



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19/06/2024

Αριθμός απόφασης: 1577

**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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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 **23-02-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:**....., με κύρια δραστηριότητα «*Υπηρεσίες επισκευής του*

ηλεκτρικού συστήματος αυτοκινήτων και ελαφρών μηχανοκίνητων οχημάτων για εμπορεύματα» με έδρα τη, Τ.Κ., κατά των α) με αριθμό .../12-02-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, β) με αριθμό .../12-02-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, γ) με αριθμό .../12-02-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 και δ) με αριθμό .../12-02-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 22-04-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από 23/02/2024 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 .../12-02-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 18.481,49€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 9.240,75€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.179,73€, ήτοι συνολικό ποσό **30.901,97€**.
- Με την με αριθμό .../12-02-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 15.767,36€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 7.883,68€, ήτοι συνολικό ποσό **23.651,04€**.
- Με την με αριθμό .../12-02-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 10.847,28€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ποσού 5.423,64€, ήτοι συνολικό ποσό **16.270,92€**.

- Με την με αριθμό .../12-02-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 10.010,28€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ποσού 5.005,14€, ήτοι συνολικό ποσό **15.015,42€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από 12/02/2024 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & Φ.Π.Α. που συντάχθηκαν από το 1^ο ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2019 - 2020, δυνάμει της με αρ. .../12-07-2023 εντολής ελέγχου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με υπ' αριθμ. πρωτ. .../19-06-2023 (αρ. πρωτ. εισερχομένου .../23-06-2023) Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων κατά το φορολογικά έτη 2019 & 2020 έλαβε είκοσι (20) εικονικά φορολογικά στοιχεία, έκδοσης της εταιρείας ΜΟΝ. Ι.Κ.Ε με ΑΦΜ::

Στα πλαίσια του ελέγχου κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά η υπ' αριθμ. .../05-09-2023 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το άρθρο 397 του ν.4512/2018 και η εντολή ελέγχου.

Ο έλεγχος του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης έκρινε ότι ο προσφεύγων είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα έλαβε, στο φορολογικό έτος 2019, δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 45.197,00€ πλέον Φ.Π.Α. 10.847,28€ και στο έτος 2020, οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 41.709,50€ πλέον Φ.Π.Α. 10.010,28€ έκδοσης της εταιρείας ΜΟΝ. Ι.Κ.Ε με ΑΦΜ::

Η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. .../2023 σημείωμα διαπιστώσεων επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμό πρωτοκόλλου/04-12-2023 υπόμνημα με τους ισχυρισμούς του, που απορρίφθηκαν από τον έλεγχο.

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

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

1. Το πόρισμα του ελέγχου είναι εσφαλμένο και ανατιολόγητο στο βαθμό που η κρίση της ελεγκτικής αρχής στηρίζεται αποκλειστικά και μόνο σε πορίσματα άλλης έκθεσης ελέγχου άλλης ελεγκτικής αρχής, δίχως να προβαίνει σε αυτοτελείς ελεγκτικές επαληθεύσεις.
2. Οι επίμαχες συναλλαγές δεν είναι εικονικές. Πλημμελής κρίση του ελέγχου. Ανεπαρκής αιτιολόγηση. Οι συναλλαγές είναι πραγματικές. Η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία ήταν υπαρκτό

φορολογικό πρόσωπο και οι επίμαχες συναλλαγές ήταν στο σύνολό τους πραγματικές. Χωρίς αυτές τις αγορές δεν θα ήταν δυνατή η συνέχιση της λειτουργίας της επιχείρησής του. Προσκομίζει αναλυτική κατάσταση με τις πωλήσεις που πραγματοποίησε. Τα σχετικά φορολογικά στοιχεία έχουν εξοφληθεί και καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησής του. Το μόνο που αμφισβητήθηκε είναι ότι η εκδότρια επιχείρηση έχει προβεί σε έκδοση πλήθους εικονικών τιμολογίων, γεγονός που από μόνο του δεν αποτελεί απόδειξη εικονικότητας και δόλου εκ μέρους του. Όλα τα αγαθά μεταφέρθηκαν με το Οι κατηγορίες δεν στοιχειοθετούνται βάσει συγκεκριμένων στοιχείων, αλλά βάσει ενός γενικού χαρακτηρισμού της συναλλακτικής συμπεριφοράς της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης. Ο προσφεύγων δεν ήταν σε θέση να ελέγξει τις υποδομές και την έδρα της εκδότριας επιχείρησης, καθώς η επικοινωνία γινόταν τηλεφωνικά.

3. Ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ως προς τον εκδότη, η επιχείρησή του υπήρξε καλόπιστη ως προς το πρόσωπο της συναλλασσόμενης εταιρείας. Ο προσφεύγων ερχόταν σε επαφή μόνο με τον εκπρόσωπο της εταιρείας και δεν είχε κανέναν έλεγχο ως προς τις υποδομές και τον εξοπλισμό της. Προέβαινε σε ενδελεχή έλεγχο τόσο της νομιμότητας της εκδότριας εταιρείας όσο και των ληφθέντων τιμολογίων. Δεδομένου ότι οι παραγγελίες εκτελούνταν κανονικά δεν είχε κανένα λόγο να υποπτευθεί την «παραβατική» δράση της εκδότριας. Εξόφλησε μεγάλο μέρος των Τ.Π.Υ. μέσω τραπεζικού συστήματος.
4. Εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση οι δαπάνες που αντιστοιχούν στα δήθεν εικονικά τιμολόγια, καθόσον η επιχείρησή του ήταν καλόπιστη λήπτρια, τα τιμολόγια νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές.
5. Εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκε ότι η επιχείρησή του δικαιούται την έκπτωση του Φ.Π.Α. των τιμολογίων από το φόρο εκροών, καθόσον υπήρξε καλόπιστη λήπτρια, τα επίμαχα τιμολόγια είναι νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές.

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 σύμφωνα με την νομολογία, 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, ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, οπότε, και πάλι, **ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής**, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 2115/2017, 1238/2018, 1404/2015). Τέλος, είναι αυτονόητο ότι, στην περίπτωση που αποδεικνύεται η μη πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, δεν τίθεται καν ζήτημα καλής πίστης του λήπτη, ανεξαρτήτως του αν ο εκδότης ήταν πρόσωπο φορολογικώς ή συναλλακτικώς ανύπαρκτο (βλ ΣΤΕ 223/2015, 1314/2013, 505-6/2012, 4037-4039/2011 7μ., 2011/2011, 3711/2011, 1402/2011, 1498/2011, 3528/2010, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, **που ευλόγως** αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση 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 το ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), μεταξύ άλλων 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 1.... 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 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, 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, 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, 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, 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, στην προκειμένη περίπτωση, βάσει της από 14/06/2023 έκθεσης ελέγχου Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων) ΜΟΝ. Ι.Κ.Ε., με ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών «εμπορικοί αντιπρόσωποι που μεσολαβούν στην πώληση παλαιών σιδήρων και μετάλλων» προκύπτουν τα εξής:

- Η εκδότρια επιχείρηση υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 09-05-2017 με έδρα την οδό στο, επί της οποίας έδρας δραστηριοποιούνταν ταυτόχρονα και η επιχείρηση ΜΟΝ. Α.Ε. με ΑΦΜ μέχρι την 08-09-2017, όπου μετέφερε την έδρα της σε οικόπεδο σε πολύ κοντινή απόσταση, στο ίδιο τετράγωνο, στη διεύθυνση στο Επί της οδού δραστηριοποιούνται αρκετές άλλες εταιρείες, όπως η ΜΟΝ. ΙΚΕ, Ι.Κ.Ε, ενώ οι νόμιμοι εκπρόσωποι των ως άνω οντοτήτων και της εκδότριας ανήκουν στον ίδιο στενό οικογενειακό κύκλο (οικογένεια ...), όπως αναλυτικά παρατίθεται στη σελ. 8 της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και οι εν λόγω εταιρείες έχουν κοινούς πελάτες και συναλλάσσονται και μεταξύ τους.
- Από τον επιτόπιο έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι στην έδρα της εκδότριας δεν υπήρχε εξοπλισμός και η εικόνα της επιχείρησης δεν παρέπεμπε σε μία

οντότητα τέτοιου μεγάλου βεληνεκούς που να μπορεί να αποθηκεύει μεγάλο όγκο εμπορευμάτων και να πραγματοποιεί τόσο μεγάλο όγκο συναλλαγών (πωλήσεων και αγορών), όπως φέρεται ότι πραγματοποιεί.

