



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **25-01-2023**

Αριθμός απόφασης: **228**

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αθ.Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.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. 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 29/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του κατοίκου με ΑΦΜ, κατά: α)της με αριθμ...../1-8-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., β)της με αριθμ./...../20-07-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., γ) της με αριθμ./...../20-07-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6.Την από 11-10-2022 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ

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

Επί της από 29/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ'αριθμ./...../1-8-2022 πράξη επιβολής προστίμου (αρθ. 54 ν. 4174/2013) επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2016, συνολικό πρόστιμο ποσού 300,00 €, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των περιόδων 01/01/2016-31/03/2016, 01/07/2016-30/09/2016 και 01/10/2016-31/12/2016.
- Με την υπ'αριθμ./...../20-07-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 9.533,85 €, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 4.766,93 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.486,91 € , ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 15.787,69 €.
- Με την υπ' αριθμ./...../01-08-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση στο ποσό των 3.458,25 € για το φορολογικό έτος 2016 και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 1.007,21 € και

πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 503,60 €, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 1.510,81€.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί των από 20/07/2022 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της/14-02-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιτία του ελέγχου που διενεργήθηκε στην επιχείρηση του προσφεύγοντος αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ./19-08-2021 δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ (έλαβε αρ. εισερχ. πρωτ./25-08-2021 Δ.Ο.Υ.) με συνημμένη την από 19-08-2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4308/14 (ΕΛΠ) & του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ) με την οποία γνωστοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ.ότι πραγματοποιήθηκε φορολογικός έλεγχος στην οντότητα «.....» με ΑΦΜ, με έδρα την και με αντικείμενο εργασιών «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ, από τον οποίο προέκυψε ότι η επιχείρηση αυτή έλαβε και εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στις χρήσεις 2015-2017. Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών, διαπιστώθηκε ότι επιχειρήσεις αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ.είχαν συναλλαγές με την ανωτέρω εταιρεία, ως εξής:

A/A	A.Φ.Μ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΣΤΗ ΔΗΛΩΣΗ	ΕΤΟΣ	Δ.Ο.Υ.	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΣΥΝ. ΚΑΘ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
.....							
2	2016	.....	2	22.350	5.364

Από τη Δ.Ο.Υ., στάλθηκε με ηλεκτρονική κοινοποίηση στον ελεγχόμενο η υπ'αριθμ./28-02-2022 πρόσκληση του άρθρου 14 Ν. 4174/2013, με συνημμένες την γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων και την εντολή ελέγχου.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία που τηρήθηκαν και στα στοιχεία που εκδόθηκαν ή λήφθηκαν, προέκυψε ότι τα κατωτέρω αναφερόμενα στοιχεία αγορών, τα οποία χαρακτηρίστηκαν ως εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρηθέντα βιβλία και έχουν συμπεριληφθεί στην υπ'αριθμ...../29-01-2017 υποβληθείσα περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. και στην υπ'αριθμ...../21-06-2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος ήτοι:

A/A	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤ.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΔΟΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α
1	TIM	480	10/10/2016	..... ΑΦΜ	10.000,00	2.400,00
2	TIM	498	16/11/2016	.....	12.350,00	2.964,00

				ΑΦΜ		
					ΣΥΝΟΛΟ	22.350,00 5.364,00

Από τον έλεγχο της ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων στις οικείες δηλώσεις και του ορθού υπολογισμού των φόρων, τελών και λοιπών επιβαρύνσεων, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη δεν μετέφερε ορθά τα δεδομένα των εσόδων, όπως αυτά αποτυπώνονται στα τηρηθέντα βιβλία, στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ακαθάριστα έσοδα βιβλίων 172.440,28 ευρώ – Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης φορολογίας εισοδήματος 168.440,28 ευρώ - Διαφορά 4.000,00 ευρώ).

