



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , 17/05/2023

Αριθμός απόφασης:981

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

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8-10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-332246

**E-Mail** : [ded.thess@aade.gr](mailto:ded.thess@aade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 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 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **20-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της .....με **ΑΦΜ** ....., κατοίκου ..... κατά της με αριθμό

.....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Προστίμου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και του με αριθμό .....Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου για την φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του .....και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του .....

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

Επί της από **20-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με **ΑΦΜ** ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

➤ Με την με αριθμό .....προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του ....., φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 8.695,50€, πλέον πρόστιμο φόρου ανακρίβειας 50% ποσού 4.347,75€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.112,74€, **ήτοι** συνολικού ποσού **14.155,99€**, λόγω λήψης δέκα οκτώ (18) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 33.200,00€, πλέον ΦΠΑ 7.848,00€.

➤ Με τον με αριθμό .....προσβαλλόμενο Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου για την φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του ....., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 7.848,00€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58<sup>Α</sup> ΚΦΔ ποσού 3.924,00€, **ήτοι** συνολικού ποσού **11.772,00€** λόγω λήψης δέκα οκτώ (18) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 33.200,00€, πλέον ΦΠΑ 7.848,00€.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 23-12-2022 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ , που συντάχθηκαν δυνάμει της αριθμ. .... εντολής ελέγχου του προϊσταμένου του .....

Δυνάμει της ως άνω εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ....., διενεργήθηκε έλεγχος της προσφεύγουσας, με κύρια δραστηριότητα «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΞΥΛΕΙΑΣ, ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΥΛΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΙΔΩΝ ΥΓΙΕΙΝΗΣ» και αφορά μερικό έλεγχο Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. , Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, για το φορολογικό έτος 2016. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. Πρωτ. .... ΕΞ 2022/04-10-2022 έγγραφο του .....και η από 03-10-2022 συνημμένη Πληροφοριακή έκθεση επί παραβάσεων τήρησης

φορολογικών αρχείων και στοιχείων Ν.4308/14 και Ν. 4174/2013 του ....., που αφορά την επιχείρηση του ....., με κύρια δραστηριότητα «ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΟΙΚΙΣΤΙΚΑ ΚΤΙΡΙΑ» , σύμφωνα με την οποία, ο .....εξέδωσε κατά το φορολογικό έτος 2016, χίλια επτακόσια εννέα (1709) εικονικά τιμολόγια που αφορούν συναλλαγές μερικώς εικονικές απροσδιόριστης αξίας. Μία εκ των συναλλασσόμενων με την παραπάνω επιχείρηση ήταν και η προσφεύγουσα επιχείρηση, το φορολογικό έτος 2016. Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα έλαβε από την ως άνω επιχείρηση στο φορολογικό έτος 2016, δέκα οκτώ (18)εικονικά, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 33.200,00€, πλέον ΦΠΑ 7.848,00€.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, κοινοποίησε στις 30/11/2022, το αριθμ. ....Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων εισοδήματος και Φ.Π.Α, με το οποίο η ελεγχόμενη επιχείρηση καλείται, εντός είκοσι ημερών από την επομένη της επίδοσης, να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το αρ. πρωτ. .... υπόμνημα απόψεων. Οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν έγιναν δεκτοί, κατόπιν αυτών εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν, οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους :

Σχετικά με τις «απαντήσεις» των προσβαλλόμενων Εκθέσεων στους ισχυρισμούς της : Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι και ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής).

Τελείως αντιφατική εκφορά των εκθέσεων σχετικά με την μερική εικονικότητα απροσδιόριστου αξίας των εκδοθέντων τιμολογίων από πλευράς ....., ο έλεγχος κατέληξε στο να χαρακτηρίσει όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία του .....ως μερικώς εικονικά απροσδιόριστου αξίας ενώ τα 18 φορολογικά στοιχεία τα χαρακτήρισε τελείως εικονικά.

### **Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας .**

**Επειδή**, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην 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 από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη*

συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».

**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 οποιοσδήποτε 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** 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, 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**, 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** 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 επιτηδείου 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 το άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».*

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

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

**Επειδή**, 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη*».

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

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

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (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** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της

επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....».

