



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 20/06/2025

Αριθμός απόφασης: 1151

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/204 (ΦΕΚ Α' 58/2024), 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.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27/02/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά της αριθμ./27-01-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 και της αριθμ./27-01-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 -31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

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

Επί της από 27/02/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/**27-01-2025** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ποσού 2.448,00 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 1.224,00 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 489,60, ήτοι συνολικό ποσό **4.161,60 €**.

2. Με την με αριθμό/**27-01-2025** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ποσού 1.219,20 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 609,60 €, ήτοι συνολικό ποσό **1.828,80 €** και δεν του αναγνωρίστηκε ποσό για έκπτωση 86,40 €.

Δυνάμει της με αρ./**30-12-2024** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, με κύρια δραστηριότητα «ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΩΝ ΜΗΧΑΝΟΚΙΝΗΤΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ ΣΕ ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΑ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ», ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων και τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2019.

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2022 έγγραφό της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ Γ ΥΠ/ΝΣΗ ΤΜΗΜΑ Γ2, με συνημμένο το φάκελο της υπόθεσης με αριθμό και ημερομηνία 12/07/2022, που αναφέρεται στην επιχείρηση «..... με ΑΦΜ». Συγκεκριμένα απέστειλε συνημμένα : α) το με αριθμό αναφοράς/02-08-2022 Δελτίο Πληροφοριών (εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ (Ν.4308/2014) και ΚΦΔ (Ν.4174/2013), β) το με αριθμό/12-07-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση προς ακρόαση (άρθρο 28 ν.4174/2013 και άρθρο 6 ν.2690/99) και γ) την με αριθμό αναφοράς από 11/07/2022 Έκθεση Ελέγχου -Έρευνας εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) με εκδότρια οντότητα την «.....με ΑΦΜ» και αντικείμενο εργασιών «ΓΕΝΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΜΗ ΟΙΚΙΣΤΙΚΑ ΚΤΙΡΙΑ ΜΕ ΤΗ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΙΔΙΩΝ ΥΛΙΚΩΝ», σύμφωνα με την οποία η ανωτέρω επιχείρηση εξέδωσε εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά

στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, ο οποίος έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2019 από την ανωτέρω επιχείρηση ένα φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 5.440,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.035,60 €.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, αποδεχόμενος πλήρως τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις όπου διαπιστώθηκε ότι το ανωτέρω φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της επιχείρησης «.....με ΑΦΜ» είναι εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Στη συνέχεια προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τις φορολογητέες εκροές του ελεγχόμενου έτους με την αφαίρεση από τις αγορές, καθώς και από τις φορολογητέες εισροές το ποσό του επίμαχου εικονικού φορολογικού στοιχείου. Ακολούθως, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το με αρ./04-12-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου, επί του οποίου ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης το με αριθμό πρωτοκόλλου/27-12-2024 υπόμνημά του με τις απόψεις του επί του διενεργηθέντος ελέγχου, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές από τη φορολογική αρχή και ακολούθως εκδόθηκαν οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α..

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

- 1) Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
- 2) Νομικά πλημμελείς οι πράξεις λόγω μη συνδρομής της υποχρέωσης τεκμηρίωσης και απόδειξης της εικονικότητας εκ μέρους της φορολογικής αρχής , άλλως νομική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω του ότι εφόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις επικαλούνται αποκλειστικά και μόνο εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και όχι ως προς το πρόσωπο και δεδομένου ότι η πραγματική διενέργεια της συναλλαγής αποδεικνύεται , δεν υφίσταται άλλο θέμα προς διερεύνηση νομιμοποιητικό της αποδιδόμενης παράβασης , η δε επίκληση της έλλειψης καλοπιστίας ως νομιμοποιητικό θεμέλιο των αποδιδόμενων καταλογισμών, θα συνιστούσε ανεπίτρεπτη μεταβολή της πραγματικής βάσης, λόγω του ότι ουδέποτε τέθηκε από τη φορολογική αρχή, άλλως νομική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη συνδρομής της υποχρέωσης τεκμηρίωσης και απόδειξης της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο άλλως νομική πλημμέλεια λόγω ελλείψεως αιτιολογίας μη δυνάμενης να υποκατασταθεί καθ' οιονδήποτε τρόπο, χωρίς τούτο να συνιστά ανεπίτρεπτη μεταβολή της πραγματικής βάσης, άλλως νομική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω καλοπιστίας στο πρόσωπο του προσφεύγοντος.
- 3) Μη νόμιμη η απόρριψη εκ μέρους της φορολογικής αρχής της εκπαισιμότητας του αποδιδόμενου ως εικονικού τιμολογίου. Μη ορθή απόρριψη των δαπανών όσον αφορά στη φορολογία εισοδήματος.
- 4) Μη νόμιμη η απόρριψη εκ μέρους της φορολογικής αρχής του φόρου εισροών.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν 4987/2022, ως ίσχυε την κρινόμενη περίοδο, δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική 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.».