Από την επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία των εκδοθέντων στοιχείων λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, των τιμολογίων για κάθε πώληση αγαθών ή παροχής υπηρεσιών και γενικά των πάσης φύσεως φορολογικών στοιχείων εσόδων, καθώς επίσης της ορθής καταχώρησης του Φ.Π.Α. και των λοιπών φόρων που διενεργήθηκε για το χρονικό διάστημα από 01/04/2016 έως 30/04/2016 διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη δεν καταχώρησε (στα πλαίσια της δευτερεύουσας δραστηριότητας του ως έμπορος αγροτικών προϊόντων) τις υπ' αριθμ.20581/06-04-2016,20734/27-04-2016 εκκαθαρίσεις για λογαριασμό τρίτων οι οποίες εκδόθηκαν από την & ΣΙΑ ΟΕ-ΑΦΜ..... καθαρής αξίας 471,99 ευρώ και 587,76 ευρώ αντίστοιχα. Λόγω των ανωτέρω ευρημάτων ο έλεγχος επεκτάθηκε σε όλο το έτος από τον οποίο προέκυψε ότι η ελεγχόμενη δεν καταχώρησε και την υπ' αριθμ.21076/19-06-2016 εκκαθάριση για λογαριασμό τρίτων του ιδίου ως άνω εκδότη καθαρής αξίας 419,70 ευρώ.

Περαιτέρω, ελέγχθηκαν ανεξαρτήτως ποσού οι εκπιπτόμενες και οι μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στα άρθρα 22, 23 του ν. 4172/2013, καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ίδιου νόμου. Όσες από τις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές.

Από τον ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκαν οι παρακάτω διαφορές:

ΧΡΗΣΗ 2016	
ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΕ €
- Τ.Δ.Α. Νο 48/11-01-2016, ΜΑΡΙΑ	
Δαπάνη ψυχαγωγίας, δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση (περ. ια άρθρου 23 ν. 4172/2013)	801,00
- Τ.Δ.Α. Νο 49/15-02-2016, ΜΑΡΙΑ	
Δαπάνη ψυχαγωγίας, δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση (περ. ια άρθρου 23 ν. 4172/2013)	802,00

- Τ.Δ.Α. Νο 50/07-03-2016,	800,00
Δαπάνη ψυχαγωγίας, δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση (περ. ια άρθρου 23 ν. 4172/2013)	
-ΤΙΜ. Νο Σ.ΚΑ´1681/10-02-2016,	1.809,60
Δαπάνη για αγορά δαπανών ή υπηρεσιών άνω των 500,00 ευρώ χωρίς την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση (περ. β´ άρθρου 23 ν. 4172/2013)	
- ΤΙΜ. Νο 1083/19-07-2016,	600,00
Δαπάνη για αγορά δαπανών ή υπηρεσιών άνω των 500,00 ευρώ χωρίς την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση (περ. β´ άρθρου 23 ν. 4172/2013)	
-ΤΙΜ. Νο Σ.Κ´ 651/20-09-2016,	1.809,60
Δαπάνη για αγορά δαπανών ή υπηρεσιών άνω των 500,00 ευρώ χωρίς την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση (περ. β´ άρθρου 23 ν. 4172/2013)	
- Τ.Δ.Α. Νο 43/14-11-2016,	2.100,00
Δαπάνη για αγορά δαπανών ή υπηρεσιών άνω των 500,00 ευρώ χωρίς την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση (περ. β´ άρθρου 23 ν. 4172/2013)	
- Τ.Δ.Α. Νο 2657/16-11-2016.....	1.506,60
Δαπάνη για αγορά δαπανών ή υπηρεσιών άνω των 500,00 ευρώ χωρίς την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση (περ. β´ άρθρου 23 ν. 4172/2013)	
ΣΥΝΟΛΟ:	10.228,80

Ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα για το φορ. έτος 2016 ως εξής:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	
Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα Παροχής Υπηρεσιών	142.268,50
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα Παροχής Υπηρεσιών	4.000,00
Λοιπά έσοδα Παροχής Υπηρεσιών	16.000,00
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων Παροχής Υπηρεσιών	162.268,50
Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα Εμπορίας	10.171,78
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα Έσοδα Εμπορίας	1.479,45
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων Εμπορίας	11.651,23

ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΑΚ/ΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	173.919,73
---	-------------------

Αποτελέσματα

Για την κρινόμενη φορολογική περίοδο ο έλεγχος, προσδιόρισε τα αποτελέσματα λογιστικά σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ως ακολούθως:

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων Ελέγχου	173.919,73
Δηλωθείσες Αγορές - Δαπάνες	164.384,43
Μείον Αξία εικονικών τιμολογίων	22.350,00
Σύνολο Αγορών – Δαπανών Ελέγχου	142.034,43
Καθαρά Κέρδη Ελέγχου	31.885,30
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	10.228,80
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	42.114,10

Κατά τον έλεγχο Φ.Π.Α. ελέγχθηκε η ορθή εφαρμογή των προβλεπόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις εκροές της ελεγχόμενης και διαπιστώθηκε ότι η εκκαθάριση Νο6097/01-06-2016 καθαρής αξίας 2.270,10 ευρώ η οποία εκδόθηκε από την ΟΕ –ΑΦΜ εκδόθηκε και καταχωρήθηκε λανθασμένα άνευ ΦΠΑ ενώ αφορά πράξη η οποία υπάγεται σε ΦΠΑ.