**Επειδή** σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, 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**, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α΄ 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «*Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου,* στο άρθρο 2 παρ 1 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,» στο άρθρο 3 παρ 1, 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 τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν....».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην έκθεση επί παραβάσεων τήρησης φορολογικών αρχείων και στοιχείων του .....για τον εκδότη «.....», το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως από τον έλεγχο του ..... Ειδικότερα, από τον έλεγχο του ....., για τον εκδότη .....με ΑΦΜ....., διαπιστώθηκαν τα εξής :

«Από τον διενεργηθέντα έλεγχο και μετά από την επεξεργασία όλου του υλικού που συγκεντρώθηκε αλλά και από την εικόνα της οντότητας εν γένει ο έλεγχος κατέληξε στο να χαρακτηρίσει όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία του ..... ως μερικώς εικονικά απροσδιορίστου αξίας για τους παρακάτω λόγους:

....., ο .....δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθμ. .... πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων που του κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά και αναγνώστηκε στις 29-05-2022.

....., δεν υφίσταται επαγγελματική εγκατάσταση . Συγκεκριμένα:

Από την αυτοψία που έγινε στην δηλωθείσα διεύθυνση ως έδρα δεν βρέθηκε επαγγελματική εγκατάσταση. Ουδέποτε δηλώθηκε από τον ιδιοκτήτη η μίσθωση της φερόμενης επαγγελματικής εγκατάστασης, ο οποίος δήλωσε ότι δεν τον γνώριζε τόσο αυτός όσο και η κόρη του. Από μετάβαση στις δηλωθείσες εγκαταστάσεις το έτος 2019, βρέθηκε σε μια αποθήκη η λειτουργία άλλης επιχείρησης και τα άτομα που βρίσκονταν εκείνη τη στιγμή εκεί, δήλωσαν ότι δεν γνώριζαν τον .....

Ο έλεγχος, αναζήτησε από το τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ. Ιωνίας το σχετικό συμφωνητικό μίσθωσης του επαγγελματικού χώρου, προκειμένου να αντλήσει πληροφορίες για τον μισθωτή κ. .... Από το συμφωνητικό μίσθωσης (αρ.....) προκύπτει ότι ιδιοκτήτης του επαγγελματικού χώρου είναι ο κ. ...., κάτοικος ....., που μίσθωσε μία αποθήκη 189 τ.μ. στον ανωτέρω ελεγχόμενο, .....

Από επικοινωνία με τον εκμισθωτή της εγκατάστασης, ..... δεν κατέστη δυνατόν να εξακριβωθεί για ποιο χρονικό διάστημα και εάν ο ..... μίσθωσε τον συγκεκριμένο χώρο, και λόγω προχωρημένης ηλικίας παρέπεμψε στην κόρη του, η οποία μετά από τηλεφωνική επικοινωνία μαζί της, δήλωσε επίσης ότι δεν γνώριζε τον ελεγχόμενο.

Μετάπειτα ο κ. .... απεβίωσε στις 25-08-2019.

Για το ανωτέρω συμφωνητικό μίσθωσης, αναρτήθηκε στο taxis με ημερομηνία, 01/09/2021, η λύση της μίσθωσης, χωρίς να υπάρχει η αποδοχή από πλευράς του ανωτέρω ελεγχόμενου.

Από έρευνα στο έντυπο Ε2 (αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων) φορολογικού έτους 2016, του εκμισθωτή, κ. .... με ΑΦΜ ..... διαπιστώθηκε ότι, στη φερόμενη επαγγελματική διεύθυνση, ....., δηλώθηκαν τα παρακάτω ακίνητα:

α) αποθήκη 180 τ.μ. ως κενό μη ηλεκτροδοτούμενο ακίνητο.

β) αποθήκη 250 τ.μ. ως κενό μη ηλεκτροδοτούμενο ακίνητο.

γ) αποθήκη 400 τ.μ. στον ενοικιαστή .....

