



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29.05.2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1015

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29.01.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ κατά της υπ' αριθ. /31.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και της υπ' αριθ. /31.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου

φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Τα με αριθ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής/07.02.2025 και/05.03.2025 συμπληρωματικά υπομνήματα του προσφεύγοντος
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29.01.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ καθώς και επί των με αρ. πρωτ./07.02.2025 και/05.03.2025 συμπληρωματικών υπομνημάτων, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./31.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο αλκοολούχων ποτών, φόρος ποσού 31.460,98€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ποσού 15.730,49€, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 5.885,06€ δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 53.076,53€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του της καθαρής αξίας 70.828,51€ δώδεκα (12) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο της εκδότριας εταιρίας «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ», ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ./31.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο πιστωτικό υπόλοιπο 5.010,34€ και επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 11.988,49€, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022 ποσού 5.994,25€ δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 22.993,08€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον ΦΠΑ των φορολογητέων εκροών του Φ.Π.Α. ποσού 16.998,83€, δώδεκα (12) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 70.828,51€, εκδόσεως της «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» ΑΦΜ

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από 31.12.2024 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024) του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./09876/22.08.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αρ. πρωτ. έγγραφο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης με το οποίο διαβιβάστηκε η από 16.07.2024 έκθεση μερικού ελέγχου του ν. 4308/2014, ν. 4987/2022 και ν. 5104/2024 σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων για τη χρήση 2018 έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους καθαρής αξίας 8.207,27€ πλέον Φ.Π.Α. 1.969,75€ και δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία τουλάχιστον ως

προς το πρόσωπο του εκδότη καθαρής αξίας 62.621,24€ πλέον Φ.Π.Α. 15.029,10€ από την«.....
..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» ΑΦΜ

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

- Νόμω και ουσία αβάσιμες και ανατιολόγητες οι προσβαλλόμενες πράξεις. Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής ως προς την παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη. (σχετικές οι υπ' αρ. 204/2018, 1566/2021 και 1176/2024 αποφάσεις της Υπηρεσίας μας.)
- Το σύνολο των ελεγχόμενων συναλλαγών είναι πραγματικό και πραγματοποιήθηκαν με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση και με κανένα τρίτο πρόσωπο.
- Καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων.
- Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας
- Παραβίαση του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη (αρ. 6 παρ. 1 και 13 ΕΣΔΑ, αρ.47 το Χάρτη Θεμελιωδών δικαιωμάτων της ΕΕ) λόγω μη γνωστοποίησης του σώματος της από 16.07.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν. 4308/2014, ν. 4987/2022 και ν. 5104/2024 του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης που αφορά την αντισυμβαλλόμενη προμηθεύτρια εταιρία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» ΑΦΜ

Ως προς τον 1^ο, 2^ο, 3^ο και 4^ο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4987/2022 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 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.»

Επειδή με την ΠΟΛ.1142/2016 διευκρινίστηκε ότι: «Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων
i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής)... Ως προς την έννοια δε της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την

κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. (σχετ. οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 3 και της παρ. 9 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και αντικαταστάθηκαν μεταγενεστέρως), ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής.»

Επειδή, σύμφωνα με τη με αρ. 170/2.6.2014 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ με θέμα «Έκπτωση δαπάνης ή μη στα ακαθάριστα έσοδα λήπτη εικονικού ως προς τον εκδότη φορολογικού στοιχείου – Επιτρεπτή ή μη έκπτωση δαπάνης λόγω εικονικού χαρακτήρισμού της γενόμενης συναλλαγής», απόσπασμα της οποίας κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1071/2015 του Υπουργείου Οικονομικών: « ... 2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης.