Επίσης, διαπιστώθηκε, ότι η ελεγχόμενη καταχώρησε και εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ στα παρακάτω τιμολόγια, τα οποία αφορούν σε **έξοδα ψυχαγωγίας** Τ.Δ.Α. **Νο 48/11-01-2016** καθαρής αξίας 801,00 € πλέον ΦΠΑ 184,23 €, Τ.Δ.Α. **Νο 49/15-02-2016** καθαρής αξίας 802,00 € πλέον ΦΠΑ 184,46 €, Τ.Δ.Α. **Νο 50/07-03-2016** καθαρής αξίας 800,00 € πλέον ΦΠΑ 184,00 €, τα οποία εκδόθηκαν από την ΜΑΡΙΑ- ΑΦΜ

Συγκεντρωτικά, με βάση τα αριθμητικά δεδομένα του ελέγχου, η φορολογητέα αξία, ο φόρος και η εκκαθάριση αυτού απεικονίζεται ανά ελεγχόμενη περίοδο, στον παρακάτω πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ	0116-1216 Ελέγχου
ΕΚΡΟΕΣ	
Αξία φορολογητέων εκροών - 13%	7.691,23
Αξία φορολογητέων εκροών - 24%	36.960,00
Αξία φορολογητέων εκροών - 23%	113.268,50
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εκροών	157.919,73
Φόρος εκροών - 13%	999,86

Φόρος εκροών - 24%	8.870,40
Φόρος εκροών - 23%	26.051,75
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εκροών	35.922,01
ΕΙΣΡΟΕΣ	
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	101.936,46
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	101.936,46
ΦΟΡΟΣ αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας	22.777,15
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (από 04/2015)	22.777,15
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εισροών	22.777,15
Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε με περιοδικές δηλώσεις	8.385,45
Φ.Π.Α. που βεβαιώθηκε με προσωρινή ή μερική πράξη	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	7.210,45
Φ.Π.Α. που δεσμεύθηκε μέσω τραπεζών	0,00
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών (πλην κωδ. 116, 117, 118)	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	38.373,05
Αφαιρούμενα ποσά από το γενικό σύνολο του φόρου εισροών	0,00
Χρεωστικό μέχρι 30€ προηγούμενης φορολογικής περιόδου	0,00
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	38.373,05
ΑΡΝΗΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	0,00
ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ (Για καταβολή ή επιστροφή) - ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΔΗΛΩΣΗ	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 114-2)	35.922,01
ΑΡΝΗΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 123)	0,00
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 122)	38.373,05
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ υπόλοιπο	3.458,25
ΠΟΣΟ για έκπτωση	3.458,25
ΠΟΣΟ για επιστροφή	0,00

ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ υπόλοιπο	1.007,21
ΠΟΣΟ που καταβλήθηκε	0,00

Τέλος από τον έλεγχο διαπιστώθηκε υποβολή ανακριβών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2016-31/03/2016, 01/07/2016-30/09/2016 και 01/10/2016-31/12/2016, από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 του Ν.2859/2000, κατά συνέπεια θα έπρεπε να επιβληθούν τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ.α', § 2 περ.α' του Κ.Φ.Δ. ως εξής:

-για τη περίοδο από 01/01/2016 έως 31/03/2016, πρόστιμο ίσο με 100,00 ευρώ .

-για τη περίοδο από 01/07/2016 έως 30/09/2016, πρόστιμο ίσο με 100,00 ευρώ.

-για τη περίοδο από 01/10/2016 έως 31/12/2016, πρόστιμο ίσο με 100,00 ευρώ.

Τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου τέθηκαν υπόψη του προσφεύγοντος, με το υπ' αριθμό/18-05-2022 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, με συνημμένους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων και αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά στο Taxisnet στον ελεγχόμενο στις 23/05/2022, με το οποίο κλήθηκε ο ελεγχόμενος εντός είκοσι ημερών να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις – αντιρρήσεις ως τις περιγραφόμενες στο Σημείωμα Διαπιστώσεων διαπιστώσεις ελέγχου.

