



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 02-05-2023

Αριθμός Απόφασης: 863



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαυτζά 8-10, Θεσ/υικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : [www.aade.gr](http://www.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 (ΦΕΚ Α' 206), 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 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνία ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με **ΑΦΜ** ....., κατοίκου ....., επί των οδών ..... Τ.Κ. ...., κατά : α) της με αριθμ. .... /30-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2016, β) της με αριθμ. .... /30-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** .....
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... Ενδικοφανούς Προσφυγής του ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. .... /30-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., υπολογίστηκε διαφορά φόρου ύψους 29.870,11€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ ποσού 14.935,06€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.505,49€, ήτοι συνολικό ποσό 50.310,65€.

Με την υπ' αριθμ. .... /30-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., υπολογίστηκε διαφορά φόρου ύψους 22.991,68€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ ποσού 11.495,84€, πλέον

ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.077,00€, ήτοι συνολικό ποσό 38.564,52€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις ερείδονται επί της από 30-11-2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου που συντάχθηκε δυνάμει της αριθμ. ....../25-05-2022 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. ....../09-03-2022 Δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ....., σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων έλαβε φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 35.000,00€ στη χρήση 2016 και καθαρής αξίας 32.885,00 στη χρήση 2017 από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ....., η οποία είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη. Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις συντάχθηκε από την εν λόγω ΥΕΔΔΕ η από 28/09/2021 έκθεση ελέγχου. Η Δ.Ο.Υ. ...., λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω εξέδωσε εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για τα έτη 2016 και 2017 έχοντας υπόψη τις διατάξεις των παρ. 1,3 του αρ. 28 του ν. 4174/2013, των εγκυκλίων αποφάσεων Αριθ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 & ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. .... υιοθέτησε το πόρισμα ελέγχου για τον εκδότη, όπως αποτυπώνεται στην έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ..... και περαιτέρω διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων στη χρήση 2016 πράγματι έλαβε ένα εικονικό τιμολόγιο για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, το οποίο αποτυπώνεται στον κάτωθι πίνακα:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	..../27-09-2016	35.000,00€	8.400,00€	43.400,00€

Το τιμολόγιο είναι εκδόσεως της «.....» με ΑΦΜ ....., στο σώμα του οποίου αναγράφονται υπηρεσίες για διαφημιστική προβολή του προσφεύγοντα στο αθλητικό EVENT M.M.A. (MIXED MARTIAL ARTS) 2016 στο Ολυμπιακό Κλειστό Γυμναστήριο ΤΑΕ KWON DO. Το τιμολόγιο δεν παρέπεμπε με γραπτή αναφορά σε σχετικό συμφωνητικό ή σύμβαση. Ωστόσο ο προσφεύγων προσκόμισε ιδιωτικό συμφωνητικό διαφημιστικής προβολής μεταξύ του ίδιου και της εκδότριας επιχείρησης.

Για τη χρήση 2017 ο προσφεύγων έλαβε δύο εικονικά τιμολόγια για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, τα οποία αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
Δ.Α. -TIM	../03-10-2017	13.757,00€	3.301,68€	17.058,68€
Δ.Α. -TIM	.../01-11-2017	19.128,00€	4.590,72€	23.718,72€

	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>32.885,00€</b>	<b>7.892,40€</b>	<b>40.777,40€</b>
--	---------------	-------------------	------------------	-------------------

Το πρώτο τιμολόγιο αφορά την αγορά διαφημιστικών ειδών τον μήνα Οκτώβριο και συγκεκριμένα φέρεται να αγόρασε 10.000 τεμάχια διαφ. εντύπων Α5, 1.000 τεμάχια μπρελόκ, 2.000 αναπτήρες με τύπωμα, 200 καπέλα με Velcro με πίσω τύπωμα, 20 ρολο riquet με τύπωμα έμπροσθεν και 400 ατζέντες-ημερολόγια. Το δεύτερο τιμολόγιο αφορά επίσης την αγορά διαφημιστικών ειδών και συγκεκριμένα φέρεται να αγόρασε 150.000 τεμάχια διαφ. εντύπων Α5 1.000 τεμάχια μπρελόκ, 2.000 αναπτήρες με τύπωμα, 200 καπέλα με Velcro με πίσω τύπωμα, 20 ρολο riquet με τύπωμα έμπροσθεν και 400 ατζέντες-ημερολόγια. Τα τιμολόγια είναι χειρόγραφα, έχουν εκδοθεί με την ένδειξη μετρητοίς και φέρουν τη σφραγίδα της παραπάνω εκδότριας επιχείρησης. Δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόφλησης. Ο προσφεύγων καταχώρισε τα επίμαχα τιμολόγια στα λογιστικά του βιβλία, συμπεριέλαβε την καθαρή αξία των τιμολογίων στις δαπάνες, τα εξέπεσε ως επιχειρηματική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης με αποτέλεσμα να επηρεάσουν το οικονομικό αποτέλεσμα της χρήσης 2016 και 2017 αντίστοιχα και να μειώσουν το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επίσης, ο έλεγχος διαπίστωσε για τα έτη 2016 και 2017 τη μη ορθή έκπτωση δαπανών με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22 και 26 του ν. 4172/2013 συνολικής αξίας 25.200,00€ και 12.500,00€ αντίστοιχα, διότι δεν αποδεικνύεται με κατάλληλα δικαιολογητικά επαγγελματικής δαπάνης (προϋπόθεση γ' αρ. 22), ούτε δικαιολογείται βάσει φορολογικών διατάξεων (παρ. 8 αρ. 26).