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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ’ αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή. (Στε 506/8-2-2012).

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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του ν.5104/2024 «...Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ...».

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

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 2056/1994, 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, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε 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 υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων 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 της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) 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 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 (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές 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 εν προκειμένω, ο προσδιορισμός της διαφοράς κυρίου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2019, αποτυπώνεται στην με ημερομηνία θεώρησης 11/07/2022 Έκθεση Ελέγχου - Έρευνας εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ Γ ΥΠ/ΝΣΗ ΤΜΗΜΑ Γ2, αναφορικά με την εκδότρια του επίμαχου φορολογικού στοιχείου «.....με ΑΦΜ», οι διαπιστώσεις της οποίας αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα των από 27/01/2025 εκθέσεων μερικού απομακρυσμένου ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ., φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης. Συνοπτικά από τις προαναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου προκύπτουν τα εξής:

Ως προς την εκδότρια εταιρεία

1. Από 28/08/2019, έχουν επιβληθεί στην εκδότρια οι κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 1 περ. α' υποπερίπτωση νί της ΠΟΛ. 1200/02-09-2015, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ. 1088/07-07-2017, περί αναστολής χρήσης του Α.Φ.Μ. για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, καθώς υφίστανται στοιχεία ότι η οντότητα ή έχει διακόψει την δραστηριότητά της ή διαπράττει φοροδιαφυγή, δεδομένου ότι δεν βρέθηκε σε καμία δηλωθείσα διεύθυνση και δεν ανταποκρίθηκε σε Αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για διάθεση των λογιστικών της αρχείων.
2. Δεν βρέθηκε να λειτουργεί στη διεύθυνση που έχει δηλώσει ως έδρα, επί της οδού, Τ.Κ., στη και δεν έχει ενημερώσει για οποιαδήποτε αλλαγή την αρμόδια Φορολογική Αρχή, με την υποβολή των σχετικών δηλώσεων. Επίσης δεν έχει υποβάλει δήλωση διακοπής εργασιών.
3. Η δήλωση που έχει αναρτηθεί στο Πληροφοριακό Σύστημα Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας με αριθμό/19-03-2018, σχετικά με την ενοικίαση γραφείου επί της οδού, Τ.Κ., στη (έδρα), από τον διαχειριστή της εκδότριας, για λογαριασμό της, αναφέρει ως εκμισθωτή πρόσωπο το οποίο έχει αποβιώσει από το έτος 2010.
4. Δεν δηλώθηκε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση, πέραν της έδρας της, ούτε εντοπίσθηκε τέτοια από τον έλεγχο.
5. Από την έρευνα στο Πληροφοριακό Σύστημα Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας, δεν βρέθηκε, ούτε αποδείχτηκε ότι η εκδότρια λειτούργησε στις διευθύνσεις που προέκυψαν από τις δηλώσεις μίσθωσης, που είχε υποβάλει.
6. Δεν βρέθηκε ο διαχειριστής Γρηγοριάδης Ρωμανός να διαμένει, στην δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση, διεύθυνση οικίας του και δεν έχει ενημερώσει για οποιαδήποτε αλλαγή την αρμόδια Φορολογική Αρχή, με την υποβολή των σχετικών δηλώσεων.
7. Δεν κατέχει μεταφορικά μέσα και μηχανήματα έργου.
8. Δεν διέθετε ικανές αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας, προκειμένου να πραγματοποιήσει τον μεγάλο όγκο των δηλωθέντων πωλήσεων στις ελεγχόμενες χρήσεις.
9. Οι πραγματοποιηθείσες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, αφορούν σε παροχή μεταφορών, όπου τιμολογείται