Η ερμηνευτική αυτή θέση, η οποία εξυψώνει το υποκειμενικό στοιχείο της φορολογικής συμπεριφοράς του επιτηδευματία σε βασικό κριτήριο της, εν προκειμένω, αντιμετώπισής του από τις φορολογικές αρχές, συνάδει απόλυτα και προς την ως άνω (κεφ. ΙΙ1Γ') παρατεθείσα συναφή νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΣτΕ, με την οποία γίνεται δεκτό ότι δεν είναι επιτρεπτή η έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, «εφόσον αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών στοιχείων που παρέσχον οι φορολογικές αρχές, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος εκπτώσεως έλαβε χώρα στο πλαίσιο φορολογικής απάτης» (δηλαδή εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη). ... Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις: Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ με θέμα την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, απόσπασμα της οποίας κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1097/2016 του Υπουργείου Οικονομικών: «...13. Από το πραγματικό του τεθέντος πρώτου ερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από 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.

14. 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 του ΦΠΑ, το γεγονός δε ότι ενδεχομένως 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. Τούτο δε, ανεξάρτητα από το ζήτημα αν η συγκεκριμένη περίπτωση συνιστά ή όχι παράβαση των διατάξεων που προβλέπουν ποινικές κυρώσεις ή επισύρουν ή όχι την επιβολή ποινικών κυρώσεων και προστίμου, καθόσον είναι διαφορετικό το ζήτημα της εκπτώσεως από το ζήτημα της επιβολής ποινικών κυρώσεων ή προστίμου και του ύψους αυτού για τη διάπραξη της φορολογικής παράβασης της φοροδιαφυγής (πρβλ ΣτΕ 4033/1999, ΟΛΝΣΚ 28/2015, ΝΣΚ 572/2011).

15. Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο αυτών, με τις εντεύθεν εις βάρος τους έννομες συνέπειες, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επ' ουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής συναλλαγής και δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια.

16. Αντιθέτως, δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή), διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της εκπτώσεως, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής.

17. Η ορθότητα των ως άνω ερμηνευτικών παραδοχών επιβεβαιώνεται πλήρως και από την πάγια νομολογία τόσο του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) όσο και του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά τη διερεύνηση του επίμαχου ζητήματος περί της δυνατότητας έκπτωσης ή μη του φόρου προστιθέμενης αξίας, τον οποίο κατέβαλε ο, υποκείμενος στο φόρο, καλόπιστος λήπτης επί των εισροών του (ήτοι επί των δαπανών αυτού) και ο οποίος αναγράφεται σε φορολογικό στοιχείο, το οποίο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη. ...

... 24. Σημειωτέον εν προκειμένω, ότι επί συναφών ερωτημάτων της διοικήσεως, τα οποία αφορούσαν έκπτωση δαπανών από το εισόδημα κατ' άρθρο 31 του Ν. 2238/1994 και 22 του Ν. 4172/2013, έγιναν δεκτά τα εξής: (α) Με την υπ' αριθμ. 170/2014 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήματος), ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου, (β) Με την υπ' αριθμ. 28/2015 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Α' Τακτική Ολομέλεια), ότι λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του. Οι ως άνω γνωμοδοτήσεις έγιναν αρμοδίως αποδεκτές (ΠΟΛ. 1071/2015 και υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. Β1 1168040 ΕΞ 2015/31-12-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών) και οδηγήθηκαν στο πόρισμά τους με σκέψεις και αιτιολογίες ως οι ανωτέρω εκτιθέμενες στην παρούσα, μάλιστα δε στηρίχθηκαν σε νομολογιακά δεδομένα, τα οποία αφορούσαν την έκπτωση του ΦΠΑ, όπως στην περίπτωση των ερωτημάτων που πραγματεύεται η παρούσα.

25. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί, ότι στα

τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις: Α. Στο πρώτο ερώτημα, κατά πλειοψηφία, ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τον ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν. ...».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με το άρθρο 7 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «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 το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, 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, 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 (άρθρου 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)... β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς

εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά... 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...».

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: « Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" (Φ.Π.Α.) σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου. »

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα...»

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,.....»

Επειδή, με το άρθρο 30 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από τον 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, με το άρθρο 32 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:... 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, με το 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στην παράγραφο 6 του άρθρου 36 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: « Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).»