- Από τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων διαπιστώθηκε ότι κατά το έτος 2019 η εκδότρια εξέδωσε φορολογικά παραστατικά προς διάφορους πελάτες συνολικής καθαρής αξίας **2.423.658,69€** και έλαβε από διάφορους προμηθευτές φορολογικά παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας **1.688.332,88€**. Βασικοί προμηθευτές της εκδότριας κατά τη χρήση αυτή, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω καταστάσεις, ήταν οι κάτωθι:

.... με ΑΦΜ από όπου έλαβε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **388.471,25€**

.... με ΑΦΜ από όπου έλαβε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **866.563,73€**

.... με ΑΦΜ από όπου έλαβε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **252.019,50€**

..... ΜΟΝ. ΛΚ.Ε. με ΑΦΜ από όπου έλαβε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **82.240,10€**,

ενώ κατά το έτος 2020 προκύπτει ότι εξέδωσε φορολογικά παραστατικά προς διάφορους πελάτες συνολικής καθαρής αξίας **517.143,42€** και έλαβε από διάφορους προμηθευτές φορολογικά παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας **427.097,55€**. Βασικοί προμηθευτές της εκδότριας κατά τη χρήση αυτή, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω καταστάσεις, ήταν οι:

..... με ΑΦΜ από όπου έλαβε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **184.765,05€** και
.... ΜΟΝ. ΙΚ.Ε. με ΑΦΜ από όπου έλαβε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **205.591,50€**

Από την έρευνα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι οι προμηθευτές της εκδότριας δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσουν τις περιγραφόμενες πωλήσεις στα τιμολόγια αγορών της προσφεύγουσας, καθώς επρόκειτο για εικονικές επιχειρήσεις και επομένως η εκδότρια δεν είχε τα αποθέματα να πραγματοποιήσει πωλήσεις εκατομμυρίων.

- Σύμφωνα με τις πληροφορίες που έθεσε στη διάθεση του ελέγχου ο ΕΦΚΑ, η εκδότρια δεν απασχόλησε ικανό αριθμό εργαζομένων, συγκεκριμένα απασχόλησε προσωπικό κυρίως με περιστασιακή απασχόληση, ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον τεράστιο όγκο πωλήσεων που προκύπτει από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών και από τις εγγραφές στα λογιστικά της αρχεία, τις οποίες μετέφερε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.
- Από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων παρατηρείται ότι ακολουθείται μια μη συνηθισμένη συναλλακτική πρακτική με παράδοξο τρόπο και μοναδικό σκοπό να παρουσιαστεί μια νομιμοφανής και σύννομη ροή χρηματικών ποσών κατά την υποτιθέμενη

εξόφληση φορολογικών στοιχείων, ενώ στην πραγματικότητα πρόκειται για ανακύκλωση χρημάτων με αλληπάλληλες επανακαταθέσεις, μετά από τις συνεχείς και άμεσες αναλήψεις μετρητών, των ίδιων χρηματικών ποσών.

- Από τα στοιχεία που έθεσαν στη διάθεση του ελέγχου τα ΕΛ.ΤΑ, συμπεραίνεται ότι ο τρόπος εξόφλησης με ταχυδρομικές επιταγές ακολουθήθηκε προκειμένου να προσδοθεί αληθοφάνεια στις εν λόγω συναλλαγές και να χαθεί η έπειτα από κάθε συναλλαγή πορεία του χρήματος και ότι πρόκειται για ξεκάθαρη ανακύκλωση χρημάτων με την χρήση των επιταγών ΕΛ.ΤΑ., η οποία αποτελεί μια συνήθη συναλλακτική τακτική μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων στις περιπτώσεις έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων,

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος έκρινε ότι η εκδότρια επιχείρηση του ΜΟΝ. Ι.Κ.Ε. στο έτος 2019 εξέδωσε 466 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.350.063,36€ και το έτος 2020 εξέδωσε 222 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 513.398,17€ και επομένως δεν είχε τη δυνατότητα να προμηθεύσει τα εμπορεύματα ή να παράσχει τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, αλλά ήταν στην πραγματικότητα συναλλακτικά ανύπαρκτη και μόνο σκοπό είχε την εμπορία εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, βάσει των από 12-02-2024 εκθέσεων ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος & Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης στον προσφεύγοντα, προκύπτουν τα εξής:

- Ο προσφεύγων έλαβε από την ΜΟΝ. Ι.Κ.Ε. τα εξής φορολογικά στοιχεία: ΤΙΜ.../29-03-2019, ΤΙΜ.../30-03-2019, ΤΙΜ.../28-06-2019, ΤΙΜ.../06-08-2019, ΤΙΜ.../19-08-2019, ΤΙΜ.../20-08-2019, ΤΙΜ.../04-10-2019, ΤΙΜ.../25-10-2019, ΤΙΜ.../29-10-2019, ΤΙΜ.../23-12-2019, ΤΙΜ.../29-12-2019, ΤΙΜ.../24-03/2020, ΤΙΜ.../04-06-2020, ΤΙΜ.../10-06-2020, ΤΙΜ.../26-06-2020, ΤΙΜ.../14-09-2020, ΤΙΜ.../18-09-2020, ΤΙΜ.../22-09-2020, ΤΙΜ.../01-06-2020 & ΤΙΜ.../18-12-2019, τα οποία κατασχέθηκαν στις 25-08-2023 με την υπ'αριθμ. .../2023 έκθεση κατάσχεσης του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης. Τα ως άνω στοιχεία καταχωρήθηκαν στα φορολογικά βιβλία του προσφεύγοντα, ενώ βρέθηκε ένα ακόμη τιμολόγιο με αριθμό .../25-09-2019 έκδοσης της ΜΟΝ.ΙΚΕ που δεν καταχωρήθηκε στα βιβλία.
- Προσκομίστηκαν ζυγολόγια που συνοδεύουν επτά μόνο τιμολόγια και αναφέρουν ως εκδότρια επιχείρηση την Α.Ε. και όχι τη ΜΟΝ. Ι.Κ.Ε. που εξέδωσε τα επίμαχα τιμολόγια, ως εξής:

A/A	Παραστατικό	Κιλά στο παραστατικό	Κιλά στο ζυγολόγιο
1	...-30/03/2019	380	380
2	...-28/06/2019	380	380
3	..-06/08/2019	220	220+220 (δύο ζυγολόγια με διαφορετική ώρα)
4	..-04/10/2019	128	120

5	..-25/10/2019	245	240
6	..-10/06/2020	450 μόνο για το ένα είδος, δεν αναγράφεται το συνολικό βάρος	450
7	..-29/03/2019	380	380

- στα τιμολόγια με αρ. ...-23/12/2019, ...-29/12/2019, ..-24/03/2020, ..-04/06/2020, ..-26/06/2020, ../14-09-2020, ...-18/09/2020 και ...-22/09/2020 δεν αναγράφεται το βάρος των αγορασθέντων ειδών, ενώ στο παραστατικό ...-01/06/2020 αναγράφεται το βάρος μόνο για το ένα είδος.

- Σχετικά με τον τρόπο διακίνησης των αγαθών, σε ορισμένα μόνο τιμολόγια αναγράφεται ο αρ. κυκλοφορίας του οχήματος (.....), ενώ για τα τιμολόγια ...-28/06/2019, ..-06/08/2019, ...-19/08/2019, ...-20/08/2019 ...-23/12/2019, ...-14/12/2019, ..-24/03/2020, ...-26/06/2020 ..-14/09/2019, ..-18/09/2020 και-22/09/2020 δεν δίνεται καμία πληροφορία για τον τρόπο μεταφοράς τους.

-Ο έλεγχος επίσης διαπίστωσε ότι σε ορισμένα τιμολόγια γίνονται διορθώσεις στην ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. Παραδείγματος χάρη, στο τιμολόγιο ...- αναγράφεται ημερομηνία έκδοσης 14/07/2020, η οποία διορθώνεται σε 14/08/2020 και ημερομηνία συναλλαγής 14/09/2020. Στο τιμολόγιο με αρ. ...-22/09/2020 φαίνεται να υπάρχει διόρθωση στο μήνα, χωρίς ωστόσο να φαίνεται ποια ήταν η αρχική εγγραφή