Από περαιτέρω έρευνα στο έντυπο Ε2 (αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων), άλλων ετών, διαπιστώθηκε ότι ουδέποτε αυτή δηλώθηκε ως μισθωμένη από τον ανωτέρω ελεγχόμενο .....

Από τα ανωτέρω προκύπτει η ανυπαρξία της επαγγελματικής εγκατάστασης της ελεγχόμενης οντότητας.

....., δεν υπάρχει λογική συνάφεια μεταξύ των δηλωθέντων αγορών και πωλήσεων.

Ειδικότερα, από τη διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων της Γ.Γ.Π.Σ. προκύπτει ότι οι πωλήσεις της ελεγχόμενης ανέρχονται στο ποσό των 1.726.365,24 € ενώ οι αγορές 3.211,76 €.

Επιπλέον, στη φορολογική δήλωση εισοδήματος και συγκεκριμένα στο Ε3 δήλωσε αγορές εσωτερικού ποσό 317.005,08 €, ενώ από τις ΜΥΦ προκύπτουν αγορές ποσού 3.211,76 €. Επίσης δηλώνονται έξοδα ποσού 820.200,00 €, ενώ δεν προκύπτουν ανάλογα ποσά στις ΜΥΦ.

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει μη ύπαρξη επαρκών αγορών της ελεγχόμενης επιχείρησης αναλογικά με τις πωλήσεις που φέρεται να πραγματοποιήσει κατά το υπό κρίση διάστημα.

....., από το σύστημα Vies βρέθηκε να έχει δηλωθεί από Βουλγάρικες επιχειρήσεις ότι διενήργησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, χωρίς όμως να μπορέσουν να ταυτοποιηθούν, λόγω μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων. Επιπλέον από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου δεν προκύπτουν πληρωμές σε βουλγάρικες επιχειρήσεις για τις εν λόγω ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

....., η ελεγχόμενη δεν διέθετε μεταφορικά μέσα, ούτε μηχανήματα έργου (αρ. πρωτ. ....έγγραφο Δ/νσης Τεχνικών Έργων της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας) για τη διενέργεια των κατασκευαστικών εργασιών, παρά μόνο μια μοτοσυκλέτα με πινακίδες κυκλοφορίας .....

....., η εξόφληση των συναλλαγών που φέρεται ότι διενεργούσε η επιχείρηση του .....είναι ύποπτη, υπό την έννοια ότι, στις περισσότερες σχεδόν περιπτώσεις γίνεται προσπάθεια, ώστε να διασφαλιστεί η στιγμιαία διέλευση των σχετικών ποσών από το λογαριασμό του, δεδομένου ότι ουσιαστικά κατέθετε ή του καταθέτονταν χρήματα, τα οποία και αναλαμβάνονταν αμέσως (στην επόμενη τραπεζική συναλλαγή), προκειμένου να νομιμοποιηθούν οι συναλλαγές που φέρεται ότι διενεργούσε.

....., σύμφωνα με τα όσα αναφέρθηκαν αναλυτικά παραπάνω η συνολική εικόνα που προκύπτει για την ελεγχόμενη επιχείρηση – οντότητα, είναι ότι αυτή δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις πωλήσεις εκατομμυρίων που φέρεται να πραγματοποιήσει (παροχή υπηρεσίας – κατασκευές – πωλήσεις εμπορευμάτων), καθώς δεν πραγματοποιήσει ανάλογες αγορές (είτε υλικών-ά υλών ή εμπορευμάτων) δεν διέθετε την κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή (μεταφορικά μέσα κλπ), δεν κατέστη δυνατόν να ταυτοποιηθεί από τον έλεγχο η έδρα της επαγγελματικής της εγκατάστασης, ενώ για ένα μικρό μέρος των συναλλαγών της που εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικών λογαριασμών,

κατά την άποψη του ελέγχου γίνεται προσπάθεια νομιμοποίησης των συναλλαγών αυτών, με στιγμιαία ή μικρή διέλευση των χρημάτων αυτών μέσω τραπεζικών λογαριασμών.