Κατά τον διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος του **φορολογικού έτους 2016 και 2017**, η Δ.Ο.Υ. ...., έκρινε τα λογιστικά αρχεία ελλιπώς ενημερωμένα και αφαίρεσε τη δαπάνη-αγορά που αφορούσε τα εικονικά τιμολόγια, όπου περαιτέρω η εξόφληση των οποίων δε διενεργήθηκε με τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 23, παρ. 1, περίπτωση β' του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Στη συνέχεια, ο φορολογικός έλεγχος προσδιόρισε τα οικονομικά αποτελέσματα των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων 01.1.2016 – 31.12.2016, και 01.01.2017 - 31.12.2017 σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις των άρθρων 21 – 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως αυτές ίσχυσαν κατά την εν λόγω περίοδο 22.1.2016 έως 31.12.2017.

Σύμφωνα με τα δεδομένα των τηρούμενων απλογραφικών βιβλίων, των εκδοθέντων αλλά και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και τις διαφορές που προσδιόρισε ο έλεγχος, προέκυψαν τα εξής:

	<b>Φορολογικό έτος 2016</b>	<b>Ποσά δήλωσης (€)</b>	<b>Ποσά ελέγχου (€)</b>
--	-----------------------------	-------------------------	-------------------------

	Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων εμπορίας	133.265,30	133.265,30
-	Κόστος Πωληθέντων	0,00	0,00
-	Δαπάνες χρήσης	105.261,58	105.261,58
+	Δαπάνες μη εκπιπτόμενες (ελέγχου)	0,00	0,00
	Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	747,00	69.347,00
	<b>Καθαρό Κέρδος χρήσης</b>	<b>28.750,72</b>	<b>97.350,72</b>
	<b>Φορολογικό έτος 2017</b>	<b>Ποσά δήλωσης (€)</b>	<b>Ποσά ελέγχου (€)</b>
	Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων εμπορίας	143.171,16	143.171,16
-	Κόστος Πωληθέντων	0,00	0,00
-	Δαπάνες χρήσης	121.476,92	121.476,92
+	Δαπάνες μη εκπιπτόμενες (ελέγχου)	0,00	0,00
	Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	440,00	53.717,40
	<b>Καθαρό Κέρδος χρήσης</b>	<b>22.134,24</b>	<b>75.412,08</b>

Κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 21 - 29 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν κατά το φορολογικό έτος 2016 και 2017 το λογιστικό αποτέλεσμα των ελεγχόμενων χρήσεων σύμφωνα με τον έλεγχο ήταν: **Κέρδη ύψους 97.350,72€** αντί δηλωθεισών κερδών ύψους **28.750,72 ευρώ** για το έτος 2016 και κέρδη ύψους **75.412,08** αντί δηλωθεισών κερδών ύψους **22.134,24** για το έτος 2017 αντίστοιχα.

Ύστερα από τις παραπάνω αναφερόμενες διαπιστώσεις του ελέγχου για τα φορ. έτη 2016 και 2017 και λαμβάνοντας υπόψη ότι προέκυψε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του προσφεύγοντα σε σχέση με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε, ο έλεγχος συνέταξε σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και εξέδωσε προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 28 του ΚΦΔ, στο οποίο αναγράφονται αναλυτικά τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού, καθώς και όλα τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής.

Το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με αρ. ..../05-10-2022 με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την 24-10-2022, με προθεσμία 20 ημερών για έγγραφες απόψεις. Η προθεσμία παρήλθε άπρακτη και ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση των οριστικών πράξεων.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ...../04-01-2023 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω οριστικής πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων ως προς την απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών.
2. Το βάρος της απόδειξης βαρύνει τη φορολογική διοίκηση και όχι τον ίδιο, ο οποίος συναλλάχτηκε με τον εκδότη των τιμολογίων καλόπιστα.

**Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό:**

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

**Επειδή**, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

**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**, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ(Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)

«.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου 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**, σύμφωνα 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**, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ «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**, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

**Επειδή**, στις διατάξεις του 171 του Κ.Δ.Δ., ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται 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. 2....., 3....., 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

**Επειδή** με το άρθρο 3 παρ. 1 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι : «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων,

εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς», ενώ στο άρθρο 5 παρ.5 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «**1.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, στην Πολ. 1003/31-12- 2014 - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» ορίζεται ότι: «5.5.1 Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία)».

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014 άρθρο 5 παρ. 7, η κάθε οντότητα πρέπει να διασφαλίζει την αυθεντικότητα των στοιχείων και του περιεχομένου τους , αλλά αυτό δεν αρκεί, δεν αρκεί δηλαδή η ύπαρξη του παραστατικού, δεν αρκεί η εμφάνιση μιας συναλλαγής, δεν αρκεί η καταγραφή μιας λογιστικής πράξης **αλλά πρέπει η επιχείρηση να είναι σε θέση να παρέχει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της.**

**Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 15§2 του ν. 4308/2014: 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** σύμφωνα με το αρ. 66§5 του ΚΦΔ: «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής



επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο....».

**Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση 1238/2018 του ΣτΕ που αφορά σε βάρος απόδειξης επί εικονικότητας τιμολογίου αναφέρεται στο ότι η φορολογική αρχή «...αρκεί να αποδείξει ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου.....είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)...»/

**Επειδή**, σύμφωνα με το σκεπτικό της 884/16 απόφασης του ΣτΕ, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (Αρ. 4§5 και αρ. 106§1,2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώσεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (αρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (αρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο αρ. 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14..., ECLI:EU:C:2016:42, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08..., ECLI:EU:C:2009:86, σκέψεις 42-44), 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 ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη της λήψης εικονικών στοιχείων, που η εικονικότητα της συναλλαγής αποδείχθηκε όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες συνολικά θεωρούμενες είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ2316/1991, 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 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 ύπαρξης 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 στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 εππαμ., 2780/2012 εππαμ.).

**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**, εν προκειμένω όταν η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντα ως λήπτης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣΤΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006)

**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 συνήθειες 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 στην προκειμένη περίπτωση, οι συναλλαγές που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία έχουν κριθεί ως ανύπαρκτες στο σύνολο τους από έλεγχο που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ ..... στον εκδότη «.....» με ΑΦΜ ..... Ενδεικτικά, στην έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ , αναφέρονται τα εξής αναφορικά με τη συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη:

- Δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση ελέγχου της φορολογικής αρχής
- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορ. έτη 2017-2018-2019
- Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις ΦΕ χρήσης 2016, καθώς και οι δηλώσεις ΦΠΑ είναι εμφανώς ανακριβείς, αφού είναι σε αναντιστοιχία με τα ποσά που η ελεγχόμενη έχει δηλώσει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών.
- Δεν έχει υποβάλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από τον Μάρτιο του 2019 έως σήμερα
- Ουδέποτε λειτούργησε η δηλωθείσα ως έδρα του ελεγχόμενου.
- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών, ούτε απασχόλησε προσωπικό.
- Δεν είχε αγορές εμπορευμάτων ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή εισαγωγές από τρίτες χώρες
- Δεν υφίσταται πάγιος μηχανολογικός εξοπλισμός.

- Τα μόνα οχήματα που φαίνονται στο μητρώο της ελεγχόμενης αποτελούν δύο πολυτελή οχήματα μάρκας MERCEDES CLK200 και S-500, που η χρήση τους δεν συνάδει με τις δραστηριότητες της ελεγχόμενης.
- Δεν διέθετε εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικούς χώρους.
- Ο διαχειριστής της ελεγχόμενης, ..... δεν κατέστη δυνατόν να εντοπιστεί από τον έλεγχο.

Επειδή κατά τη χρήση 2016 η συναλλαγή του προσφεύγοντα με την εκδότρια επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., αφορούσε την παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών και συγκεκριμένα τη διαφημιστική προβολή της ελεγχόμενης επιχείρησης στο αθλητικό EVENT MMA (MIXED MARTIAL ARTS) 2016 στο Ολυμπιακό Κλειστό Γυμναστήριο ΤΑΕ KWON DO. Το τιμολόγιο δεν παραπέμπει με γραπτή αναφορά σε σχετικό συμφωνητικό ή σύμβαση. Ωστόσο ο προσφεύγων προσκόμισε το από 22/06/2016 ιδιωτικό συμφωνητικό διαφημιστικής προβολής μεταξύ του ίδιου και της εκδότριας, το οποίο δεν είναι υπογεγραμμένο από τους αντισυμβαλλόμενους, παρά μόνο φέρει τη σφραγίδα της εκδότριας επιχείρησης. Επίσης, δεν συνοδεύεται από κατάσταση συμφωνητικών της παρ. 16 αρ. 8 ν. 1882/90 ως έχει υποχρέωση. Επιπλέον, στο πληροφοριακό σύστημα taxis της φορολογικής διοίκησης δεν υπάρχει κάποια σχετική με το συμφωνητικό καταχώριση.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε δείγματα του διαφημιστικού, φωτογραφικού, βιντεοσκοπικού υλικού από το αθλητικό γεγονός, δεν υπέδειξε έστω την ιστοσελίδα που περιείχε το διαφημιστικό υλικό ή την ιστοσελίδα της αθλητικής διοργάνωσης.

