



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 08/01/2025

Αριθμός απόφασης: 27

**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 **13-09-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:.....**, με κύρια δραστηριότητα «*Κατασκευαστικές εργασίες*»

κτιρίων για κατοικίες και μη» και έδρα στα, Τ.Κ., κατά των με αριθμό: **α).../.../12-07-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, **β).../.../12-07-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, **γ).../.../12-07-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, **δ).../.../12-07-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018, **ε).../.../12-07-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2019 και **στ).../.../12-07-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

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

Επί της από **13-09-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του με ΑΦΜ:....** που υποβλήθηκε 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 **.../.../12-07-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 15.414,81€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 7.707,41€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.121,48€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **25.243,70€**.
- Με την με αριθμό **.../.../12-07-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 18.636,59€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 9.319,30€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.651,68€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **30.609,57€**.
- Με την με αριθμό **.../.../12-07-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 36.113,75€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 18.056,88€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **54.170,63€**.

- Με την με αριθμό .../.../12-07-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 11.584,01€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ύψους 5.792,01€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **17.376,02€**.
- Με την με αριθμό/.../12-07-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 14.573,20€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ύψους 7.286,61€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **21.859,81€**.
- Με την με αριθμό .../.../12-07-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 22.570,10€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ύψους 11.285,05€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **33.855,15€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 12-07-2024 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Καβάλας στον προσφεύγοντα με κύριο αντικείμενο εργασιών «Κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων για κατοικίες και μη», δυνάμει της υπ' αριθμ. ../15-02-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2018, 2019 & 2020.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ'αριθμ. .../20-06-2022 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου (αρ.πρωτ. εισερχομένου .../23-06-2022), σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων κατά το έτος 2018 έλαβε εκατόν είκοσι πέντε (125) εικονικά φορολογικά στοιχεία έκδοσης της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ.:, συνολικής καθαρής αξίας 51.477,00€ πλέον Φ.Π.Α. 12.354,48€, κατά το έτος 2019 έλαβε τριάντα δύο (32) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 13.130,00€ πλέον Φ.Π.Α. 3.151,20€ και κατά το έτος 2020 έλαβε εκατόν ογδόντα εννέα (189) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 76.760,00€ πλέον Φ.Π.Α. 18.422,00€ του ίδιου εκδότη.

Στα πλαίσια του ελέγχου, εκτός από τη λήψη και καταχώρηση στα φορολογικά βιβλία του προσφεύγοντα των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, διαπιστώθηκε η μη καταχώρηση στα βιβλία τεσσάρων φορολογικών στοιχείων εσόδων (Τ.Π.Υ.) έτους 2019 συνολικής καθαρής αξίας 13.405,00€ πλέον Φ.Π.Α. 3.216,60€ και η εσφαλμένη καταχώρηση ενός φορολογικού στοιχείου εσόδων έτους 2020 συνολικής καθαρής αξίας 5.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.200,00€, το οποίο καταχωρήθηκε με αξία 50,00€ πλέον Φ.Π.Α. 12,00€. Επίσης, απορρίφθηκαν δαπάνες, ως λογιστικές διαφορές, ύψους 8.216,77€ πλέον Φ.Π.Α. 1.972,32€ στο έτος 2018, δαπάνες 35.486,97€

πλέον Φ.Π.Α. 4.597,09€ στο έτος 2019 και 11.980,31€ πλέον Φ.Π.Α. 1.405,15€ στο έτος 2020, που αφορούν δαπάνες καυσίμων, αγορές εμπορευμάτων που δεν εμπίπτουν στα αντικείμενα δραστηριότητας του προσφεύγοντα και δαπάνες άνω των 500€ που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο.

Κατόπιν αυτού, στις 22-05-2024 επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ./14-05-2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και οι προσωρινές πράξεις, επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ'αριθμ./27-06-2024 υπόμνημα αντιρρήσεων. Ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι:

1. Παραγεγραμμένη η χρήση 2018.
2. Εσφαλμένη η απόρριψη δαπανών συνολικού ποσού 24.034,92€ πλέον Φ.Π.Α. 5.796,03€ που αφορά σε αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων.
3. Σε ότι αφορά την εικονικότητα των συναλλαγών: Έλλειψη σαφούς, πλήρους και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας. Η φορολογική διοίκηση βαρύνεται με το βάρος της απόδειξης. Πλήρης αγνόηση των αποδεικτικών στοιχείων που προσκόμισε. Δεν πραγματοποιήθηκε καμία αναφορά στα πραγματικά περιστατικά που αφορούν τις συναλλαγές του με την εκδότρια εταιρεία. Παράνομη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Η φορολογική ασυνέπεια της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας δεν αποδεικνύει τη δική του κακή πίστη και το ανύπαρκτο των ελεγχόμενων συναλλαγών που επικαλείται.
4. Εσφαλμένη η απόρριψη δαπανών που αφορούν σε αγορές υλικών που άπτονται επί του αντικειμένου των εργασιών του, αφού ο μοναδικός Κ.Α.Α.Δ. δραστηριότητας είναι αυτός των «κατασκευαστικών εργασιών για κατοικίες και μη» - 41200000.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4174/2013, όπως ίσχυε κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος: *«1 Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».*