μεταφορικό έργο προς την εκδότρια, κυρίως για διεθνείς μεταφορές για λογαριασμό τρίτων επιχειρήσεων, οι οποίες αφενός δεν συμπεριλαμβάνονται στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών, που έχει υποβάλει η εκδότρια και αφετέρου, σε όσες περιπτώσεις αναγράφονται εμπορεύματα στα συνοδευτικά έγγραφα, αφορούν εμπορεύματα τα οποία δεν συνάδουν με τη δραστηριότητά της (φιστίκια, φρέσκο κρέας, γάλα σε μορφή σκόνης/πούδρα, τακάκια φρένων, υλικά συσκευασίας). Επιπλέον δεν προέκυψαν πληροφορίες για το πώς πραγματοποιήθηκαν οι πληρωμές, πώς δόθηκαν τα χρήματα, σε ποιόν, πού και πότε, ούτε προσκομίσθηκαν σχετικά στοιχεία που να τεκμηριώνουν τις συναλλαγές αυτές.

10. Από τα πληροφοριακά συστήματα της Φορολογικής Διοίκησης, δεν προέκυψε η διενέργεια άλλων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ή παραδόσεων, πέραν της παροχής, στην εκδότρια, υπηρεσιών διεθνών μεταφορών.

11. Δεν πραγματοποίησε συναλλαγές με τρίτες χώρες (εισαγωγές/εξαγωγές/διαμετακομίσεις), σύμφωνα με την απάντηση από το Τμήμα Γ' Τελωνειακών Εφαρμογών.

12. Δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών και δεν έχει απογραφεί στον ΕΦΚΑ, ως εργοδότης.

13. Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Ν.Π., για τα φορολογικά έτη 2017-2019.

14. Υπάρχει αναντιστοιχία μεταξύ των υποβληθέντων περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ και των υποβληθέντων συγκεντρωτικών δηλώσεων τιμολογίων της εκδότριας.

15. Δεν έχει εκπληρώσει τις προς το δημόσιο υποχρεώσεις της.

16. Δεν έχει ανταποκριθεί, στη με αριθ. /08-03-2021 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία και λοιπές απαραίτητες για την ολοκλήρωση του ελέγχου πληροφορίες.

17. Από την επισκόπηση των Τ.Δ.Α. που περιήλθαν στην διάθεση του ελέγχου, προέκυψε, μεταξύ άλλων, ότι αναγράφονταν αριθμός κυκλοφορίας οχημάτων που διέθεταν ψυκτικό μηχάνημα, για την διακίνηση κατασκευαστικών υλικών, γεγονός οξύμωρο, που δεν συνάδει με την κοινή πρακτική.

18. Από την έρευνα του τρόπου εξόφλησης των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων στον τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε η εκδότρια στην Τράπεζα Πειραιώς, προέκυψε πλήθος καταθέσεων και ισόποσων αναλήψεων μετρητών, που πραγματοποιούνται την ίδια ημέρα, στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα, εντός ελάχιστων λεπτών, από το ίδιο πρόσωπο. Συνεπώς η χρήση του τραπεζικού συστήματος για την εξόφληση των εκδοθέντων τιμολογίων γινόταν για να προσδοθεί νομιμοφάνεια στις συναλλαγές.

19. Τα πρόσωπα, και, που διενήργησαν σημαντικό μέρος των τραπεζικών συναλλαγών, στον τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε η εκδότρια στην Τράπεζα Πειραιώς, δεν ανταποκρίθηκαν σε σχετικό Αίτημα Παροχής Πληροφοριών της Φορολογικής Διοίκησης, ούτε βρέθηκαν στις δηλωθείσες διευθύνσεις τους.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι η εκδότρια οντότητα «.....» με ΑΦΜ» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, αφού ούτε στην δηλούμενη ως επαγγελματική της έδρα βρέθηκε, ούτε έχει υποβάλλει δήλωση μεταφοράς της έδρας ή διακοπής εργασιών, ούτε ανταποκρίθηκε

στην Πρόσκληση για διάθεση των λογιστικών της αρχείων. Επίσης, δεν διέθετε τον εξοπλισμό, την υποδομή (προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις κ.α.) για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών. Επιπλέον, δεν είχε ουσιαστικά αγορές, καθώς υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλωθέντων στις Συγκεντρωτικές καταστάσεις αγορών και δαπανών σε σχέση με τα έσοδά της.

