



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 12/04/2024

Αριθμός απόφασης: 960

**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@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' 206/04-11-2022) 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 **14/12/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Ημαθίας, επί της οδού, Τ.Κ. 59033, κατά: α) των με αριθμό ... και/**08-11-2023** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2017 και 2018 και β) των με αριθμό και/**08-11-2023** οριστικών πράξεων διορθωτικού ΦΠΑ / πράξεων

επιβολής προστίμων φορολογικών περιόδων 01/01/2017-31/12/2017 και 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 20-12-2023 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής..

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

Επί της από **14/12/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του με ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**08-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 4.878,66€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 2.439,33€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 444,66€, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 7.762,65€.**

Με την υπ' αριθμ./**08-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 30.608,92€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 15.304,46€, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 45.913,38€.**

Με την αριθμ./**08-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 7.948,93€, πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ύψους 3.974,47€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **11.923,40€.**

Με την αριθμ./**08-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 34.768,75€, πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ύψους 17.384,37€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **52.153,12€.**

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Βέροιας κατόπιν μερικού ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) του ν. 4308/2014, εισοδήματος και ΦΠΑ, δυνάμει της υπ' αριθμ./**02-10-2020** εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου. Στα πλαίσια της ως άνω εντολής αξιοποιήθηκε η από 10/07/2023 έκθεσης ελέγχου Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με την οποία, η εταιρεία με την επωνυμία «..... »

ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών τις κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια (νέες εργασίες, προσθήκες, μετατροπές και ανακαινίσεις) κατά τα έτη 2017-2019 ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους, μεταξύ δε των επιχειρήσεων που συναλλάχθηκαν με την ανωτέρω εταιρεία περιλαμβάνεται και η επιχείρηση του προσφεύγοντα, η οποία έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2017, δεκατρία (13) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 104.479,00€ πλέον ΦΠΑ 25.074,96€.

Κατά την έναρξη του ελέγχου, με την υπ' αριθμ. /25-05-2021 επιστολή κοινοποιήθηκε ταχυδρομικά στον προσφεύγοντα η εντολή ελέγχου, η γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το ν.4512/2018, καθώς και η πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ.

Από τις ελεγκτικές διαπιστώσεις, ο έλεγχος κατέληξε ότι ο προσφεύγων έλαβε δεκατρία (13) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, τα οποία καταχώρησε στα φορολογικά του βιβλία και εξέπεσε τον αντίστοιχο Φ.Π.Α. εισροών. Στη φορολογία εισοδήματος, ο έλεγχος απέρριψε δαπάνες ποσού 104.479,00€ που αφορούν στην καθαρή αξία των ληφθέντων κατά το φορολογικό έτος 2017 εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και δαπάνες καυσίμων με ΑΛΠ, ύψους 40.396,89€ για το φορολογικό έτος 2017 και 33.120,55€ για το φορολογικό έτος 2018, ως μη εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα, καθότι δεν υπήρχαν τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Επίσης, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το φόρο εισροών των ως άνω φορολογητέων εισροών, καθότι δεν συνέτρεχαν οι οριζόμενες από τα άρθρα 30 και 32 του ν. 2859/2000 προϋποθέσεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /14-12-2023 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Η φορολογική αρχή του καταλόγισε τη λήψη και καταχώριση στα βιβλία του, δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων, υιοθετώντας τις παραδοχές του ελέγχου που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην εκδότρια εταιρεία και που αφορούσε στη φερόμενη συναλλακτική δραστηριότητά της κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα, δίχως να σταθμίσει νόμιμα και αιτιολογημένα, τα χαρακτηριστικά και τις συγκεκριμένες περιστάσεις των επίδικων συναλλαγών, έκρινε την υποτιθέμενη εικονικότητά τους, ενώ από τη συνολική εκτίμηση των στοιχείων προκύπτει η πραγματοποίησή τους. Συμπερασματικά, η φέρουσα το βάρος απόδειξης, φορολογική αρχή, χωρίς να αποδεικνύει ότι ο εκδότης ήταν πρόσωπο συναλλακτικώς ή φορολογικώς ανύπαρκτο, επιχειρεί να θεμελιώσει την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών σε επιμέρους ενδείξεις εικονικότητας, οι οποίες αφορούν στις επίμαχες συναλλαγές, ιδίως κατά το μέρος που δε συνδέονται με την επιχειρηματική του δραστηριότητα με την εστίαση, αλλά με αυτών των κατασκευών, και δε μπορούν, άνευ ετέρου και ειδικότερης επικούρησης, να στοιχειοθετήσουν την πλήρη εικονικότητα μιας συναλλαγής. Ουδεμία αμφιβολία καταλείπεται ως προς την καλοπιστία του.