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, κατ' εφαρμογή της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 το Δημόσιο νομιμοποιείται να εκδώσει και να κοινοποιήσει πράξεις προσδιορισμού φόρων & προστίμων για το φορολογικό έτος 2018 μέχρι τις 31-12-2024, δεδομένου ότι ο προσφεύγων

υπέβαλε εμπρόθεσμα την υπ'αριθμ...../2019 δήλωση φόρου εισοδήματος, καθώς και τις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., όπου ειδικά η αρχική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. της τελευταίας περιόδου του έτους 2018 υποβλήθηκε στις 22-01-2019 (α/α...) και η τροποποιητική στις 20-04-2019 (α/α.....).

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, το άρθρο 22 του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζει 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,

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», ενώ το άρθρο 23 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζει ρητά ποιες δαπάνες δεν εκπίπτουν, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρο 22) 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) 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 εισοδήματός της (ΣΤΕ 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 (ΣΤΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). 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. 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.λπ. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.): «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.[2859/2000](#), 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.[2859/2000](#), ορίζεται ότι: «1. 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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή, σύμφωνα με το **ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)**:

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».

7. 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. [...]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου».

Άρθρο 8 Τιμολόγιο Πώλησης

Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

Άρθρο 9 – Περιεχόμενο τιμολογίου

Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

- α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
- β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.
- γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.
- δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη**, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.
- ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη** που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.
- στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.
- ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
- η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.
- θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται. [...]

Άρθρο 10 – Απλοποιημένο τιμολόγιο

1.Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:

- α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή**
 - β) όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8.**
- 2. Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:**
- 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 παρ. 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται».

Επειδή, με την Πολ. 1003/31-12-2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως εξής:

Άρθρο 8: Τιμολόγιο πώλησης

8.1 Οι ρυθμίσεις του κεφαλαίου αυτού ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο τις σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, δίνεται ο ορισμός της έννοιας του τιμολογίου, καθορίζεται η ευθύνη του πωλητή για την έκδοση τιμολογίου πώλησης και παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου από άλλα πρόσωπα....

8.2 Η έννοια της χονδρικής πώλησης αγαθών και υπηρεσιών δεν ορίζεται στις διατάξεις αυτές, προκύπτει όμως **ex αντιδιαστολής με την έννοια της λιανικής** (ιδιώτες καταναλωτές). Συνεπώς, **εκδίδεται τιμολόγιο, για πωλήσεις προς άλλη οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα** ή το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ. ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος του Φ.Π.Α. ή εξαγωγές ή γενικά πρόσωπα του άρθρου 1 του παρόντος νόμου.

[...]

Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου

Παράγραφος 1

9.1.1 Η παράγραφος αυτή (στοιχεία α έως ιζ) καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

9.1.2 Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ **δύνатаι να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.**

Άρθρο 10: Απλοποιημένο τιμολόγιο και Συγκεντρωτικό τιμολόγιο 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,

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 στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων καταχώρησε και εξέπτεσε τις εξής δαπάνες καυσίμων:

Φορολογικό έτος	2018	2019	2020
Αριθμός Α.Λ.Π.	299	386	205
Καθαρή αξία	8.216,77€	10.584,07€	5.234,08€
Φ.Π.Α.	1.972,23€	2.540,53€	1.256,18€

Οι ως άνω Α.Λ.Π. αφορούν αγορές βενζίνης και πετρελαίου κίνησης από διάφορα πρατήρια υγρών καυσίμων με αξία κάτω των 300€. Ωστόσο, σε καμία δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος, ούτε χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, ούτε μηχανογραφικά, κατ' εφαρμογή του άρθρου 9 του ν.4308/2014 και της Πολ. 1003/2014, με συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης των υπό κρίση συναλλαγών με τη δραστηριότητα του προσφεύγοντα και τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Συνεπώς, ορθώς η φορολογική αρχή απέρριψε τις ανωτέρω δαπάνες ως λογιστικές διαφορές, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

