



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12/5/2023

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

Αριθμός απόφασης: 937

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά Α. 8-10  
**Ταχ. Κώδικας** : 54639 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-332241  
**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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
  - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
  - δ. τη με αρ. 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 24/1/2023 και με αρ. πρωτοκόλλου ...ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ** ...κατά της με αρ. ... 20/12/2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω πράξη.
6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Έδεσσας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/1/2023 και με αρ. πρωτοκόλλου ...ενδικοφανούς προσφυγής του ....με.ΑΦΜ ..., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αρ. ... 20/12/2022.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα με αντικείμενο δραστηριότητας την εκτροφή προβάτων, φόρος εισοδήματος ύψους 5.075,24€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας 2.537,62€, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 1.493,13€, ήτοι συνολικό ποσό 9.105,99€, λόγω προσθήκης στα καθαρά κέρδη του της καθαρής αξίας ύψους 39.928,00€ ογδονταέξι ληφθέντων εικονικών στο σύνολο φορολογικών στοιχείων, έκδοσης της εταιρείας με την επωνυμία.....με.ΑΦΜ:....ως λογιστικής διαφοράς.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 20/12/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ Έδεσσας, σε εκτέλεση της με αρ. ./2022 εντολής του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ...– 26/8/2022 έγγραφο και η συνημμένη από.30/5/2022 έκθεση έκθεση ελέγχου ΕΛΠ της ΔΟΥ της ίδιας ελεγκτικής αρχής για τον προσφεύγοντα, όπου διαπιστώθηκε ότι ο τελευταίος έχει ζητήσει και έχει λάβει τα παραπάνω εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, από την εταιρεία με την επωνυμία.....με.ΑΦΜ:....

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης. Οι υπό κρίση συναλλαγές είναι πραγματικές. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών. Μη αναγραφή αποτελεσμάτων αυτοψίας ελεγκτή. Καλοπιστία του ως λήπτη.

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, ως ισχύει από 2/2/2016 ορίζεται ότι: «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται».

Επειδή, με το 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, στο 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, 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, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, 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, 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, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

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

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, για το ζήτημα της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών, ο προσφεύγων προέβαλε τους ίδιους ισχυρισμούς που είχε ήδη προβάλει με τη με αρ. πρωτ. .... – 7/7/2022 ενδικοφανή προσφυγή του, κατά των με αρ. .... - 30/5/2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 1/1 – 31/12/2016, 1/1 – 31/12/2017, 1/1 – 31/12/2018, 1/1 – 31/12/2019, που εκδόθηκαν λόγω ανάκλησης της με αρ. πρωτ. ..../29.04.2020 αίτησης του για επιστροφή ΦΠΑ (σχετική αίτηση με αριθ. πρωτ. ..../28.07.2020), κατόπιν της με αριθμό ..../28.07.2020 απόφασης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας. Η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή απορρίφθηκε από την Υπηρεσία μας με τη με αριθ. 2224 – 24/11/2022 απόφαση, καθώς ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι οι συναλλαγές του με την εκδότρια εταιρεία με την επωνυμία .....με.ΑΦΜ:...με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ξυλείας, οικοδομικών υλικών και ειδών υγιεινής, ήταν πραγματικές.

Συνεπώς, το ζήτημα της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έχει ήδη κριθεί από την Υπηρεσία μας με την προαναφερθείσα με αρ. 2224 – 24/11/2022 απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ - Υποδιεύθυνση Θεσσαλονίκης. Η δε τυχόν καλοπιστία του λήπτη, εξετάζεται μόνο στην περίπτωση εικονικότητας ως προς το πρόσωπο (ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Επειδή, περαιτέρω, από τον προσφεύγοντα δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός που να αφορά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος του υπό κρίση φορολογικού έτους 2016.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας, πραγματικών συναλλαγών, αντιστροφής του βάρους της απόδειξης, εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών, μη αναγραφής αποτελεσμάτων αυτοψίας ελεγκτή και καλοπιστίας του ως λήπτη απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ...- 24/1/2023 ενδικοφανούς προσφυγής του ... με ΑΦΜ ....

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

- Η με αρ. ... 20/12/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας

	<b>Ποσό για Καταβολή</b>
Διαφορά φόρου	5.075,24€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ	2.537,62€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.493,13€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>9.105,99€</b>

*Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ*

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.