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: « 2. 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 εμπειριστатωμένα 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, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον πρώτο. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις αυτής, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

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

Επειδή, 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, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα του υπό κρίση τιμολογίου και ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στις οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου του ν. 5104/2024, φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ερειδόμενες από την από 16.07.2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν. 4308/2014 ΕΛΠ και των ν. 4987/2022 και ν. 5104/2024 ΚΦΔ του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ.Θεσσαλονίκης.

Ειδικότερα αναφέρονται στην έκθεση του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για την εκδότρια των φορολογικών στοιχείων «..... MONΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ, ημερομηνία έναρξης 11.01.2018 και δηλωμένες στο υποσύστημα μητρώου του συστήματος TAXIS σαράντα οκτώ (48) δραστηριότητες, μεταξύ των οποίων και τις υπηρεσίες μεσιτείας αγαθών και το χονδρικό εμπόριο υλικών καθαρισμού τα κάτωθι:

- Στη δηλωθείσα αποθήκη στο 9^ο χλμ.- δε λειτούργησε ποτέ και δεν αποθήκευσε ποτέ εμπορεύματα, σύμφωνα με την υπεύθυνη δήλωση του ιδιοκτήτη του ακινήτου, ο οποίος διατηρεί στην ίδια διεύθυνση την έδρα της μεταφορικής του εταιρείας (από την παραπάνω αποθήκη εκδιόταν πλήθος μηχανογραφημένων φορολογικών στοιχείων πωλήσεων). Άλλαζε συχνά έδρα και φέρεται να μίσθωνε και άλλα ακίνητα στα οποία δεν εγκαταστάθηκε ποτέ. Εξέδιδε πλήθος φορολογικών στοιχείων πωλήσεων από γραφεία περιορισμένου χώρου και κείμενα σε υψηλό όροφο οικοδομών στη Λάρισα (επί των οδών και), και Θεσσαλονίκη (επί των οδών και), πράγμα που

δεν συνάδει με την τεράστια συναλλακτική της δραστηριότητα. Από την 01/05/2018 έως την 31/05/2019 η επιχείρηση μίσθωνε μια αποθήκη στη θέση ή (TK 40200) στην (άνευ ηλεκτρικού ρεύματος), από την εταιρεία «Τράπεζα Δημόσια Εταιρεία Λιμιτεδ» με ΑΦΜ, που δε δήλωσε ως υποκατάστημα στο πληροφοριακό σύστημα TAXIS της ΑΑΔΕ,

- Δεν είχε προβεί σε αγορές παγίων στοιχείων αναγκαίων για τη λειτουργία της (γραφεία, κλαρκ, ράφια κ.α. πάρα μόνο σε δυο αγορές κλιματιστικών). Το ΦΙΧ με αριθμό κυκλοφορίας και με μικτό βάρος 1.750 κιλά το κατείχε από την 14/08/2018 έως και την 03/07/2019,

- Τον Ιανουάριο του έτους 2018, ενώ δεν είχε προβεί σε αγορές εσωτερικού ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εξέδωσε πλήθος τιμολογίων πώλησης σε συγκεκριμένους πελάτες, ύψους 188.445,71€ πλέον ΦΠΑ 24% 45.226,97€. Πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις μόλις στις 23.02.2018 (ύψους 27.465,71€ από τον προμηθευτή «.....» στις 24-02-2018 και 25.642,80 € από τον προμηθευτή «.....» στις 23-02-2018), όμως εξέδωσε πλήθος τιμολογίων πωλήσεων από την 01-02-2018 έως την 22-02-2018 σε συγκεκριμένους πελάτες, συνολικής καθαρής αξίας 251.833,13€ πλέον ΦΠΑ 24% 60.439,95 €. Δεν πραγματοποίησε εισαγωγές από τρίτες χώρες από την 01/01/2018 έως και την 04/06/2019, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. ΔΗΛΕΔΕΞ 2019 24-06-2019 έγγραφο της Υποδιεύθυνσης Τελωνειακών Εφαρμογών της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης,

- Δεν είχε στη διάθεσή της το απαιτούμενο για την εκτέλεση των κατασκευαστικών/τεχνικών εργασιών μηχανολογικό εξοπλισμό (εργαλεία, μηχανήματα, υλικά) ούτε είχε λάβει φορολογικά στοιχεία από άλλη επιχείρηση που να κατέχει ή να εκμισθώνει μηχανήματα ή εξοπλισμό για τέτοιου είδους εργασίες. Δεν κατείχε ποτέ μηχανήματα έργου, σύμφωνα με το έγγραφο με το υπ' αρ. πρωτ. ΕΜΠ/29-03-2024 του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών.