Επειδή περαιτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στα φορολογικά βιβλία του προσφεύγοντα έχουν καταχωρηθεί αγορές εμπορευμάτων που δεν εμπίπτουν στα αντικείμενα δραστηριότητας του προσφεύγοντα. Πιο συγκεκριμένα, εκτός των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων του προσφεύγοντα, ο έλεγχος ζήτησε και έλαβε από τους αντισυμβαλλόμενους τα μη προσκομισθέντα στον έλεγχο Τ.Π.Υ. Από το σύνολο των χειρόγραφα εκδοθέντων Τ.Π.Υ., τα οποία αποτελούν και τα μοναδικά φορολογικά στοιχεία εσόδων, διαπιστώθηκε ότι τα αντικείμενα δραστηριότητας του προσφεύγοντα αφορούν: εργασίες τοποθέτησης πλακιδίων, εργασίες τοποθέτησης πέτρας, εργασίες περάσματος μαρμάρων, εργασίες ξυλοτύπων και σκυροδέτησης, κατασκευή τοιχείου στήριξης, ψευδοροφές, τοποθέτηση κυβόλιθων και εργασίες αποκατάστασης οικοδομικών στοιχείων, ενώ στα εκδοθέντα Τ.Π.Υ. που αναγράφεται ως περιγραφή «βάσει συμφωνητικού», ο έλεγχος ζήτησε από τους λήπτες να περιγράψουν το είδος της παρεχόμενης εργασίας, οι οποίοι διαβεβαίωσαν ότι οι εργασίες αφορούν την τοποθέτηση σε πλακάκια και μάρμαρα, με υλικά του λήπτη. Κατά συνέπεια, οι αγορές εμπορευμάτων συνολικής καθαρής αξίας 18.653,50€ πλέον Φ.Π.Α. 2.056,56€ στο έτος 2019 & 620,77€ πλέον Φ.Π.Α. 148,97€ στο έτος 2020, όπως αναλυτικά απεικονίζονται στις σελ.22 έως 24 & 33 έως 34 της οικείας έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, αφορούν υλικά που δεν σχετίζονται με τις παρεχόμενες υπηρεσίες, όπως καζανάκια, είδη υγιεινής, είδη αλουμινίου, θερμοσίφωνες, κλειδαριές και ηλεκτρολογικό υλικό, η εγκατάσταση του οποίου γίνεται από αδειοδοτούμενο ηλεκτρολόγο κ.α.. Ακόμη και αν οι ως άνω αγορές κρίνονται από τον προσφεύγοντα απαραίτητες για την περαιτέρω επίτευξη του επιχειρηματικού του σκοπού, ήτοι δεν είναι παντελώς άσχετες με την επιχειρηματική του δραστηριότητα, όπως ισχυρίζεται, η έλλειψη επαγγελματικής εγκατάστασης αποδεικνύει ότι δεν μπορεί να έχουν αγοραστεί για μελλοντική χρήση.

Ως εκ τούτου, κατ' εφαρμογή του άρθρου 22 παρ. α' του ν.4172/2013 & του άρθρου 30 παρ.1 του ν.2859/2000, οι ως άνω δαπάνες απορρίπτονται, καθώς όπως απέδειξε η φορολογική αρχή δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Κατά συνέπεια, ο τέταρτος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4987/2022 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, 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 Κώδικα 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

Επειδή στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : “Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]”

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

Επειδή 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, στο άρθρο 76 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «*Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη*».

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

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνιακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με την από 30-05-2022 Έκθεση Ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από 12/07/2024 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καβάλας. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης, «.....» - ΑΦΜ, με κύριο αντικείμενο εργασιών «Εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών» και δευτερεύουσες εργασίες «χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών υλικών» και «χονδρικό εμπόριο λιθόκοκκων, ψιλού χαλικιού, κροκάλων, αμμοχάλικου κ.α.» κατά τα ελεγχόμενα έτη 2015 ως 2020, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει οποιαδήποτε συναλλαγή και το σύνολο των εκδοθέντων από αυτήν φορολογικών στοιχείων κρίθηκαν ως εικονικά, καθώς:

- «Δεν υφίσταται πάγιος εξοπλισμός για την εκσκαφή και μετακίνηση γαιών, καθώς ποτέ δεν δηλώθηκε αυτός ούτε καταβλήθηκε το απαιτούμενο τέλος για τη χρήση μηχανημάτων έργου τις κρινόμενες χρήσεις, στο αρμόδιο τμήμα της Περιφέρειας
- Δεν υφίσταται όχημα ιδιοκτησίας της επιχείρησης, προκειμένου να μεταφέρει υλικά, χώματα, ή άλλα εμπορεύματα. Όλα τα οχήματα που αναγράφονται στα κρινόμενα φορολογικά παραστατικά έχουν τεθεί σε ακινησία πολλά έτη πριν τις κρινόμενες χρήσεις, ή ανήκουν σε άλλες επιχειρήσεις μη συνεργαζόμενες (βάσει συμφωνητικών) με την ελεγχόμενη Ο.Ε.
- Δεν υπάρχουν παραστατικά αγοράς για τα είδη τα οποία εμπορεύτηκε η ελεγχόμενη Ο.Ε.. Αυτό προκύπτει από τη μη ύπαρξη δηλώσεων αντισυμβαλλομένων προμηθευτών της, τα κρινόμενα έτη.
- Η επιχείρηση δεν εμφανίζει υπαρκτή έδρα. Κατά τη σύνταξη της παρούσας, ο χώρος της έδρας της ελεγχόμενης είναι κλειστός και ερειπωμένος.
- Αν και δόθηκε πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων και καταστατικού και υπήρξε και τηλεφωνική επικοινωνία με τους διαχειριστές της Ο.Ε., δεν προσκομίστηκε ποτέ κανένα βιβλίο ή φορολογικό παραστατικό της επιχείρησης στον έλεγχο. Επίσης, σε σχετική αναζήτηση δεν βρέθηκε λογιστής, ή λογιστική εταιρία που να έχει αναλάβει τα βιβλία της επιχείρησης.
- Αντισυμβαλλόμενοι που έλαβαν παραστατικά από την ελεγχόμενη Ο.Ε. κατόπιν πρόσκλησης προσκόμισης των κρινόμενων φορολογικών παραστατικών, προέβησαν σε τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., ενώ παράλληλα προσκόμισαν υπεύθυνες δηλώσεις ότι τα ληφθέντα τιμολόγια από την εταιρία ήταν εικονικά και οι συναλλαγές δεν έγιναν ποτέ.
- Από την αντιπαραβολή των εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι δεν τηρήθηκε η χρονολογική συνέχεια τους (έκδοση μεταγενέστερου αριθμού τιμολογίου σε προγενέστερη ημερομηνία από το προηγούμενο), καθώς και η έκδοση τιμολογίου με τον ίδιο αύξοντα αριθμό σε διαφορετικές ημερομηνίες.

Από αντιπαραβολή των στοιχείων των αντισυμβαλλομένων με την εταιρία προκύπτει ότι για κάθε μία εκ των ελεγχόμενων χρήσεων εκδόθηκαν τα κάτωθι παραστατικά με τις σχετικές αξίες και το Φ.Π.Α που αναλογεί:

ΧΡΗΣΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ Φ.Π.Α.	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ Φ.Π.Α.
01/01-31/12/2015	212	90.184,94	23%	20.742,54
01/01-31/12/2016	273	111.866,00	23%-24%	25.729,18
01/01-31/12/2017	525	223.803,49	24%	53.712,84
01/01-31/12/2018	1.203	483.913,00	24%	116.139,12
01/01-31/12/2019	1.296	513.653,70	24%	123.276,89
01/01-31/12/2020	507	241.310,70	24%	57.914,57
ΣΥΝΟΛΑ	4.016	1.664.731,83		397.515,13

Επειδή, μεταξύ των πελατών της ως άνω επιχείρησης που εξέδιδε εικονικά τιμολόγια είναι και ο προσφεύγων, ο οποίος στα ελεγχόμενα έτη έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά του βιβλία τα εξής χειρόγραφα φορολογικά παραστατικά αγορών έκδοσης της επιχείρησης «.... ..»:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
2018	125	51.477,00	12.354,48	63.831,48
2019	32	13.130,00	3.151,20	16.281,20
2020	189	76.760,00	18.422,00	95.182,00
ΣΥΝΟΛΑ	346	141.367,00	33.927,68	175.294,68

