



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332240
E-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 09-05-2025

Αριθμός απόφασης: 805

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/19-04-2024 Φ.Ε.Κ. Α' 58), 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 (Β' 1440),
- 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. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS:**) ενδικοφανή προσφυγή του, με **Α.Φ.Μ.**, ιδιοκτήτη ατομικής επιχείρησης, με έδρα στα, κατά: 1) της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020 (Ορθή επανάληψη), 2) της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, 3) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 και 4) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ.**
7. Το από/2025 υπόμνημα του προσφεύγοντος με το οποίο αιτήθηκε να λάβει γνώση των οπισθογράφων των επιταγών που εξέδωσε προς την εκδότρια των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων προκειμένου να αποδείξει ότι καμία σχέση δεν είχε με αυτούς.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020 (Ορθή επανάληψη), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, προσδιορίστηκε ποσό για καταβολή ύψους 124.164,15 ΕΥΡΩ (82.776,10 ΕΥΡΩ φόρος πλέον 41.388,05 ΕΥΡΩ Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.).

Με τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ποσό για καταβολή ύψους 4.149,87 ΕΥΡΩ (2.766,58 ΕΥΡΩ Φ.Π.Α., πλέον 1.383,29 ΕΥΡΩ Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας), και δεν αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 32.724,62 ΕΥΡΩ.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ποσό για καταβολή ύψους **65.742,17 ΕΥΡΩ** (43.828,11 ΕΥΡΩ Φ.Π.Α., πλέον 21.914,06 ΕΥΡΩ Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας), και δεν αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 6.296,51 ΕΥΡΩ.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ποσό για καταβολή ύψους **30.119,57 ΕΥΡΩ** (20.079,71 ΕΥΡΩ Φ.Π.Α., πλέον 10.039,86 ΕΥΡΩ Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας).

Ιστορικό

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. (αρ. εισ. πρωτ. της Δ.Ο.Υ.) σύμφωνα με το οποίο, από έλεγχο που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση της - Α.Φ.Μ. διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επιχείρηση τις χρήσεις 2018- 2020 εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των επιχειρήσεων προς τις οποίες εξέδωσε εικονικά τιμολόγια είναι, σύμφωνα με τις καταστάσεις πελατών προμηθευτών και η επιχείρηση του προσφεύγοντος. Η επιχείρηση δε του προσφεύγοντος έλαβε στη χρήση 2018 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 147.880,00 ΕΥΡΩ, στη χρήση 2019 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 72.500,00 ΕΥΡΩ και στη χρήση 2020 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 57.430,00 ΕΥΡΩ.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, από την εκδότρια επιχείρηση «..... - Α.Φ.Μ. ως ακολούθως:

.....

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκαν η από/2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 5104/2024

(Κ.Φ.Δ), η από/2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και η από/2024 έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις για τους ακόλουθους λόγους:

1. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας - Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου, παραβίαση του άρθρου 76 του Ν.5104/2024, τα πορίσματα του ελέγχου στηρίζονται σε έμμεσα συμπεράσματα. Ουσιαστικά πρόκειται για παράνομες πράξεις άλλης ατομικής επιχείρησης από την οποία έτυχε να έχει συναλλαγές το διάστημα 2018-2020 και οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου επαναλαμβάνουν τις διαπιστώσεις των εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι δεν πραγματοποιήθηκαν οι υπό εξέταση συναλλαγές. Προς επίρρωση των ισχυρισμών προσκόμισε μία σειρά φορολογικών στοιχείων, έτους 2024, που έλαβε από άλλο προμηθευτή από τα οποία προκύπτει το είδος και η αξία των συναλλαγών που είναι απαραίτητες για την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης του.
2. Η εικονικότητα των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων στηρίζεται στον έωλο ισχυρισμό ότι τα φορολογικά αυτά στοιχεία εξοφλήθηκαν με επιταγές που εκδόθηκαν από τον ίδιο, επιταγές που μερικές από αυτές δεν κατατέθηκαν σε τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας και εξοφλήθηκαν από τρίτα άτομα, ενώ και αυτές που κατατέθηκαν σε λογαριασμό της εκδότριας το ποσό που πιστωνόταν γινόταν ανάληψη την ίδια ή τις επόμενες ημέρες. Ο ίδιος δεν είχε καμία σχέση με κανένα από τα άτομα που τελικά έλαβαν τα ποσά των επιταγών πέρα από την εκδότρια των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων.
3. Ο ίδιος τελούσε σε καλή πίστη, καθώς δεν γνώριζε τις παράνομες πράξεις της εκδότριας των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 72 του Ν.5104/2024: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην

Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του [Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας](#) (ν. [2717/1999](#), Α' 97)».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 84 του Ν.5104/2024: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. [4174/2013](#) (Α' 170) και [4987/2022](#) (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή, στην ΠΟΛ [1064/2017](#) ορίζεται ότι: Άρθρο 1 παρ. 1. «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ν. [4174/2013](#)) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.».