2. Μη νομίμως ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τις δαπάνες για καύσιμα, στις οποίες ενυπήρχε το στοιχείο της παραγωγικότητας, καθότι πραγματοποιήθηκαν προς σκοπό της άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό :

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 παρ. 2 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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, με τις διατάξεις του **άρθρου 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη*».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις του **άρθρου 66 παρ. 5 του ΚΦΔ** 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 απόφαση 116/2013 του ΣΤΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣΤΕ 1404/2015.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η

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

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος). 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, περαιτέρω, με την Πολ. 1071/2015 έγινε δεκτή η υπ' αριθμ. 170/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό. Σύμφωνα με αυτή: *«...Το πνεύμα των σχετικών διατάξεων, που ίσχυσαν διαχρονικά, ήτοι τόσο του π.δ. 99/1977 (Κ.Φ.Σ.) όσο και του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), αλλά και του νυν ισχύοντος ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), σύμφωνα προς την παγίως δοθείσα σ' αυτές ερμηνεία, παραμένει κατ' ουσία το ίδιο, δηλαδή, για την έκπτωση της δαπάνης απαιτείται, μεταξύ άλλων, η εγγραφή στα βιβλία νομοτύπως εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατά την ως άνω έννοια (και, ασφαλώς, η ύπαρξη αληθινής και παραγωγικής δαπάνης).*

Γ. Από το υπό στοιχ. Ια' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολό 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, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία»

Επειδή ακολούθως, 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, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά του βιβλία τα εξής φορολογικά παραστατικά:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
------------	-------------	------------	----------------	-----

03/10/2017	.....	.....ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΚΤΙΡΙΑ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΔΙΩΤΙ	7.529,00	1.806,96
06/10/2017	.....	.....ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΚΤΙΡΙΑ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΔΙΩΤΙ	7.486,00	1.796,64
09/10/2017	.....	.....ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΚΤΙΡΙΑ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΔΙΩΤΙ	7.779,00	1.866,96
16/10/2017	.....	.....ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΚΤΙΡΙΑ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΔΙΩΤΙ	6.120,00	1.468,80
18/10/2017	.....	.....ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΚΤΙΡΙΑ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΔΙΩΤΙ	6.705,00	1.609,20
20/10/2017	.....	.....ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΚΤΙΡΙΑ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΔΙΩΤΙ	4.590,00	1.101,60
24/10/2017	.....	.....ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΚΤΙΡΙΑ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΔΙΩΤΙ	11.250,00	2.700,00
26/10/2017	.....	.....ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΚΤΙΡΙΑ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΔΙΩΤΙ	8.660,00	2.078,40
31/10/2017	.....	.....ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΚΤΙΡΙΑ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΔΙΩΤΙ	9.600,00	2.304,00
04/11/2017	.....	.....ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΚΤΙΡΙΑ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΔΙΩΤΙ	7.200,00	1.728,00
07/11/2017	.....	.....ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΚΤΙΡΙΑ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΔΙΩΤΙ	8.500,00	2.040,00