..... ο ελεγχόμενος είχε την ίδια παραβατικότητα και στο προηγούμενο φορολογικό έτος, και συγκεκριμένα στο φορολογικό έτος 2015 κρίθηκε, ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων ποσού 1.682.935,15 € από την Δ.Ο.Υ. ....

Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών που υπέβαλε ..... προέκυψε ότι η ..... έλαβε το έτος 2016 δεκαοχτώ φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 33.200,00€...»

Από περαιτέρω έλεγχο του ..... διαπιστώθηκαν για την προσφεύγουσα τα εξής:

«...Η ελεγχόμενη δεν δήλωσε τις συναλλαγές με τον ..... στις καταστάσεις ΜΥΦ, με αποτέλεσμα οι συνολικές αγορές και δαπάνες βάσει της συγκεντρωτικής κατάστασης εξόδων να έχουν συνολική καθαρή αξία μόλις 1.868,23€ πλέον ΦΠΑ 441,40€. Στη δήλωση όμως Ε3 δηλώνει αγορές καθαρής αξίας 33.416,90€, δηλαδή έχει συμπεριλάβει σε αυτές και τις αγορές από τον ..... συνολικής καθαρής αξίας 33.200,00€, που σημειωτέον αποτελούν το 99,35% των συνολικών αγορών της και το 83,16% των ακαθάριστων εσόδων της.

Ο ..... στην συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων του έχει συμπεριλάβει τα δεκαοχτώ (18) φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς την ελεγχόμενη, συνολικής αξίας 33.200,00€ πλέον ΦΠΑ 7.848,00€.

Η έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων υποβοηθά τους λήπτες αυτών να εμφανίζουν διογκωμένα έξοδα και συνεπώς μειωμένα κέρδη και να αποδίδουν μικρότερους άμεσους φόρους στο δημόσιο. Επίσης μειώνουν τον προς απόδοση ΦΠΑ, αφού ο ΦΠΑ αυτών των φορολογικών στοιχείων συμψηφίζεται με τον ΦΠΑ των εκροών. Οι εκδότες των εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν δηλώνουν τα πραγματικά μεγέθη των εικονικών φορολογικών στοιχείων ή δηλώνουν όπως στην προκειμένη περίπτωση διογκωμένες εικονικές αγορές, συνεπώς ουδέποτε αποδίδουν στο Δημόσιο τους αναλογούντες άμεσους κι έμμεσους φόρους, ενώ απολαμβάνουν ιδιαίτερης αμοιβής από τους λήπτες των στοιχείων για τις διευκολύνσεις που τους παρέχουν.....

Σχετικά όμως με τα επίμαχα τιμολόγια που έλαβε η ελεγχόμενη, δεν δίνονται στο υπόμνημα στοιχεία που να αποδεικνύουν την διενέργεια των συναλλαγών. Η ελεγχόμενη με κύριο προμηθευτή ..... (οι αγορές από αυτόν αποτελούν το 99.35% των συνολικών αγορών της) απέφυγε να προσκομίσει στον έλεγχο τα τιμολόγια πώλησης προς τους πελάτες της, ώστε να αποδείξει ότι πράγματι αγόρασε από τον ..... υλικά με σκοπό να τα πωλήσει. Κι ενώ ο ..... είναι ο αποκλειστικός προμηθευτής της από τον οποίο αγοράζει εμπορεύματα δεκαοχτώ φορές μέσα στο έτος 2016, όσα και τα ληφθέντα τιμολόγια, στο υπόμνημα σε κάποιο σημείο αναφέρει ..... ενεργούσα καλή τη πίστει, δηλαδή δεν γνώριζα ότι ο εμφανιζόμενος και μεταφέρων τα προϊόντα δεν είναι ο ....., αλλά κάποιος άλλος....., ενώ σε κάποιο άλλο σημείο αναφέρει .... τέλος θέλω να τονίσω ιδιαίτερος ότι ό,τι προμηθεύτηκα από τον φορολογικά και συναλλακτικά

υπαρκτό ....., ακόμη και αν ήταν κάποιος άλλος τρίτος υποκρυπτόμενος, τα προμηθεύτηκα ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ και ουδέποτε κατέβαλα το τίμημά τους, το οποίο ακόμη και σήμερα είναι στη διάθεση του ..... εάν εμφανισθεί και μου το ζητήσει. Και το τίμημα δεν καταβλήθηκε ενόψει του ότι αιφνιδίως και χωρίς να γνωρίζω τον λόγο αυτός εξαφανίστηκε.....