Επειδή, με το άρθρο 24 του Ν [4274/14-7-2014](#) «Ρυθμίσεις Ποινικού και Σωφρονιστικού Δικαίου και άλλες διατάξεις» τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 70 ν. [2717/1999](#) (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) και οι διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 (όπως αυτή είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 24 Ν.4274/2014, ΦΕΚ Α 147/14.7.2014) αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 25 παρ. 1 Ν.4509/2017,ΦΕΚ Α 201/22.12.2017 ως ακολούθως: «**Είναι απαράδεκτη η άσκηση δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά της αυτής πράξης ή παράλειψης. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής, όταν η πρώτη έχει απορριφθεί τελεσιδίκως για οποιονδήποτε τυπικό λόγο και σε κάθε περίπτωση, εκτός από αυτή της απόρριψής της ως εκπρόθεσμης, καθώς και όταν ο προσφεύγων κλήθηκε κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 παράγραφος 3, 139 Α και 277 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα**».

Με την ως άνω διάταξη καθίσταται ως δικονομικός κανόνας η αρχή κατά την οποία,

επιτρέπεται μόνο μία φορά να ζητήσει κάποιος τη δικαστική προστασία στον ίδιο βαθμό κρίσης κατά της ίδιας διοικητικής πράξης. Έτσι, αποκλείεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής, αδιάφορα από τους προβαλλόμενους λόγους και ανεξάρτητα από την τύχη της πρώτης (πρβλ. ΟΛ ΣΤΕ 3840/2009, 3620/1995 ΣΤΕ 97/2011, 1306/2010 κ.ά.). Κατά την έννοια δε της διάταξης αυτής, ως πρώτη προσφυγή θεωρείται εκείνη που προηγήθηκε χρονικά, δηλαδή εκείνη για την οποία συντάχθηκε χρονικά προγενέστερη πράξη κατάθεσης (3627/2013 ΔΕΦ ΑΘ).

Επειδή, με την απόφαση που εκδίδει το δευτεροβάθμιο όργανο επί άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ενσωματώνεται η πράξη του πρωτοβάθμιου οργάνου που αμφισβητήθηκε με την προσφυγή, η οποία, ανεξαρτήτως της αποδοχής ή μη της ασκηθείσας ενδικοφανούς, από το σημείο αυτό χάνει την αυτοτέλεια και τον εκτελεστό χαρακτήρα της (μεταβιβαστικό αποτέλεσμα της ενδικοφανούς προσφυγής). Κατά της ίδιας πράξης ή παράλειψης για την οποία προβλέπεται ειδικά η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν μπορεί να ασκηθεί δεύτερη ενδικοφανής προσφυγή από το ίδιο πρόσωπο. Τούτο σημαίνει ότι ισχύει ο κανόνας της εφάπαξ ασκήσεως της ενδικοφανούς προσφυγής (Η ενδικοφανής προσφυγή, Σ. Κύβελος, εκδόσεις Σάκκουλα 2013, σελ. 169 & 166).

Επειδή, ο προσφεύγων έχει ήδη καταθέσει κατά των ίδιων προσβαλλόμενων πράξεων την υπ' αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή, με τους ίδιους προσβαλλόμενους λόγους, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ.απορριπτική απόφαση της Υπηρεσίας μας και συνεπώς, η παρούσα, ως συνυποβαλλόμενη μη επιτρεπτή δεύτερη ενδικοφανής προσφυγή, **ασκείται απαραδέκτως**. (βλ. ΝΣΚ 285/2011, με παραπομπή σε Τάχο Α., Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, 7η έκδοση, 2003, σελ. 793, ΣΤΕ 1274/1957, 1500/1980, Σολδάτο, Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας, έκδοση 2000, σελ. 306, και ΣΤΕ 1498/1979, ΟΛΣΤΕ 3498/1972).

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ.(ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση: 1) της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020 (Ορθή επανάληψη), 2) της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, 3) της υπ. αριθ. Οριστικής

Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 και 4) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως απαράδεκτης.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.