11/11/2017	.....	.....ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΚΤΙΡΙΑ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΔΙΩΤΙ	9.000,00	2.160,00
18/11/2017	.....	.....ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΚΤΙΡΙΑ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΔΙΩΤΙ	10.060,00	2.414,40
		ΣΥΝΟΛΟ	104.479,00	25.074,96

Επειδή, σε ότι αφορά την εκδότρια « ΜΟΝ/ΠΗ ΙΚΕ - Α.Φ.Μ.», η εικονικότητα του συνόλου των 1959 φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε στο έτος 2017, συνολικής καθαρής αξίας 12.018.157,51€ πλέον Φ.Π.Α. 2.861.661,93€, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως από τη Δ.Ο.Υ. Βέροιας, σύμφωνα με την οποία:

«...η ελεγχόμενη οντότητα με ΑΦΜ υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 14/09/2016 με ποικίλες δραστηριότητες όπως, ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΟΙΚΙΣΤΙΚΑ ΚΤΙΡΙΑ (ΝΕΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ, ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ, ΜΕΤΑΤΡΟΠΕΣ ΚΑΙ ΑΝΑΚΑΙΝΙΣΕΙΣ), ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΕΚΣΚΑΦΩΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΗΣ ΓΑΙΩΝ, ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΩΝ ΦΟΡΤΗΓΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ, ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΥΛΙΚΩΝ

► Το αντικείμενο δραστηριότητας της οντότητας με ΑΦΜ σκοπίμως περιλαμβάνει εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών και ειδών, έτσι ώστε να μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτών – επιχειρήσεων, διαφόρων δραστηριοτήτων.

► Η οντότητα με ΑΦΜ, αναζητήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της, η οποία, όπως προέκυψε από την τηλεφωνική επικοινωνία με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου κ. με ΑΦΜ η μίσθωση πλέον δεν είναι σε ισχύ, ο έλεγχος θυροκόλλησε, λόγω απουσίας, στην κατοικία του διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας, επί της οδού στο Καματερό, πρόσκληση, δίχως όμως να ανταποκριθεί στην πρόσκληση του ελέγχου.

► Οι αγορές και οι πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας με ΑΦΜ όπως αυτές προέκυψαν από τις υποβληθείσες ΜΥΦ έχουν ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ	ΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	ΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΑΓΟΡΕΣ
2017	12.018.157,51€	11.237.532,49€
2018	12.098.883,10€	12.488.712,16€

2019	2.284.942,68€	19.762,06€
ΣΥΝΟΛΟ	26.401.983,29€	23.746.006,71€

► Η ελεγχόμενη από το μηχανογραφικό σύστημα της Υπηρεσίας και ειδικότερα από τα υποσυστήματα ΝΕΟ TAXIS και ELENXIS προκύπτει ότι βασικά δεν απασχολεί προσωπικό παρά μόνο μια υπάλληλο γραφείου από 14/11/2016 έως 12/09/2018, οι ανωτέρω φερόμενες αγορές προέρχονται από ένα κυρίως προμηθευτή, του οποίου τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, για τα ελεγχόμενα έτη, έχουν κριθεί εικονικά από άλλο έλεγχο της υπηρεσίας μας, φέρεται δε να διενεργεί πωλήσεις και παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας. Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, δηλώνει χρηματικά ποσά τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων. Συγκεκριμένα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ
2017	1.788.974,63€	1.750.336,93€
2018	4.610.356,90€	4.574.995,19€
2019	2.249.398,58€	19.762,06€
ΣΥΝΟΛΟ	8.648.730,11€	6.345.094,18€

Οι εισροές και εκροές αποκλίνουν σημαντικά και από τις υποβληθείσες ΜΥΦ και από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

► Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός της υποβλήθηκαν με άλλα ποσά και συγκεκριμένα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ
2017	6.634.606,84€	235.801,14€
2018	12.345.023,16€	199.144,70€
2019	94.186,44€	170,28€

► Από την λήπτρια οντότητα με ΑΦΜ, η οποία είναι και ο βασικός προμηθευτής, ουδέν αποδεικτικό στοιχείο εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων προσκομίσθηκε στον έλεγχο.