Δηλαδή βάσει των όσων δηλώνει στο υπόμνημά της η ελεγχόμενη , δεν γνώριζε τα πραγματικά στοιχεία του αποκλειστικού προμηθευτή της δηλ. αν είναι ο ..... ή κάποιος άλλος, δεν τον πλήρωσε ποτέ, ενώ ο προμηθευτής της εξαφανίστηκε (!) και αδιαφόρησε μέχρι σήμερα να της ζητήσει το τίμημα για τα πωληθέντα είδη που είναι συνολικής αξίας συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ ,41.048,00€!!! Αυτός είναι και ο λόγος που όπως αναφέρεται στο υπόμνημα....αποκαλύπτεται ότι ο .....περιέλαβε όλες τις πωλήσεις του προς εμέ στις συγκεντρωτικές καταστάσεις, κάτι που δεν έκανα εγώ, λόγω ακριβώς της μη πληρωμής του..... , κάτι που δεν προβλέπεται στις εξαιρέσεις από τις ΜΥΦ βάσει της ΠΟΛ 1022/2014. Σημειωτέον ότι σε όλα τα παραστατικά αναγράφεται ότι πληρώθηκαν τοις μετρητοίς

Βάσει των παραπάνω, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης και κρίνει εικονικά ως προς την συναλλαγή το σύνολο των ληφθέντων παραστατικών από τον ....»

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

**Επειδή**, η προσφεύγουσα προσκόμισε στην υπηρεσία μας τιμολόγια πώλησης προς τους πελάτες της, ώστε να αποδείξει ότι πράγματι αγόρασε από τον ..... υλικά και τα πούλησε . Από τον έλεγχο των εν λόγω στοιχείων σε συνδυασμό με τα δεκαοτώ (18) τιμολόγια του εκδότη ....., διαπιστώσαμε ότι :

-Πούλησε μικρή ποσότητα τσιμέντου σε σχέση με την ποσότητα που φαίνεται να αγόρασε από τον ....., ποσότητα που θα μπορούσε να λάβει και από άλλον προμηθευτή.

-Αγοράζει μεγάλες ποσότητες ασβέστη, άμμο σε τεμάχια και πουλάει ελάχιστα τεμάχια και μεγάλες ποσότητες σε κιλά ανάμεικτο, χωρίς να μπορεί να εξακριβωθεί εάν συνδέονται τα είδη μεταξύ τους.

-Στα Τιμολόγια Πώλησης- Δελτία Αποστολής δεν αναγράφεται το μεταφορικό μέσο που έχει γίνει η μεταφορά των υλικών που αγοράστηκαν.

-Στα περισσότερα τιμολόγια του εκδότη αναγράφεται τρόπος πληρωμής μετρητά, ενώ η ίδια ισχυρίζεται ότι δεν τον πλήρωσε ποτέ, ενώ ο προμηθευτής της εξαφανίστηκε και αδιαφόρησε μέχρι σήμερα να της ζητήσει το τίμημα για τα πωληθέντα είδη που είναι συνολικής αξίας συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ , 41.048,00€.

Συνεπώς, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προσκόμισε στοιχεία που όμως δεν μπορούν να επιβεβαιώσουν τους ισχυρισμούς της για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών και τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση.

Περαιτέρω δε δύναται να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη εικονικών στοιχείων (καθώς εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

**Επειδή**, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η έκθεση ελέγχου του .....περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **20-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της .....με **ΑΦΜ** .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :**

1. Η με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του ....., φορολογικού έτους 2016.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	<b>14.155,99€</b>	<b>14.155,99€</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

2. Ο με αριθμό .....Οριστικός Διορθωτικός Προσδιορισμός ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του ....., για την φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	<b>11.772,00€</b>	<b>11.772,00€</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.