- Δεν είχε στη διάθεσή της το απαιτούμενο για την εκτέλεση των εργασιών εργατικό - τεχνικό δυναμικό (ηλεκτρολόγους, εργάτες, κλπ.), ούτε είχε λάβει φορολογικά στοιχεία από άλλη επιχείρηση που να είχε προσλάβει και να εκμισθώνει εργατικό δυναμικό ικανό να πραγματοποιήσει τέτοιου είδους εργασίες. Όπως προκύπτει από το με αριθμό πρωτοκόλλου/21-03-2024 έγγραφο της τοπικής διεύθυνσης Η' Εύοσμου Θεσσαλονίκης, δεν είχε απογραφεί ποτέ ως εργοδότης.

- Σύμφωνα με την από 04/08/2021 έκθεση εφαρμογής των διατάξεων Ν.2859/2000 & ΠΟΛ 1200/2015 περί αναστολής ΑΦΜ/ΦΠΑ) της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων η επιχείρηση ενέτιπτε στις προϋποθέσεις της ΠΟΛ. 1200/2015 και ανεστάλη η χρήση από αυτή του ΑΦΜ/ΦΠΑ (σχετική η υπ' αριθμ. .../2021 απόφαση).

- Λειτουργήσε για ενάμιση χρόνο διακινώντας εμπορεύματα μεγάλης αξίας και προέβη σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών κατόπιν σχετικών παραγγελιών πελατών της, τα οποία παραδίδονταν σε αποθήκες τους ή και σε πελάτες τους, προκειμένου οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις να τιμολογηθούν στην «..... MONΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ». Από τα απαντητικά έγγραφα των αμοιβαίων συνδρομών, επιβεβαιώθηκε η πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ύψους 2.374.338,98€ και 110.363,00€ για τα έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, τα εμπορεύματα ωστόσο δεν έφτασαν ποτέ στην αποθήκη στο 9° χλμ., αλλά παραδόθηκαν σε αποθήκες πελατών στη Λάρισα, όπως αποδεικνύεται από τα σχετικά CMR (δίχως να αναγράφεται συγκεκριμένη διεύθυνση παράδοσης).

- Από την εξέταση πληροφοριακών δελτίων που αφορούν πελάτες της δεν προκύπτει η μεταφορά των εμπορευμάτων από μεταφορική επιχείρηση, πάρα μόνον από την ίδια και τους αντισυμβαλλόμενους πελάτες της.

- Εξέδωσε εικονικά τιμολόγια σε συγκεκριμένους πελάτες προκειμένου να κατατεθούν χρηματικά ποσά με σκοπό την αποπληρωμή των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων για την δημιουργία ψευδών απαιτήσεων.

Τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων από τη «..... MON. ΕΠΕ», καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία στο σκέλος των εξόδων και συμπεριέλαβε στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2018, καθώς και στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των αντίστοιχων τριμήνων, είναι τα κάτωθι:

A/A	Ημερ/νια	Αρ. φορολογικού στοιχείου	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
1	1/2/2018	.....	4.773,60	1.145,66	5.919,26
2	22/2/2018	.....	3.433,68	824,08	4.257,76
3	10/4/2018	.....	3.962,88	951,09	4.913,97
4	18/4/2018	.....	5.189,76	1.245,54	6.435,30
5	10/7/2018	.....	5.511,84	1.322,85	6.834,68
6	17/8/2018	.....	5.495,51	1.318,92	6.814,45
7	4/12/2018	.....	7.290,72	1.749,77	9.040,49
8	8/12/2018	.....	7.511,04	1.802,65	9.313,69
9	12/12/2018	.....	7.180,80	1.723,39	8.904,19
10	17/12/2018	.....	5.860,80	1.406,59	7.267,39
11	22/12/2018	.....	7.229,36	1.735,05	8.964,41
12	27/12/2018	.....	7.388,52	1.773,24	9.161,77
Σύνολο φορολογικού έτους 2019			70.828,51	16.998,83	87.827,36