► Από το γεγονός ότι, η οντότητα με ΑΦΜ, δεν απασχολεί προσωπικό παρά μόνο μια υπάλληλο γραφείου από 14/11/2016 έως 12/09/2018, και τα στοιχεία που εκτέθηκαν αναλυτικά παραπάνω προκύπτει ξεκάθαρα ότι δεν ήταν συναλλακτικά υπαρκτή

και δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.

► Η ελεγχόμενη οντότητα με ΑΦΜ, ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές. [...]

► Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα με ΑΦΜ δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών της στοιχείων έτυχαν - για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία της οντότητας με ΑΦΜ - της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της οντότητας με ΑΦΜ χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότες οντότητα εικονικών φορολογικών στοιχείων.

► Σε καμία περίπτωση η σχέση της οντότητας με ΑΦΜ με τις φορολογικές αρχές και τις δημόσιες υπηρεσίες δεν συμβάδιζε με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.

► Από τον παρόντα έλεγχο κρίθηκαν εικονικές οι συναλλαγές της οντότητας με ΑΦΜ που απεδείχθησαν από την έρευνα και τα έγγραφα στοιχεία.»

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Βέροιας υιοθετώντας πλήρως τα πορίσματα, όπως καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο προσφεύγων, καταχώρισε τα ανωτέρω στοιχεία στο βιβλίο εσόδων- εξόδων του έτους 2017 και τα συμπεριέλαβε στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Μ.Υ.Φ., ενώ επιπλέον:

- Δεν προσκόμισε μεταφορικά έγγραφα και δεν έδωσε διευκρινίσεις για τον τρόπο μεταφοράς των εμπορευμάτων που προμηθεύτηκε. Επί του σώματος των τιμολογίων αναγράφεται ως μεταφορικό μέσο το με αριθμό κυκλοφορίας ΖΚΤ όχημα, το οποίο σύμφωνα με το υποσύστημα οχημάτων του taxis, ανήκε το ελεγχόμενο διάστημα στην οντότητα ΑΦΜ χωρίς να διευκρινίζει ποια η σχέση του με τις αντισυμβαλλόμενες οντότητες στα τιμολόγια
- Δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι είχε στην κατοχή του τα εργαλεία που αγόρασε για την κατασκευαστική του δραστηριότητα (πχ μητρώο παγίων).

- Προσκόμισε τραπεζικές επιταγές της ΕΘΝΙΚΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ από τα καταστήματα ΓΕΡΑΚΑ και ΣΕΠΟΛΙΩΝ ΑΤΤΙΚΗΣ , από τα οποία προκύπτει ότι κατέθεσε μετρητά ισόποσης αξίας με τα εκδοθέντα τιμολόγια και έλαβε επιταγές προκειμένου να τις παραδώσει στην εκδότρια επιχείρηση Ωστόσο, δεν αποδεικνύεται αν οι επιταγές εμφανίστηκαν στην τράπεζα από την αντισυμβαλλόμενη ΕΡΓΩΝ ΙΚΕ για να εισπραχθούν, δηλαδή δεν αποδεικνύεται η εξόφληση των τιμολογίων, παρά μόνο η έκδοση επιταγών από τον προσφεύγοντα με καταβολή μετρητών σε κάποιο υποκατάστημα της Αττικής της Εθνικής Τράπεζας. Επίσης, από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα κατά το επίμαχο διάστημα δεν προέκυψε καμία χρέωση προς την εκδότρια επιχείρηση Από την άρση δε του τραπεζικού απορρήτου από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στην διαπιστώθηκε ότι έχει στην κατοχή της τον με αριθμό GR..... τραπεζικό λογαριασμό της ALPHA BANK, όπου από την επισκόπηση των κινήσεων του λογαριασμού διαπιστώθηκε ότι τα ποσά μετρητών που κατατίθενται γίνονται αμέσως αναλήψεις πολλές φορές ακόμη και την ίδια ημέρα, προκειμένου να προσδώσουν νομιμοφάνεια στις συναλλαγές.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα ανωτέρω τιμολόγια είναι εικονικά στοιχεία που εκδίδονται για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. Βέροιας απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων την οποία αιτιολόγησε πλήρως, αφού έλαβε υπόψη της την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για τον εκδότη. Η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, επαρκώς, σαφώς και εμπειριστατωμένα στις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., της ΔΟΥ Βέροιας.

