επικαλείται ότι: α) τη μοτοσυκλέτα τύπου σκούτερ ..... τη χρησιμοποιεί για την απλή μετάβαση από την οικία του στην εγκατάσταση της επιχείρησης του και την επιστροφή του και β) τη φωτογραφική μηχανή τύπου ..... τη χρησιμοποιεί για τη δημιουργία ψηφιακών αρχείων με φωτογραφίες και βίντεο, τις οποίες αποστέλλει τακτικότητας στη συνεργαζόμενη επιχείρηση «.....» που του χορηγεί τους νεοσσούς και του παραδίδει τα κοτόπουλα.

**Επειδή**, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία για τις εν λόγω δαπάνες, προκειμένου να αποδειχθεί ότι πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες της ατομικής του οντότητας, εκτός των φορολογικών στοιχείων αξίας εκδόσεως των προμηθευτών της, ούτως ώστε να αποδομηθούν οι διαπιστώσεις του ελέγχου.

**Επειδή**, η κρίση της ελέγχουσας αρχής ότι, οι εν λόγω δαπάνες αγοράς ενσώματων στοιχείων δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης του προσφεύγοντα ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές του, αλλά προσωπικές του καταναλωτικές δαπάνες, σύμφωνα με την περ. ιβ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013), υιοθετούνται κατά την επανεξέταση της υπόθεσης με την παρούσα.

Ως εκ τούτου, ο ως άνω προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος, δεν γίνεται αποδεκτός.

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... (ELENXIS ..... ) ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος «.....», με Α.Φ.Μ. ...., ασκούντα ατομική αγροτική εκμετάλλευση με αντικείμενο εργασιών «εκτροφή πουλερικών που διατίθενται ζώντα» και έδρα στα ....., Τ.Κ. ...., ..... , ήτοι την επικύρωση των υπ' αριθμ., α) .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 και β) ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Η υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

| Φορολογικό έτος 2017                             |          | ΒΑΣΕΙ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ | ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ-<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|--------------------------------------------------|----------|------------------|------------------|-------------------|---------------------------------|
| Φορολογητέο<br>εισόδημα                          | Υπόχρεου | 9.067,16         | 36.120,93        | 36.123,93         | 27.053,77                       |
|                                                  | Συζύγου  |                  |                  |                   |                                 |
| Χρεωστικό ποσό                                   |          | 171,00           | 8.046,98         | 8.046,98          | 7.875,98                        |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ                     |          |                  | 3.937,99         | 3.937,99          | 3.937,99                        |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης                       |          |                  | 1.073,96         | 1.073,96          | 1.073,96                        |
| Τέλος επιτηδεύματος                              |          | 650,00           | 650,00           | 650,00            | 0,00                            |
| Σύνολο φόρων, τελών και<br>εισφορών για καταβολή |          | 821,00           | 13.708,93        | 13.708,93         | 12.887,93                       |

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

2) Η υπ' αριθμ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2017.

| Φορολογική περίοδος<br>01/01/2017-31/12/2017 | ΒΑΣΕΙ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ | ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ |
|----------------------------------------------|------------------|------------------|-------------------|--------------------------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών                     | 350.705,62       | 350.705,62       | 350.705,62        |                                |
| Αξία φορολογητέων εισροών                    | 335.265,97       | 309.270,85       | 309.270,85        | 25.995,12                      |
| Φόρος εκροών                                 | 62.015,40        | 62.015,40        | 62.015,40         |                                |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών                       | 72.025,09        | 65.786,26        | 65.786,26         | 6.238,83                       |
| Πιστωτικό υπόλοιπο                           | 10.009,69        | 3.770,86         | 3.770,86          | 6.238,83                       |
| Χρεωστικό υπόλοιπο                           |                  |                  |                   |                                |
| Πρόστιμο άρθρου 58/58 <sup>Α</sup> ΚΦΔ       |                  |                  |                   |                                |
| Σύνολο φόρου για καταβολή                    |                  |                  |                   |                                |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση                   | 10.009,69        | 3.770,86         | 3.770,86          | 6.238,83                       |

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης

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.