Την 24/06/2022 ο ελεγχόμενος κατέθεσε το με αρ.πρωτ./24-06-2022 «Υπόμνημα παροχής εξηγήσεων- αντιρρήσεις» από το οποίο δεν προκύπτουν αποδεικτικά στοιχεία που να δικαιολογούν την ύπαρξη των ανωτέρω συναλλαγών και συντάχθηκαν η από 20/07/2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η από 20/07/2022 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, η από 20/07/2022 έκθεση προστίμου αρθ. 54 ν. 4174/2013

Οι πράξεις αυτές μαζί με συνημμένες εκθέσεις ελέγχου επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις 08 Αυγούστου 2022.

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

- Ο επιτηδευματίας αγοραστής θεωρείται κατά τεκμήριο ότι τελεί σε καλή πίστη, η απόδειξη δε της εν γνώσει πραγματοποιηθείσας εικονικής συναλλαγής απαιτείται να αποδειχθεί από την φορολογούσα αρχή με πλήρη και ειδική τεκμηρίωση.
- Πραγματοποίηση των συναλλαγών από φορολογικά υπαρκτή επιχείρηση για τις ανάγκες της επιχείρησής του που είναι εργασίες γεωτρήσεων, ταμειακή επάρκεια για την πραγματοποίηση των συναλλαγών, εξόφληση των τιμημάτων με ταχυδρομικές επιταγές.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) 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 4174/2013 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 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, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων

του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 20/07/2022 Εκθέσεις Ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπειριστά, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης της σχετικής παράβασης.

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013 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 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, 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 ελεγχομένου, 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 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 αρκούτσως 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 την απόφαση 116/2013 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 τούτου αρκεί, κατ'αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή(οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά τον χρόνο πραγματοποίησης 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, ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η εκδότρια επιχείρηση – ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΠΑΛΑΙΩΝ ΣΙΔΗΡΩΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑΛΛΩΝ (SCRAP) – - ΑΦΜ ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, καθώς δεν μπορούσε να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 19/08/2021 Έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης με τις οποίες συντάσσεται πλήρως η Δ.Ο.Υ....., για τους παρακάτω λόγους:

α. *Ουδέποτε η ελεγχόμενη επιχείρηση απασχόλησε προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο αγορών και πωλήσεων εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως της.*

β. *Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό ο οποίος ήταν απαραίτητος για την αγορά και πώληση των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως της.*

γ. *Από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι, η ελεγχόμενη επιχείρηση στερείτο έδρας από αρχές Αυγούστου του 2014.*

δ. *Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε υποκαταστήματα.*

Τέλος, αναφέρεται ότι από την έρευνα-έλεγχο δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο η αποθήκευση τους σε άλλο χώρο, ούτε και από άλλο στοιχείο (φορολογικό, κλπ) αποδεικνύεται η αποθήκευση τους σε αποθηκευτικούς χώρους τρίτων.

ε.Ουδέποτε η ελεγχόμενη επιχείρηση αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε προς διάφορες επιχειρήσεις. Στα πλαίσια του ελέγχου και από την επεξεργασία τόσο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών -προμηθευτών που υπέβαλε η ελεγχόμενη στις χρήσεις 2015 έως 2017, όσο και από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών που υπέβαλαν διάφορες επιχειρήσεις στις εν λόγω χρήσεις, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση τις μοναδικές αγορές που είχε κατά την ελεγχόμενη περίοδο ήταν οι εξής:

Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

A/A	ΧΡΗΣΗ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	2015	88	614.107,50	111.176,83	725.284,33
2	2016	107	918.441,30	209.513,70	1.127.955,00
3	2017	143	1.384.938,23	303.979,01	1.688.917,24
	ΣΥΝΟΛΑ :	338	2.917.487,03	624.669,54	3.542.156,57

Τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν ως εικονικά, επειδή η ελεγχόμενη οντότητα με Α.Φ.Μ, στο ελεγχόμενο χρονικό διάστημα εμφανίζεται να προέβη σε αγορές από τις κάτωθι επιχειρήσεις:

Α..... Δ..... με Α.Φ.Μ: η ελεγχόμενη εμφανίζεται να προέβη σε αγορές αγαθών από την εν λόγω επιχείρηση, που είναι και ο κύριος προμηθευτής της, στις χρήσεις 2015, 2016 και 2017. Από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ διαπιστώθηκε ότι η προμηθεύτρια επιχείρηση με Α.Φ.Μ. είναι μια συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση καθώς δεν διέθετε έδρα, δεν διέθετε προσωπικό, δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό, δεν διέθετε μεταφορικά μέσα και ουδέποτε συναλλάχθηκε με επιχειρήσεις με αντικείμενο δραστηριότητας οδικές μεταφορές, δεν είχε πραγματοποιήσει τις αντίστοιχες αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή/και εισαγωγές, ούτε διέθετε τα ανάλογα αποθέματα. Για την ακρίβεια οι μοναδικές αγορές που προέβη και διαπιστώθηκαν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων ήταν ποσού 400,00 ευρώ από ενάρξεως της επιχείρησης στις 18-9-2012 έως και 31-12-2017.