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, εν όσο ο λήπτης του τιμολογίου δεν ανταποδεικνύει τα αντίθετα (δηλαδή ότι ο εκδότης είναι υπαρκτός και σε θέση να εκπληρώσει την παροχή), βαρύνεται αυτός πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι η συναλλαγή πράγματι πραγματοποιήθηκε, και, περαιτέρω, εφ' όσον αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (γιατί, στην αντίθετη περίπτωση, αν δηλαδή δεν το έχει αποδείξει, περαιτέρω ζητήματα δεν τίθενται), την καλή του πίστη κατά τον χρόνο της συναλλαγής. Δηλαδή ότι, ακόμη και αν η συναλλαγή (έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), δεν πραγματοποιήθηκε με τον φερόμενο ως εκδότη της, πάντως, υπό τις συντρέχουσες συνθήκες, δεν υπήρχαν ενδείξεις τέτοιες που θα γεννούσαν σε επιμελή συναλλασσόμενο, κατά περίπτωση, είτε εύλογες ανησυχίες ότι ο αντισυμβαλλόμενός του είναι φορολογικά υπαρκτός, είτε εύλογες αμφιβολίες

ότι ο αντισυμβαλλόμενός του είναι πράγματι ο φερόμενος ως εκδότης του τιμολογίου. Και καθ' όσον μεν αφορά την φορολογική ανυπαρξία του φερόμενου ως εκδότη, πλήρη απόδειξη συνιστά το μητρώο της φορολογικής αρχής, καθ' όσον δε αφορά την συναλλακτική του ανυπαρξία ή αδυναμία να εκτελέσει την συναλλαγή, η απόδειξη μπορεί να προκύπτει και από δέσμη σοβαρών και συγκλινουσών ενδείξεων που είτε επιτρέπουν είτε επιβάλλουν την συναγωγή σχετικού δικαστικού τεκμηρίου (ΣτΕ 406/2019, 336/2018 και πρβλ ΣτΕ 1171, 1170, 1169/2012).

Κατόπιν των ανωτέρω, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί μη απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό :

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 7 του ν. 4172/2013**: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα...»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 21 του ν. 4172/2013**: «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....»

Επειδή ακολούθως με τις διατάξεις του **άρθρου 22 του ν. 4172/2013**: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- 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 περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 31 του ν. 3874/2009, ορίστηκε η υποχρέωση εγκατάστασης συστήματος εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και τέθηκαν οι σχετικές διατάξεις για την έκδοση κοινών υπουργικών αποφάσεων. Στα πλαίσια αυτά με την ΚΥΑ Φ2-1617/07-12-2010 όπως τροποποιήθηκε με την ΚΥΑ Φ2-2022/14-11-2012, ορίστηκαν οι διαδικασίες και προδιαγραφές εγκατάστασης και ελέγχου ολοκληρωμένων συστημάτων παρακολούθησης εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων. Ειδικότερα με την ΠΟΛ 1009/04-01-2012 (ΦΕΚ Β 72/27-01-2012) όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1203/02-11-2012,