Επειδή, η αγορά ενός πολύ μεγάλου διαφημιστικού πακέτου για το οποίο φέρεται ο προσφεύγων να δαπάνησε 43.400,00€ δεν δικαιολογείται από το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων του (32% του τζίρου) πόσο μάλλον όταν το διαφημιστικό πακέτο αφορά ένα άθλημα που δεν είναι ιδιαίτερα δημοφιλές στην Ελλάδα και η χιλιομετρική απόσταση ανάμεσα στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντα και τον χώρο διεξαγωγής των αγώνων είναι πάνω από 300 χλμ. Κατά συνέπεια, η διαφημιστική προβολή στο συγκεκριμένο αθλητικό γεγονός δεν θα μπορούσε να στοχεύσει άμεσα το αγοραστικό κοινό του προσφεύγοντα.

Επειδή, αναφορικά με τις μεταξύ τους συναλλαγές από τον έλεγχο προέκυψε ότι η λήπτρια επιχείρηση δεν είχε στην κατοχή της οποιοδήποτε υλικό (διαφημιστικό, φωτογραφικό, αρχειακό,

βιντεοσκοπικό) του αθλητικού γεγονότος, ενώ από τη σχετική έρευνα στο διαδίκτυο δεν βρέθηκε τίποτα που να αναφέρεται στη φερόμενη ως εκδήλωση. Επίσης η λήπτρια επιχείρηση δεν παρείχε στον έλεγχο κανένα απολύτως στοιχείο που να τεκμηριώνει την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε παραστατικό στοιχείο απόδοσης του τέλους διαφήμισης, παρότι τα επίμαχα τιμολόγια στη χρήση 2017 έχουν κοινά χαρακτηριστικά και παρουσιάζουν συνάφεια με διαφημιστικές πράξεις που υπάγονται στις κατηγορίες διαφημίσεων που αναφέρονται στο αρ. 15 του β.δ. 24.9./20-10-1958 και για τις οποίες επιβάλλεται τέλος διαφήμισης υπέρ των δήμων από τον διαφημιζόμενο.

Επειδή ο προσφεύγων δεν παρείχε πληροφορίες σχετικά με το λόγο προμήθειας των ειδών των τιμολογίων και τον τρόπο που τα προμηθεύτηκε ή οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο για τις υπό κρίση συναλλαγές (ανταλλαγή αλληλογραφίας με την εκδότρια επιχείρηση, αίτημα για υποβολή προσφοράς, παραστατικό μεταφοράς των διαφημιστικών ειδών κ.λ.π.) σε κανένα στάδιο του ελέγχου και της μετέπειτα ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει με σαφήνεια ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδομούν το πόρισμα του ελέγχου και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών και οι διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. .... κρίνονται βάσιμες και αιτιολογημένες.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εμπεριέχουν και τον καταλογισμό ποσών για τη μη ορθή έκπτωση δαπανών με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22 και 26 του ν. 4172/2013, συνολικής αξίας 25.200,00€ και 12.500,00€ για τα έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, χωρίς να αναφέρονται από τον προσφεύγοντα συγκεκριμένοι λόγοι και ισχυρισμοί που να αφορούν την έλλειψη αιτιολογίας από τη Δ.Ο.Υ., συνεπώς ως προς το μέρος αυτό οι προσβαλλόμενες πράξεις προσβάλλονται αόριστα και αναπόδεικτα.

Επειδή, η ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη των εικονικών στοιχείων εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί μη εικονικότητας της συναλλαγής και περί καλοπιστίας του απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στην από 30-11-2022 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. .... /04-01-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ .....

#### Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

#### ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Φορολογικό έτος 2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	29.870,11€	29.870,11€
Πρόστιμο του αρ 58 ΚΦΔ	14.935,06€	14.935,06€
Εισφορά αλληλεγγύης	5.505,49	5.505,49€
Ποσό για καταβολή	50.310,65€	50.310,65€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Φορολογικό έτος 2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	22.991,68€	22.991,68€
Πρόστιμο του αρ 58 ΚΦΔ	11.495,84€	11.495,84€
Εισφορά αλληλεγγύης	4.077,00	4.077,00
Ποσό για καταβολή	38.564,52€	38.564,52€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

**Σημείωση:**

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