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου ο προσφεύγων προσκόμισε τα υπ' αρ. ΤΔΑ...../17.04.2018 και ΤΔΑ...../26.04.2018 φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ», τα οποία δεν καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία και δεν συμπεριλήφθηκαν στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2018, ούτε στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και ως εκ τούτου δεν λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Περαιτέρω, προσκομίστηκαν στην ελέγχουσα φορολογική αρχή εννέα (9) αντίγραφα τραπεζικών συναλλαγών συνολικού ποσού 71.500,00€ προς την «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ». Η φορολογική αρχή εκτός των προαναφερθέντων παραστατικών έκανε δεκτή και κατάθεση από τον προσφεύγοντα ποσού 1.277,02€ στις 10.05.2018 σε λογαριασμό της εκδότριας στην Τράπεζα, σύμφωνα με την από 16.07.2024 έκθεση ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης. Το συνολικό ποσό εξόφλησης των συναλλαγών διαμορφώθηκε σε 72.777,02€, ενώ για το υπόλοιπο ποσό των 15.050,34€ δεν αποδείχθηκε η πληρωμή του. Ωστόσο, όπως αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου οι εξοφλήσεις διενεργούνταν μεθοδευμένα με σκοπό την πληρωμή των προμηθευτών του εξωτερικού (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) από τον Φεβρουάριο του 2018 έως το Μάιο του 2019. Όταν δεν πραγματοποιούνταν εξοφλήσεις προμηθευτών εξωτερικού τα χρήματα μεταφέρονταν άμεσα σε άλλους λογαριασμούς.

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ», ΑΦΜ, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων δεν ήταν σε θέση να πωλήσει οποιαδήποτε εμπορεύματα, συνεπώς το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των συναλλαγών το φέρει πλέον ο λήπτης και ήδη προσφεύγων. Από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων κατά τη διάρκεια του ελέγχου, η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι αγορές εμπορευμάτων που αναφέρονται στα υπό κρίση τιμολόγια

πραγματοποιήθηκαν με πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται σ' αυτά. Ωστόσο δεν έκανε δεκτό ότι ο προσφεύγων τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού του ότι τελούσε σε καλή πίστη, ο προσφεύγων υπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αντίγραφα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, τραπεζικές συναλλαγές για την εξόφληση και στατιστικά στοιχεία αγορών και πωλήσεων των εμπορευμάτων που διακινήθηκαν. Τα εν λόγω στοιχεία είχε προσκομίσει και στη φορολογική αρχή κατά τη διάρκεια του ελέγχου και αυτή λαμβάνοντας υπόψη την απογραφή στις 31.12.2017 και στις 31.12.2018 διαπίστωσε ότι οι ποσότητες των ειδών που φέρεται να αγοράστηκαν από την «..... MONΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» διατέθηκαν σε πελάτες της επιχείρησης, ενώ όσες δεν πουλήθηκαν είχαν καταχωρηθεί στο βιβλίο απογραφών 31/12/2018.

Επειδή ο προσφεύγων ήρθε σε αντιφάσεις αναφορικά με τον τόπο παραλαβής των εμπορευμάτων καθώς με την από 28.11.2024 υπεύθυνη δήλωση δήλωσε ότι η παράδοση εμπορευμάτων γινόταν στην έδρα της «..... MONΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» επί της οδού-..... στη Λάρισα ή από την αποθήκη αυτής στο 9^ο χλμ, ενώ στις 24.12.2024 στο υπόμνημά του αναφέρει ότι τα εμπορεύματα τα παραλάμβανε από αύλιο χώρο μεταφορικών εταιριών στην οδό στον Εύοσμο και στην οδό στο Καλοχώρι.