ορίστηκε το χρονοδιάγραμμα εγκατάστασης των συστημάτων εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων καθώς και ο τρόπος έκδοσης των φορολογικών στοιχείων μέσω του συστήματος αυτού. Συγκεκριμένα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1203/2012, ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι :

«3. Απόδειξη εσόδου

3.1. Η απόδειξη αυτή, που αποτελεί ομοίως ειδικό φορολογικό στοιχείο, εκδίδεται αυτόματα από το σύστημα, με την ολοκλήρωση της παράδοσης του καυσίμου από κάθε αντλία, μέσω εκτυπωτικού μηχανισμού που βρίσκεται σε πρόσφορη και ορατή θέση για άμεση λήψη από τον πελάτη.

Στην πιο πάνω απόδειξη αναγράφονται:

α) Τα στοιχεία του εκδότη, β) Ο α/α της αντλίας, γ) Το είδος του καυσίμου, δ) Η ημερομηνία (ΗΗΜΜΕΕ) και η ώρα έκδοσής του (ΩΩΛΛ), ε) Ο όγκος (ποσότητα) του καυσίμου, στ) Η τιμή μονάδας (με Φ.Π.Α.), ζ) Ο συντελεστής Φ.Π.Α., η) Η συνολική αξία.

3.2. Στην περίπτωση που εφοδιάζονται με καύσιμα (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης) οχήματα επιτηδευματιών, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, δεν απαιτείται η έκδοση ιδιαίτερου δελτίου αποστολής - τιμολογίου πώλησης, εφόσον στην ανωτέρω απόδειξη εκτυπώνεται και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Ειδικά, στην περίπτωση αυτή, όταν η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ απαιτείται και η αναγραφή του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία.

Τα στοιχεία του πελάτη που αναφέρονται ανωτέρω (αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία) καταχωρούνται πριν την έναρξη της παράδοσης του καυσίμου, μέσω του διασυνδεδεμένου με την Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. ηλεκτρονικού υπολογιστή.

3.3. Για τις πωλήσεις καυσίμων προς επιτηδευματίες, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, οι οποίες δεν καλύπτονται από την προηγούμενη περίπτωση (π.χ. πωλήσεις καυσίμων σε δοχεία σε επιτηδευματίες κ.λπ.) ισχύουν αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση αυτή, εφόσον στη σχετική απόδειξη αναγράφεται, σε κάθε περίπτωση, και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία και τα καύσιμα κατά τη διακίνησή τους συνοδεύονται από τη σχετική απόδειξη εσόδου.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1161/26-06-2013 δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της ΠΟΛ 1009/04-01-2012. Σύμφωνα με την τελευταία, προκύπτουν οι εξής αναλλακτικοί τρόποι έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις μεμονωμένες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών:

“1^{ος} τρόπος: Έκδοση απόδειξης εσόδου στην οποία, κατά την έκδοση της, με πληκτρολόγηση μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών – εκροών, αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών και εφόσον η αξία της συναλλαγής, προ ΦΠΑ, υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ αναγράφεται και ο ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, ενώ δεν απαιτείται με τον τρόπο αυτό και η έκδοση τιμολογίου.

2^{ος} τρόπος: Έκδοση τιμολογίου, στο οποίο θα επισυνάπτεται η αυτόματα εκδιδόμενη απόδειξη εσόδου (στην οποία προφανώς δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας και ο ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών) και στο οποίο (τιμολόγιο) αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ. απόδειξης εσόδου».

Επειδή, επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 38 του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) `` Εξαιρετικά οι αποφάσεις κ.υ.α. ΠΟΛ.1009/4.1.2012 (Β΄ 72), κ.υ.α. ΠΟΛ.1203/2.11.2012 (Β΄ 3130), κ.υ.α. ΠΟΛ.1032/21.2.2013 (Β΄ 548), κ.υ.α. ΠΟΛ.1206/30.8.2013 (Β΄ 2237) και κ.υ.α. ΠΟΛ.1263/4.12.2013 (Β΄ 3265), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 01/01/2015.