Το πόρισμα της ανωτέρω έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. για το φορολογικό έτος 2019 είναι ότι η εκδότρια οντότητα «..... με ΑΦΜ» «εξέδωσε διακόσια εβδομήντα έξι (276) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας €375.301,54 πλέον Φ.Π.Α. 24% φορολογικού έτους 2019, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, προς εξήντα τρεις (63) οντότητες, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές δηλώσεις τιμολογίων πελατών (αντισυμβαλλομένων) της εκδότριας, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρ.1,3,5,8,9, και 15 του Ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) και των αρ. 55Α και 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν. »

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, λαμβάνοντας υπόψη τα αποτελέσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, από τις οποίες προέκυψαν οι ακόλουθες διαπιστώσεις σχετικά με την εικονικότητα του φορολογικού στοιχείου :

- δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την έδρα του αποστολέα στο υποκατάστημα της μεταφορικής, καθώς το όχημα με το οποίο φέρεται να διενεργήθηκε η ανωτέρω μεταφορά διαγράφηκε οριστικά από 06/03/1989, ενώ και ο αποστολέας δεν λειτουργούσε στην δηλωθείσα έδρα του,
- το μεταφερόμενο αγαθό, βάσει του τιμολογίου της μεταφορικής, αναφέρεται σε μεταφορά μιας παλέτας με μεταφερόμενο αγαθό ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ, ενώ το αγαθό που φέρεται να πωλήθηκε, βάσει του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, είναι ΦΡΕΟΝ,
- η μεταφορική εταιρία «.....με ΑΦΜ» δεν μπορεί να βεβαιώσει το βάρος της μεταφερόμενης παλέτας, καθώς η τιμολογιακή πολιτική της βασίζεται στον όγκο του προϊόντος και όχι στο βάρος αυτού,
- η μεταφορά μιας παλέτας αμφιβόλου βάρους, που διενεργήθηκε μεταξύ του υποκαταστήματος της μεταφορικής και της έδρας της επιχείρησης του προσφεύγοντα για την μεταφορά ανταλλακτικών από συναλλακτικά ανύπαρκτο αποστολέα, δεν επιβεβαιώνει επ' ουδενί την μεταφορά 272 κιλών ΦΡΕΟΝ R134, όπως αυτό φέρεται να πωλήθηκε με το με αριθμό/30-03-2019 Δ.Α.-Τ. εκδόσεως, οι δραστηριότητες της εκδότριας δεν περιλαμβάνουν το «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΨΥΞΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΨΥΞΗΣ», ούτε και άλλον κωδικό δραστηριότητας σχετικό με την εμπορία ειδών ψύξης, ενώ ουσιαστικά, βάσει των δηλωθέντων δραστηριοτήτων της πρόκειται για μια επιχείρηση με δραστηριότητες σε κατασκευαστικές εργασίες, εμπόριο ειδών υγιεινής και υπηρεσίες πώλησης ακινήτων, από τον έλεγχο δε της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ δεν προκύπτουν αγορές της εκδότριας σε φρέον,
- το προσκομισθέν έντυπο ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ, καθώς και η έκδοση της σχετικής με αριθμό

τραπεζικής επιταγής ισόποσης με το επίμαχο Δ.Α.-Τ. είχε ως σκοπό την παραπλάνηση του ελέγχου, προκειμένου να δικαιολογηθεί η εξόφληση του παραστατικού, διότι :

- από την έρευνα στα στοιχεία που διαθέτει ο έλεγχος, δεν προκύπτει η σχέση μεταξύ του κ. (αγνώστων λοιπών στοιχείων), ο οποίος αναφέρεται στην απόδειξη πληρωμής που προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα να υπογράψει την εξόφληση για λογαριασμό της

- από την έρευνα στα στοιχεία που διαθέτει ο έλεγχος, δεν προκύπτει η σχέση μεταξύ του κ. (ΑΔΤ/18), ο οποίος, ως τελευταίος κομιστής και οπισθογράφος της με αριθμό τραπεζικής επιταγής εκδόσεως ALPHA BANK, εισέπραξε αυτή σε μετρητά, και της

- τα παραστατικά εσόδων ετών 2020 έως και 2024 που προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, προκειμένου να αποδείξει την πώληση του προϊόντος που αναφέρεται στο επίμαχο φορολογικό παραστατικό, δεν γίνονται δεκτά από τον έλεγχο, καθώς δεν προκύπτει από τον έλεγχο απογραφή στις 31/12/2019 για το εμπόρευμα που φέρεται να αγοράστηκε με το Δ.Α.-Τ./30-03-2019 και τα παραστατικά πωλήσεων που προσκομίστηκαν δεν αφορούν σε πωλήσεις του συγκεκριμένου αγαθού.