Επειδή από τα συνυποβαλλόμενα έγγραφα δεν αποδεικνύεται η συνδρομή καλής πίστης στον λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, οι υπ' αρ. 204/2018, 1566/21 και 1176/24 αποφάσεις της υπηρεσίας μας που επικαλείται ο προσφεύγων εκδόθηκαν λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά έτερων υποθέσεων, τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό κρίση υπόθεσης και ως εκ τούτου το σκεπτικό αυτών δεν τυγχάνει εφαρμογής στην παρούσα περίπτωση.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδομούν το πόρισμα του ελέγχου από τα οποία να προκύπτει ότι τα είδη που περιγράφονται στα δώδεκα (12) τιμολόγια τα απόκτησε πράγματι και καλόπιστα από την «..... MONΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις με ημερομηνία 31.12.2024 μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) και Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024) επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Ως προς τον 5ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 25 του Συντάγματος: «1. Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιση και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.».

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των προστίμων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβίασεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση α) από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος την καθαρή αξία ύψους 70.828,51€ των υπό κρίση ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρ. 22 του ν. 4172/2013 και β) από τον φόρο εκρών το ΦΠΑ ποσού 16.998,83€ των υπό κρίση ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 30 και 32 του ν. 2859/2000. Θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας δεν τίθεται.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Ως προς τον 6^ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

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

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, το άρθρο 33 του ν. 5104/2024, προβλέπει: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό

προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη υπόθεση, το 2^ο ΕΛ. ΚΕ. Θεσσαλονίκης γνωστοποίησε στον προσφεύγοντα τις διαπιστώσεις του με το αριθ./06-12-2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου βάσει του άρθρου 33 ν. 5104/2024, με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων, ώστε ο προσφεύγων να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει τις απόψεις του. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης προβάλλεται καταχρηστικά. Στη δε σχετική έκθεση ελέγχου γίνεται αναλυτική αναφορά στην κλήση προς ακρόαση.

Στο εν λόγω σημείωμα, αλλά και στις εκθέσεις ελέγχου της φορολογικής αρχής, γίνεται εκτενής αναφορά στις διαπιστώσεις του ελέγχου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης ως προς την εταιρία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ, αναφέρεται δε ρητά ότι η έκθεση της ανωτέρω υπηρεσίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος ελέγχου.

Επειδή, περαιτέρω, το άρθρο 5 του ν. 2690/1999 (ΚΔιοικ.Δ) ορίζει τα ακόλουθα : «1.Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτηση του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. 2.Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται ύστερα από γραπτή αίτηση του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικά με υπόθεση του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές»

Επειδή, από το άρθρο 5 του ΚΔΔ σε συνδυασμό με το άρθρο 25 παρ. 3 του Συντάγματος περί απαγόρευσης της καταχρηστικής άσκησης δικαιώματος συνάγεται ότι η υποβαλλόμενη εγγράφως αίτηση πρέπει να είναι ορισμένη και να αναφέρεται σε συγκεκριμένα έγγραφα τα οποία να προσδιορίζονται με σαφήνεια και ακρίβεια ώστε να καθίσταται δυνατή η ικανοποίηση του αιτήματος με λελογισμένη και όχι υπέρμετρη απασχόληση των αρμόδιων διοικητικών υπηρεσιών (324/02 ΓΝΜΔ ΝΣΚ, 49/01 ΓΝΜΔ ΝΣΚ , 50/93 ΓΝΜΔ ΝΣΚ).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων υπέβαλε αίτηση στην αρμόδια φορολογική αρχή κατά το στάδιο του ελέγχου, προκειμένου να λάβει γνώση της επίμαχης έκθεσης ελέγχου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./29.01.2025 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. /31.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

Διαφορά φόρου	31.460,98€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	15.730,49€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	5.885,06€

Σύνολο φόρου για καταβολή	53.076,53€
---------------------------	------------

Υπ' αριθ./31.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φόρου φορολογικής πειόδου 01/01/2018-31/12/2018

Διαφορά φόρου	11.988,49€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4987/2022	5.994,25€
Σύνολο φόρου για καταβολή	22.993,08€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	5.010,34€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.