- Σχετικά με τις πληρωμές των τιμολογίων, ο ελεγχόμενος προσκόμισε καταθετήρια και καρτέλες πελάτη από την Μ. ΙΚΕ, από τα οποία προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος εξόφλησε διατραπεζικά 22.072,00 ευρώ, 15.000,00 ευρώ το 2021 (με επιταγή) και 15.000,00 ευρώ το 2022, ενώ το σύνολο της αξίας των τιμολογίων ανερχόταν σε 56.244,28 ευρώ το 2019 και 51.719,78 ευρώ το 2020, ήτοι εξόφλησε διατραπεζικά το 48,23% της αξίας της οφειλής του (=52.072/107.964,06).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν.4987/2022 «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών, δεν προσκόμισε ούτε στο στάδιο του ελέγχου ούτε με την ενδικοφανή του προσφυγή στοιχεία που να αποδεικνύουν τα αντίθετα (δηλαδή ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν υπαρκτή συναλλακτικά και σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές), δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών, δηλαδή ότι πράγματι απέκτησε τα είδη από την εκδότρια, όπως περιγράφονται στα επίμαχα εικονικά φορολογικά στοιχεία. Ειδικότερα από τις αναλυτικές καταστάσεις πωλήσεων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα δεν κατέστη δυνατό να εξακριβωθεί με βεβαιότητα ότι πρόκειται για τα ίδια προϊόντα που αγόρασε με τα επίμαχα τιμολόγια, καθώς οι περιγραφές στα τιμολόγια αγοράς

από την Μ. ΙΚΕ είναι πολύ γενικές (π.χ., στο τιμολόγιο .../30-03-2019 αγοράζονται Ανταλλακτικά μίζες, Ανταλλακτικά δυναμό και Ανταλλακτικά κομπρεσέρ, στο τιμολόγιο .../06-08-2019 αγοράζονται Μίζα-ανταλλακτικά, Δυναμό-ανταλλακτικά, Κομπρεσέρ AC-ανταλλακτικά και Κομπρεσέρ-ανταλλακτικά και ούτω καθεξής).

Επειδή, η Φορολογική αρχή προέβη σε όλες τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις και ανταποκρινόμενη στο βάρος της απόδειξης απέδειξε τη συναλλακτική ανυπαρξία της επιχείρησης που εξέδωσε τα φορολογικά στοιχεία αλλά και τη μη πραγματοποίηση των συναλλαγών όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης έκρινε ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά του βιβλία δώδεκα (12) εικονικά τιμολόγια στο έτος 2019 συνολικής καθαρής αξίας 45.197,00€ πλέον Φ.Π.Α. 10.847,28€ και οκτώ (8) εικονικά τιμολόγια στο έτος 2020 συνολικής καθαρής αξίας 41.709,50€ πλέον Φ.Π.Α. 10.010,28€.

Ως εκ τούτου, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ελεγχόμενων ετών η καθαρή αξία των άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, ούτε συμπεριελήφθηκε η αξία τους στις φορολογητέες εισροές και το Φ.Π.Α. εισροών.

Επειδή, αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι τελούσε σε καλή πίστη έναντι του εκδότη των επίμαχων παραστατικών, αυτός τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, ακολούθως ως αόριστος, αβάσιμος και αναπόδεικτος δεδομένου ότι, **στην περίπτωση που στοιχειοθετείται η ανυπαρξία της συναλλαγής στο σύνολό της, όπως στην προκειμένη περίπτωση, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των φορολογικών στοιχείων, δεδομένου ότι η καλή πίστη του λήπτη δεν είναι δυνατόν να αφορά παρά μόνο στο πρόσωπο του εκδότη του και όχι σε ανύπαρκτες συναλλαγές (βλ. Στε 2022/2017, 1829/2016, 3336/2015 κ.ά.).**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **23/02/2024** 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/12-2-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος Φόρος	18.481,49 €	18.481,49 €
Πρόστιμο αρ.58 του ν.4987/2022	9.240,75 €	9.240,75 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.179,73 €	3.179,73 €
Συνολικό Ποσό	30,901,97 €	30.901,97 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024

2)Επί της με αριθμό .../12-2-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος Φόρος	15.767,36 €	15.767,36€
Πρόστιμο αρ.58 του ν.4987/2022	7.883,68 €	7.883,68 €
Συνολικό Ποσό	23.651,04 €	23.651,04 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024

3)Επί της με αριθμό .../12-2-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	10.847,28 €	10.847,28 €
Πρόστιμο αρ.58 ^A ν.4987/2022	5.423,64 €	5.423,64 €
Συνολικό ποσό	16.270,92 €	16.270,92 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 52 του ν.5104/2024, όπως ισχύει.

4)Επί της με αριθμό/12-2-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	10.010,28 €	10.010,28 €
Πρόστιμο αρ.58 ^A ν.4987/2022	5.005,14 €	5.005,14 €
Συνολικό ποσό	15.015,42 €	15.015,42 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 52 του ν.5104/2024, όπως ισχύει.

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