Επειδή, στο άρθρο 77 του Ν.5104/2024 ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εκδότρια του επίμαχου φορολογικού στοιχείου ήταν εν μέρει τουλάχιστον συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση αφού είχε προβεί σε αγορές, όπως αποδέχεται η ελεγκτική αρχή και επομένως ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι το φρέον δεν περιλαμβάνεται στις αγορές της εκδότριας είναι αυθαίρετος, ότι το είδος που αγοράστηκε με κωδικό ΦΡΕΟΝ R 134 είναι ίδιο με τον κωδικό που εμπορεύεται ο προσφεύγων, ότι το φρέον είναι ανταλλακτικό για τη συντήρηση και την καλή λειτουργία των κλιματιστικών, ότι μεσολάβησε μεταφορική εταιρεία και υπάρχει σχετική φορτωτική, ότι η συναλλαγή εξοφλήθηκε απολύτως νομίμως με έκδοση σχετικής επιταγής και ότι ενδεχόμενες φορολογικές παραβάσεις της εκδότριας εταιρείας ουδόλως θα μπορούσαν να είναι γνωστές στον προσφεύγοντα. Τέλος ισχυρίζεται ότι από τα ανωτέρω καταδεικνύεται ότι η σχετική συναλλαγή έχει πραγματοποιηθεί, ερευνητέο δε, εν προκειμένω, εξαιρετικώς και μόνο να είναι αν διενεργήθη από τη ανωτέρω εταιρεία ή δια της ανωτέρω εταιρείας, αλλά πραγματικά, από κάποιον τρίτο, διότι η ανωτέρω εταιρεία ενδεχομένως δεν είχε τα τεχνικά μέσα να προβεί στην πραγματοποίηση της συναλλαγής. Δέον να κριθεί ότι η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε και ότι ο ίδιος τελούσε σε καλή πίστη κατά τη διενέργειά της.

Επειδή αναφορικά με τις αγορές της εκδότριας, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών της εκδότριας και των αντισυμβαλλομένων (καθώς δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης), διαπίστωσε τα ακόλουθα :

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΕΚΔΟΤΡΙΑΣ								
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΕΞΟΔΑ - ΑΓΟΡΕΣ					ΕΣΟΔΑ- ΠΩΛΗΣΕΙΣ		
	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΔΑΠΑΝΕΣ	Φ.Π.Α.	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
2017	26	2.490,82	597,82	125.972,76	30.233,45	612	3.379.681,37	811.399,70
2018	8	21.094,55	5.062,69	0,00	0,00	757	2.336.438,78	560.744,14
2019	-	-	-	-	-	-	-	-
ΣΥΝΟΛΟ	34	23.585,37	5.660,51	125.972,76	30.233,45	1.369	5.716.120,15	1.372.143,84

Από τις υποβληθείσες δηλώσεις Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Τιμολονίων Πελατών – Προμηθευτών τρίτων προσώπων, προκύπτουν τα κάτωθι:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΤΡΙΤΩΝ						
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΕΣΟΔΩΝ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΔΗΛΩΘΗΚΕ ΩΣ ΠΕΛΑΤΗΣ (ΑΓΟΡΕΣ)			ΕΣΟΔΩΝ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΔΗΛΩΘΗΚΕ ΩΣ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ (ΠΩΛΗΣΕΙΣ)		
	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
2017	27(X)- 5(Π)= 22 (*)	153.240,82- 150.750,00= 2.490,82	36.777,82- 36.180,00= 597,82	607,00	3.352.482,37	795.198,70
2018	8	21.094,55	5.062,69	757,00	2.336.438,78	560.744,14
2019	8	1.132,39	271,77	277,00	375.301,54	90.071,66
ΣΥΝΟΛΟ	38	24.717,76	5.932,28	1.641,00	6.064.222,69	1.446.014,50