Επειδή, περαιτέρω στο άρθρο 10 της ΠΟΛ.1003/2014, με θέμα Απλοποιημένο τιμολόγιο και Συγκεντρωτικό τιμολόγιο, ορίζεται ότι : « Παράγραφος 1 10.1.1 Η παράγραφος αυτή επιτρέπει την έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή στην περίπτωση που το τιμολόγιο αυτό τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικά εκδομένο τιμολόγιο (παράγραφος 3 του άρθρου 8)

Παράγραφος 2

10.2.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι το περιεχόμενο του απλοποιημένου τιμολογίου πρέπει να περιλαμβάνει:

- α) την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,
 - β) προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες,
 - γ) τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται,
 - δ) το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του
 - ε) στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται.
- 10.2.2 Επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών.

Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής.

Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή

της δραστηριότητας– επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστατικών.»

Επειδή, με το αρ. πρωτ. ΔΕΛ Ζ 1126959 ΕΞ 2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, της Γενικής Διεύθυνσης φορολογικής διοίκησης της ΑΑΔΕ, με θέμα: Έκδοση παραστατικών για πωλήσεις καυσίμων από οντότητες- εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων και από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης προς άλλες οντότητες, το οποίο εκδόθηκε σε απάντηση σχετικής ερώτησης της ομοσπονδίας βενζινοπωλών Ελλάδας, αναφέρονται τα εξής :

«Για τις διενεργούμενες χονδρικές πωλήσεις καυσίμων του άρθρου 1 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1195/2018, από οντότητες- εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων, καθώς και από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης προς άλλες οντότητες, εφόσον τα καύσιμα αυτά θεωρούνται μη εμπορεύσιμα για τον αγοραστή και η αξία τους δεν υπερβαίνει τα 100€ συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., ανά συναλλαγή, παρέχεται η δυνατότητα να εκδίδεται απλοποιημένο τιμολόγιο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 10 του ν. 4308/2014. Όπως διευκρινίζεται δε με την παράγραφο 10.2.2 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1003/2014, επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), 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.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.[...].

Επειδή, με τις διατάξεις του 32 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) [...]

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 οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) [...].»

Επειδή, εξάλλου με το **άρθρο 5 παρ. 5 του ν.4308/2014**, ορίζεται ότι: «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».

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία στις δηλώσεις ΦΠΑ και εισοδήματος τις ως άνω αποδείξεις λιανικής πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 40.396,89€ πλέον ΦΠΑ 9.695,25€ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017 και συνολικής καθαρής αξίας 33.120,55€ πλέον ΦΠΑ 7.948,93 € για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, για επαναλαμβανόμενες αγορές καυσίμων, χωρίς να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος ή μηχανήματος ή ο ΑΦΜ του προσφεύγοντος ενώ επιπροσθέτως, δεν κατείχε ούτε αθεώρητες καταστάσεις του πρατηριούχου με το σύνολο των αποδείξεων ούτε τιμολόγια που να εκδόθηκαν σε αντικατάσταση των ΑΛΠ, ως προβλέπεται από την ΠΟΛ.1009/2012 (ΦΕΚ 72Β'.

Επειδή οι ανωτέρω ΑΛΠ καυσίμων, εφόσον δεν αναγράφουν ΑΦΜ αντισυμβαλλόμενου ή αριθμό κυκλοφορίας οχήματος ή μηχανήματος, όπως ορίζει η νομοθεσία (ΠΟΛ 1091/2010, ΠΟΛ 1203/2012, ΠΟΛ 1003/2014) δε δύνανται να συσχετισθούν ασφαλώς με την δραστηριότητα του ελεγχόμενου .

