



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 919

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19,  
Καλλιθέα  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71  
**Τηλέφωνο** : 2131604550  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr,  
a.tironi@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 ΦΕΚ 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από 11-12-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του ....., με ΑΦΜ ....., με έδρα στην ....., Θέση ....., Τ.Κ..... κατά των:

Α) με αριθμό ...../14-11-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και

Β) με αριθμό ...../14-11-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 11-12-2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11-12-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ....., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α) Με την με αριθμό ...../14-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 173.643,53 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 86.821,77 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 36.366,95 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **296.832,25 €**.

Β) Με την με αριθμό ...../14-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 70.262,13 €, πλέον προστίμου άρθρου 58/58Α του ΚΦΔ ποσού 35.131,06 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **105.393,19 €** και διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ποσού 15.736,86 €.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και οι από 14-11-2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, στις οποίες εδράζονται, **αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά στις 15-11-2023**, στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και **αναγνώστηκαν την ίδια ημέρα**, σύμφωνα με το με α/α ..... αποδεικτικό ηλεκτρονικής κοινοποίησης.

Από τα στοιχεία του υποσυστήματος Μητρώου του Taxis προκύπτει ότι ο προσφεύγων, ο οποίος τηρεί απλογραφικά βιβλία, προέβη σε έναρξη εργασιών στις 26-05-2009 με κύρια δραστηριότητα: «.....».

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αρ...../15-06-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στην επιχείρηση του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2017.

Σύμφωνα με την από 11-12-2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, η εν λόγω υπηρεσία προέβη στην έκδοση της με αριθ. πρωτ...../17-07-2023 Πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και της με αριθ. πρωτ...../17-07-2023 Γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, οι οποίες κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα.

Ακολούθως, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση και προσκόμισε τα ζητηθέντα στοιχεία. Συγκεκριμένα, προσκόμισε τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως των κάτωθι επιχειρήσεων:

..... με ΑΦΜ ..... (12 στοιχεία),  
 ..... με ΑΦΜ ..... (3 στοιχεία) και  
 ..... με ΑΦΜ ..... (39 στοιχεία).

Στη συνέχεια τα παραπάνω στοιχεία κατασχέθηκαν με την με αριθ. ....../17-07-2023 έκθεση κατάσχεσης και με το με αριθ. ....../17-07-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ).

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου (σελ.21 και 27, αντίστοιχα, των οικείων εκθέσεων ελέγχου), η ελεγχόμενη επιχείρηση για τη χρήση 2017 έλαβε ανά εκδότη τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία:

ΑΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΡ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΤΕΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	.....	12	28.149,60	6.755,90	34.905,50
2	.....	3	141.200,00	33.888,00	175.088,00
3	.....	39	217.180,00	52.003,20	268.683,20
	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>54</b>	<b>386.529,60</b>	<b>92.647,10</b>	<b>478.676,70</b>

Σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, στον εν λόγω έλεγχο λήφθηκαν υπόψη οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για τις ανωτέρω επιχειρήσεις, οι οποίες κρίθηκαν εικονικές στο σύνολό τους για το φορολογικό έτος 2017 (σελ.14-19 της από 14-11-2023 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και σελ.18-23 της από 14-11-2023 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης).

Επιπλέον, σύμφωνα με τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, η ελεγχόμενη επιχείρηση για φερόμενες αγορές εμπορευμάτων (.....) που έλαβε από τους παραπάνω εκδότες για τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία και για την ελεγχόμενη χρήση, δεν προσκόμισε πληρωμές με τραπεζικό μέσο για καμία από τις παραπάνω συναλλαγές και με κανένα εκδότη.

Ακολούθως, εκδόθηκε το με αριθ...../17-10-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων φορολογικού έτους 2017 με συνημμένους τον Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος και τον Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΠΑ, το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον ελεγχόμενο. Ωστόσο, εκείνος δεν ανταποκρίθηκε και δεν κατέθεσε εγγράφως απόψεις για τις διαπιστώσεις του ελέγχου και η Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Τέλος, επισημαίνεται ότι στην από 14-11-2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.19-20):

«...

#### **5. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ**

Κατόπιν των παραπάνω εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε ο ελεγχόμενος με εκδότες τους ..... ΜΟΝ. ΙΚΕ, ο έλεγχος προχώρησε στα παρακάτω αποτελέσματα προσδιορίζοντας τα καθαρά κέρδη λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων που έχουν δηλωθεί σε συνδυασμό με τα ακαθάριστα έσοδα από τις μηνιαίες συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων.