(*) Σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις Τιμολονίων Πελατών – Προμηθευτών, των αντισυμβαλλόμενων, για το φορολογικό έτος 2017 και συγκεκριμένα στην Κατάσταση ΕΣΟΔΩΝ Αντισυμβαλλόμενων, παρατηρείται ότι το πραγματικό ποσό που έχει δηλωθεί ως ανορές/έξοδα της εκδότριας εταιρείας είναι τελικά 2.490.82 € πλέον ΦΠΑ 597.82€, καθώς το ποσό των 150.750.00 € πλέον ΦΠΑ 36.180.00€, αφορά σε πέντε (5) Πιστωτικά Τιμολόγια, τα οποία η εκδότρια δεν δήλωσε.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κατά το φορολογικό έτος 2019 η επιχείρησημε ΑΦΜ» δεν είχε αγορές φρέον, καθώς από το αντικείμενο εργασιών των αντισυμβαλλομένων της δεν προκύπτει η δυνατότητά τους για προμήθεια του είδους αυτού, ενώ η αξία των αγορών αυτών είναι ελάχιστη σε σχέση με τον όγκο των πωλήσεών της. Πέραν τούτου, ούτε και από τα προηγούμενα έτη προκύπτει η δυνατότητα της εκδότριας να μπορεί να πωλήσει το εν λόγω είδος, καθώς οι αγορές της υπερκαλύπτονταν από τις πωλήσεις των ετών αυτών. Επομένως, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η ανωτέρω εταιρεία δεν είχε τη δυνατότητα πώλησης του εν λόγω είδους και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί αυθαίρετου ισχυρισμού της φορολογικής αρχής τυγχάνει απορριπτός.

Επειδή ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο δεκαεννέα (19) σχετικά φορολογικά παραστατικά πώλησης του εν λόγω είδους φορολογικών ετών 2019 έως και 2024, προκειμένου να αποδείξει ότι παρέλαβε τα είδη και τα μεταπώλησε. Από τον έλεγχο των παραστατικών και της κατάστασης απογραφής του είδους διαπιστώθηκε ότι η απογραφή του κωδικού 999R134A ΦΡΕΟΝ 14L δεν περιλαμβάνει το προϊόν ΦΡΕΟΝ R134 272 κιλών που φέρεται να αγοράστηκε με το με αριθμό/30- 03-2019 Δ.Α.-Τ. εκδόσεως με ΑΦΜ, καθώς δεν συμφωνεί η περιγραφή του προϊόντος, ούτε και η μονάδα μέτρησης, αλλά ακόμα κι αν γίνει η μετατροπή της μονάδας μέτρησης απογραφής από λίτρα σε κιλά, υφίσταται διαφορά στην τιμή απογραφής ανά κιλό αξίας €12,04 και στην τιμή μονάδας ανά κιλό βάσει τιμολογίου αξίας €20,00 και ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή επιπλέον στοιχεία για τον τρόπο υπολογισμού της τιμής μονάδας στην απογραφή λήξης.

Αναφορικά με τη μεταφορά του εν λόγω είδους από την έδρα του αποστολέα στο υποκατάστημα της μεταφορικής εταιρείας διαπιστώθηκε ότι αυτή διενεργήθηκε από όχημα, το οποίο διαγράφηκε οριστικά από 06/03/1989. Το γεγονός ότι υφίστατο μεταφορά αγαθών με τη μεταφορική εταιρία «.....- ΑΦΜ» προς την επιχείρηση του προσφεύγοντα δεν αποδεικνύει την πραγματοποίηση της κρινόμενης συναλλαγής με την εταιρεία με ΑΦΜ

Όσον αφορά στην εξόφληση του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου ο προσφεύγων δεν δίνει επαρκείς εξηγήσεις, ούτε και προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν τόσο τη σχέση του Δημήτριου Δημητρίου που έλαβε τη τραπεζική επιταγή, όσο και του τελευταίου κομιστή της επιταγής με την εκδότρια εταιρεία. Αντίθετα από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπιστώθηκε ότι οι εξοφλήσεις των συναλλαγών προς την εκδότρια εταιρεία γινόταν προκειμένου να προσδώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές της, καθώς ο μοναδικός ενεργός τραπεζικός λογαριασμός της κατά την ερευνώμενη περίοδο παρουσίασε υπόλοιπο 92,48 € την 01/01/2017, ενώ κατά την 31/12/2019 παρουσίαζε χρεωστικό υπόλοιπο (-26,40€). Από τον 7ο/2018 και όλο το έτος 2019 ο λογαριασμός δεν παρουσιάζει κίνηση και το υπόλοιπό του είναι χρεωστικό. Στο διάστημα από 01/01/2017-30/06/2018, πραγματοποιήθηκαν πιστώσεις συνολικού ύψους 1.335.353,08 € και χρεώσεις /αναλήψεις, συνολικού ποσού 1.335.454,67 € από πρόσωπα που δεν σχετίζονται με την εκδότρια εταιρεία.