Τα ως άνω φορολογικά παραστατικά είχαν κατασχεθεί με την υπ' αριθμ. .../26-10-2022 έκθεση κατάσχεσης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, κατόπιν αιτήματος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου που διενεργούσε έλεγχο στον εκδότη, όπως απεικονίζονται αναλυτικά στην από 12-07-2024 έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Καβάλας στα πλαίσια του παρόντος ελέγχου. Αφορούν αγορές οικοδομικών υλικών, ήτοι: τσιμέντα, ασβέστη, πλέγματα, σίδερα, ξυλεία, κόλλες κ.λ.π. Στη συντριπτική τους πλειοψηφία αναγράφεται καθαρή αξία 400,00€ πλέον Φ.Π.Α. 96,00€ και μόνο τρία (3) εξ' αυτών έχουν καθαρή αξία λίγο μικρότερη των 400€ πλέον Φ.Π.Α. και πέντε (5) περίπου έχουν καθαρή αξία από 730€ έως 1.470€ πλέον Φ.Π.Α. Η εξόφλησή τους πραγματοποιήθηκε μετρητοίς, ενώ, κατά δήλωση του προσφεύγοντα, όσα είχαν καθαρή αξία άνω των 500€ εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος. Ωστόσο, αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος προσκομίστηκαν μόνο για το υπ' αριθμ./30-09-2018 παραστατικό καθαρής αξίας 1.470,00€ πλέον Φ.Π.Α. 352,80€. Σε ότι αφορά την ημερομηνία έκδοσής τους παρατηρείται ότι εκδίδεται σχεδόν ένα τιμολόγιο κάθε ημέρα σε όλη τη διάρκεια του έτους και σε ορισμένες περιπτώσεις και δύο τιμολόγια την ίδια ημέρα.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων κατά τα ελεγχόμενα έτη δήλωνε διεύθυνση έδρας τα, ενώ δεν διαθέτει λοιπές επαγγελματικές εγκαταστάσεις. Δεν αποδεικνύει με ποιο τρόπο και που μεταφέρθηκαν τα υλικά που αγόρασε με τα επίμαχα παραστατικά και τα οποία, ως στενά συνδεδεμένα και απαραίτητα για την παροχή της υπηρεσίας από τον ίδιο, αποτελούν έξοδα της επιχείρησής του, δεδομένου ότι προέχον στοιχείο της δραστηριότητάς του αποτελεί η παροχή υπηρεσίας. Περαιτέρω, ο εκδότης δεν διαθέτει επαγγελματική έδρα στη ή στην, πλησίον της έδρας του προσφεύγοντα, ούτε από τα επίμαχα παραστατικά προκύπτει το εκτελούμενο κάθε φορά έργο και η μεταφορά των υλικών εκεί.

Επειδή, εάν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης των τιμολογίων είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος, τότε ο λήπτης καλείται να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών, καθώς σε κάθε περίπτωση οφείλει να τεκμηριώνει με τα κατάλληλα παραστατικά κάθε γεγονός και συναλλαγή και να διασφαλίζει την ασφαλή ταυτοποίησή της.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί αντιστροφής του βάρους της απόδειξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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 πρόσωπο¹, 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 περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1097/2016 κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία, ότι : «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) **το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο**, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και **διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή**,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.-Κ.Β.Σ).».

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος, περαιτέρω δε, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία ότι τα είδη με τις αναγραφόμενες ποσότητες στα επίμαχα τιμολόγια όντως αποκτήθηκαν, έστω από άλλους, μη κατονομαζόμενους προμηθευτές, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **13-09-2024** 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 .../.../12-07-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	15.414,81 €	15.414,81 €
Πρόστιμο άρθ.58 ν.4987/2022	7.707,41 €	7.707,41 €
Εισφορά αλληλεγγύης	2.121,48 €	2.121,48 €
Συνολικό ποσό	25.243,70 €	25.243,70 €

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 .../.../12-07-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	18.638,59 €	18.638,59 €
Πρόστιμο άρθ.58 ν.4987/2022	9.319,30 €	9.319,30 €
Εισφορά αλληλεγγύης	2.651,68 €	2.651,68 €
Συνολικό ποσό	30.609,57 €	30.609,57 €

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 .../.../12-07-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	36.113,75 €	36.113,75 €
Πρόστιμο άρθ.58 του ν.4987/2022	18.056,88 €	18.056,88 €
Συνολικό ποσό	54.170,63 €	54.170,63 €

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

4)Επί της με αριθμό .../.../12-07-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Κύριος φόρος	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
		11.584,01 €	11.584,01 €
Πρόστιμο άρ.58 ^A του ν.4987/2022		5.792,01 €	5.792,01 €
Συνολικό ποσό		17.376,02 €	17.376,02 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.741,99 €	0,00 €	0,00 €

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

5)Επί της με αριθμό .../.../12-07-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

Κύριος φόρος	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
		14.573,20 €	14.573,20 €
Πρόστιμο άρ.58A του ν.4987/2022		7.286,61 €	7.286,61 €
Συνολικό ποσό		21.859,81 €	21.859,81 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.554,55 €	0,00 €	0,00 €

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

6)Επί της με αριθμό .../..../12-07-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	22.570,10 €	22.570,10 €
Πρόστιμο άρ.58A του ν.4987/2022	11.285,05 €	11.285,05 €
Συνολικό ποσό	33.855,15 €	33.855,15 €

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