Επειδή από τον έλεγχο προέκυψε ότι αφενός έχουν καταχωρηθεί πολλές ΑΛΠ ανά ημέρα, που επαναλαμβάνονται συνεχόμενα με διαφορά λίγων λεπτών, ή και διαστήματος μικρότερου της μιας ώρας, χωρίς να αναγράφουν τον αριθμό κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου οχήματος ή μηχανήματος ή τον ΑΦΜ αντισυμβαλλόμενου και αφετέρου δεν έχει εκδοθεί συγκεντρωτικό τιμολόγιο ώστε να αποφευχθεί η καταστρατήγηση των φορολογικών διατάξεων του άρθρου 10 Ν.4308/2014 περί συγκεντρωτικού τιμολογίου, που απαγορεύουν την γενικευμένη χρήση ΑΛΠ.

Επειδή ο προσφεύγων έλαβε, καταχώρησε, εξέπεσε κατά το έτος 2017, το φόρο εισροών για 1850 αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων που εκδόθηκαν με χρήση Φ.Η.Μ, χωρίς να αναγράφονται τα στοιχεία του αποδέκτη, επί συνόλου 2.492 δικαιολογητικών δαπανών, ήτοι ποσοστό 74,2 % των δικαιολογητικών .Το ποσοστό αυτό καταδεικνύει την εκτενή χρήση αποδείξεων λιανικής πώλησης που υποκαθιστούν τη λήψη τιμολογίων και αντιβαίνει στο Νόμο 4308/2014 και τον Κώδικα Φ.Π.Α., εντός του νομικού πλαισίου των οποίων οφείλει να δρα κάθε επιχειρηματική οντότητα. Ομοίως, ο προσφεύγων έλαβε, καταχώρησε, εξέπεσε κατά το έτος 2018, το φόρο εισροών για 1100 αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων που εκδόθηκαν με χρήση Φ.Η.Μ χωρίς να αναγράφονται τα στοιχεία του αποδέκτη, επί συνόλου 2252 δικαιολογητικών δαπανών, ήτοι ποσοστό 48,88 % των δικαιολογητικών, ενώ επιπρόσθετα καταχώρισε δαπάνες διοδίων που δεν αφορούν φορτηγό ιδιωτικής χρήσης. Ως εκ τούτου, ορθά ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τον ΦΠΑ των εν λόγω φορολογητέων εισροών, καθώς δεν συντρέχουν οι οριζόμενες από τα άρθρα 30 και 32 του ν.2859/2000 προϋποθέσεις, διότι αφενός, υφίσταται αδυναμία συσχέτισης των υπό κρίση συναλλαγών με τη δραστηριότητα του προσφεύγοντα και τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων προκειμένου να διαπιστωθεί η πραγματοποίησή τους προς το συμφέρον της επιχείρησής του, αφετέρου, ο αριθμός των παραστατικών δαπανών με ΑΛΠ ανέρχεται σε ποσοστά τέτοια που καταδεικνύουν γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής, κάτι που ρητά δεν προβλέπεται (ΠΟΛ. 1003/2014).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της από **14-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του με ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ./**08-11-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, σύνολο φόρου για καταβολή : **7.762,65€** (ποσό φόρου 4.878,66€ + πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ 2.439,33€ + ειδική εισφορά αλληλεγγύης 444,66€).

Επί της υπ' αρ./**08-11-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, σύνολο φόρου για καταβολή : **45.913,38€** (ποσό φόρου 30.608,92€ + πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ 15.304,46€).

Επί της υπ' αρ./**08-11-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, σύνολο φόρου για καταβολή : **11.923,40 €** (ποσό φόρου 7.948,93€ + πρόστιμο άρθρου 58^Α του ΚΦΔ 3.974,47€).

Επί της υπ' αρ.**/08-11-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, σύνολο φόρου για καταβολή : **52.153,12 €** (ποσό φόρου 34.768,75€ + πρόστιμο άρθρου 58^Α του ΚΦΔ 17.384,37€).

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.τ.λ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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