#### **Φορολογικό έτος 2017**

Τα **ακαθάριστα έσοδα** της ελεγχόμενης επιχείρησης για την πιο πάνω διαχειριστική περίοδο προσδιορίζονται **λογιστικά** μετά την προσθήκη όλων των δαπανών – αγορών που **κρίθηκαν ως εικονικές**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013, ως ακολούθως:

Καθαρά αποτελέσματα βιβλίων	36.311,35
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	386.529,60
Σύνολο λογιστικών αποτελεσμάτων	422.840,95
Λογιστικά αποτελέσματα	422.840,95
<b>ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ</b>	
Ακαθάριστα έσοδα	444.437,85
Καθαρά κέρδη	422.840,95
Καθαρά κέρδη ελέγχου	422.840,95

...».

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθούν ή άλλως τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1<sup>ος</sup> ΛΟΓΟΣ. Παράβαση νόμου – Ουσιώδης πλάνη περί την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών - πραγματικές συναλλαγές – καλόπιστος λήπτης παραστατικών

2<sup>ος</sup> ΛΟΓΟΣ. Ακυρότητα καταλογιστικών πράξεων λόγω έλλειψης αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων δεν υπέβαλε την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή σύμφωνα με την με αριθ.Α.1165/2022 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, καθώς δεν υπεβλήθη σώμα ενδικοφανούς προσφυγής φέρον ψηφιακή βεβαίωση εγγράφου μέσω του gov.gr. Ωστόσο, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης κρίνεται σκόπιμη η εξέτασή της.

Επειδή, με τις διατάξεις του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε. - ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

**«Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα**

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.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

...

**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.

...

**Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...

...

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,

...».

Επειδή, με τις διατάξεις του ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ - ΦΕΚ Α' 248) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

**«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου**

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.

...

### **Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου**

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

...

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,

...

### **Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου**

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. ....».

## **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1<sup>ο</sup> ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ – ΟΥΣΙΩΔΗΣ ΠΛΑΗ ΠΕΡΙ ΤΗΣ ΕΚΤΙΜΗΣΗΣ ΤΩΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΩΝ, ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΚΑΛΗ ΠΙΣΤΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ**

**Επειδή**, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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 τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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. 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, 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 την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 112/2021, 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:**

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003), είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011,

3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προσηθείς αυτού.

**Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«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. ...».

**Συνεπώς**, οι ως άνω προβαλλόμενοι λόγοι δεν γίνονται δεκτοί.

## **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2<sup>ο</sup> ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ - ΑΚΥΡΟΤΗΤΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΛΟΓΩ ΕΛΛΕΙΨΗΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ**

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

**Επειδή**, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999 - ΦΕΚ Α΄ 45) 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».

**Επειδή**, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 - ΦΕΚ Α΄ 97) ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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**, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.



Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 «Αιτιολογία της διοικητικής πράξης»).

**Επειδή**, ο προσφεύγων δεν επικαλείται συγκεκριμένα στοιχεία και περιστατικά που να αποδεικνύουν το αληθές των συναλλαγών, δεδομένου ότι οι εκδότες είναι πρόσωπα συναλλακτικά ανύπαρκτα σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 14-11-2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

**Συνεπώς**, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της από 11-12-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ ..... και την **επικύρωση** των κάτωθι πράξεων:

A) με αριθμό ...../14-11-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και

B) με αριθμό ...../14-11-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

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

Α) Η με αριθμό ...../14-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	36.312,02	422.841,62	422.841,62	386.529,60
	της συζύγου	3.068,79	3.068,79	3.068,79	-
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	1.882,96			173.643,53
	Χρεωστικό ποσό		171.760,57	171.760,57	
Προκαταβολή φόρου		675,13	675,13	675,13	-
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			86.821,77	86.821,77	86.821,77
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.086,28	37.453,23	37.453,23	36.366,95
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	-
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	528,45	297.360,70	297.360,70	296.832,25
	για επιστροφή				

Β) Η με αριθμό ...../14-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		444.187,85	444.187,85	444.187,85	-
Αξία φορολογητέων εισροών		489.398,50	102.868,90	102.868,90	386.529,60
Φόρος εκροών		106.605,09	106.605,09	106.605,09	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών		122.341,95	36.342,96	36.342,96	85.998,99
Πιστωτικό υπόλοιπο		15.736,86			15.736,86
Χρεωστικό υπόλοιπο			70.262,13	70.262,13	70.262,13
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ			35.131,06	35.131,06	35.131,06
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			105.393,19	105.393,19	105.393,19
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	15.736,86			15.736,86
	για επιστροφή				

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο  
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.