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικού τιμολογίου προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας του επίδικου τιμολογίου, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή 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).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, όπως ως άνω αναλυτικά εκτέθηκε, ούτε απέδειξε ότι συναλλάχθηκε με πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναφέρεται στο υπό κρίση φορολογικό στοιχείο. Αντίθετα, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ απέδειξε ότι η εκδότρια εταιρία ήταν επιχείρηση φορολογικώς μεν υπαρκτή, συναλλακτικώς δε ανύπαρκτη. Περαιτέρω, προϋπόθεση για τον ισχυρισμό περί καλής πίστης αποτελεί η διαπίστωση της πραγματοποίησης της επίμαχης συναλλαγής, γεγονός που στην κρινόμενη υπόθεση δεν συντρέχει, διότι, όπως προαναφέρθηκε, η ελεγκτική αρχή αν και προέβη σε σύγκριση της αγοράς του προσφεύγοντα με τις αγορές της εκδότριας διαπιστώθηκαν ελλείψεις σε ποσότητα και είδος, ενώ από τη σύγκριση των παραστατικών πώλησης που ο προσφεύγων εξέδωσε προς τους πελάτες του με την κατάσταση απογραφής του φορολογικού έτους 2019 προέκυψαν διαφορές σε ποσότητες και αξίες. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στην οικεία συναλλαγή και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 27/01/2025 εκθέσεις μερικού απομακρυσμένου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί της μη αναγνώρισης εκ μέρους του ελέγχου του δικαιώματος της έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών – αγορών από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, με το [άρθρο 5 παρ. 5 του Ν.4308/2014](#) ορίζεται ότι: «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

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

(τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις..... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....».

Επειδή στο άρθρο 22 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται :

«Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015:

«....α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού 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 συμβάλει 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).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

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.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα [ΠΟΛ. 1071/2015](#) εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

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 έσοδα 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, όπως έγινε δεκτό, ο προσφεύγων έλαβε στο φορολογικό έτος 2019 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 5.440,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.035,60 €. Ως εκ τούτου, με βάση τις ανωτέρω διατάξεις και οδηγίες, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης ορθώς προέβη στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του οικείου έτους με την αφαίρεση από τις αγορές της επιχείρησης της αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου και ακολούθως προσδιορίστηκε το καθαρό κέρδος του οικείου έτους. Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί μη νόμιμης απόρριψης εκ μέρους της φορολογικής αρχής του φόρου εισροών.

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, β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13. Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου. δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11...».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό 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 του ν.2859/2000 ορίζεται: «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, με το άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται: «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, όπως προαναφέρθηκε, ο προσφεύγων έλαβε στο φορολογικό έτος 2019 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 5.440,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.035,60 €. Επιπροσθέτως, ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι η κρινόμενη συναλλαγή πραγματοποιήθηκε αλλά από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο, καθώς δεν κατονομάζει τρίτο πρόσωπο, ούτε προσκομίζει σχετικά στοιχεία.

Επομένως, σύμφωνα με τα ως άνω διαλαμβανόμενα, ο προσφεύγων δεν νομιμοποιείται να εκπέσει τον αναλογούντα φόρο εισροών, όπως αυτό προβλέπεται από το άρθρο 30 του ίδιου νόμου, καθότι δεν

πληρούνται οι οριζόμενες από το άρθρο 32 προϋποθέσεις περί νόμιμου τιμολογίου, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί μη νόμιμου προσδιορισμού ΦΠΑ, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 27/02/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ

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

1. Η με αριθμό/**27-01-2025** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	4.161,60 €	4.161,60 €

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

2. Η με αριθμό/**27-01-2025** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό		1.828,80 €	1.828,80 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	86,40 €	0,00 €	0,00 €

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

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ 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.