2. Π.....Α..... με Α.Φ.Μ: η ελεγχόμενη εμφανίζεται να προέβη σε αγορές αγαθών, από την εν λόγω επιχείρηση, στις χρήσεις 2015, 2016 και 2017. Από τον διεξαχθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υαρμόδιας Δ.Ο.Υ της ανωτέρω προμηθεύτριας επιχείρησης, προέκυψε ότι όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, στα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, που φέρουν την επωνυμία Π....., με Α.Φ.Μείναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ως προς τη συναλλαγή καθώς:

Ο Π..... με Α.Φ.Μ είναι ως φυσικό πρόσωπο ΑΝΥΠΑΡΚΤΟΣ.

β) Δεν βρέθηκε επιχείρηση στη διεύθυνση που δηλώθηκε ως έδρα.

γ) Δεν υποβλήθηκαν από ενάρξεως έως σήμερα δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α καθώς και Καταστάσεις Συναλλαγών (ΜΥΦ).

δ) Δεν είχε αγορές, καθόσον από την αξιοποίηση δεδομένων, ήτοι καταστάσεων συναλλαγών (ΜΥΦ) δεν δηλώθηκε ως πελάτης.

3. Κ..... Π..... με Α.Φ.Μ: η ελεγχόμενη εμφανίζεται να προέβη σε αγορές αγαθών, από την εν λόγω επιχείρηση, στη χρήση 2016. Από το προφίλ της επιχείρησης με Α.Φ.Μ, του συστήματος ELENXIS και από το σύστημα TAXIS, προκύπτουν τα εξής για την ανωτέρω επιχείρηση:

Πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις 28-3-2005.

Κύρια δραστηριότητα, χονδρικό εμπόριο σιδηρικών.

Δεν έχει υποβάλλει περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α από το έτος 2007 και εντεύθεν.

Η μοναδική δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλλε αφορά τη χρήση 2005.

Δεν υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών τουλάχιστον για τις χρήσεις 2014 και εντεύθεν.

Και τέλος και κυριότερο ο Κ..... Π..... με Α.Φ.Μ απεβίωσε στις 30-1-2015. Σύμφωνα δε με το προφίλ του δεν δηλώθηκαν κληρονόμοι του αποβιώσαντος.

Ρ..... Ι..... με Α.Φ.Μ: η ελεγχόμενη εμφανίζεται να προέβη σε λήψη ενός (1) στοιχείου από την εν λόγω επιχείρηση που από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου που αφορά ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 10.000,00 € άνευ Φ.Π.Α..

Ε..... Τ..... με Α.Φ.Μ: η ελεγχόμενη εμφανίζεται να προέβη λήψη ενός (1) στοιχείου από την εν λόγω επιχείρηση που από τον έλεγχο της Υπηρεσία μας διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου που αφορά ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της καθαρής αξίας 500,00 € πλέον Φ.Π.Α 120,00 €.

Επίσης διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές από τρίτες χώρες ούτε και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ούτε διέθετε τα ανάλογα αποθέματα, προκειμένου να προβεί σε πωλήσεις εμπορευμάτων προς διάφορες ημεδαπές επιχειρήσεις.

Από το σύνολο των προαναφερθέντων στοιχείων προκύπτει ξεκάθαρα και πέραν πάσης αμφιβολίας ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση ουδέποτε αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται κατά τα φαινόμενα και μόνο ότι πουλήσε σε διάφορες επιχειρήσεις.

στ) Ο κρατείται στις φυλακές από 22-1-2016 και ήδη από το έτος 2015 είχε εκδοθεί ένταλμα σύλληψης του και κρυβόταν προκειμένου να την αποφύγει.

ζ) Από τα δεδομένα που αντλήθηκαν από το σύστημα ELENXIS, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015. Υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017 δηλώνοντας ζημιές. Όσον

αφορά τον Φ.Π.Α υπέβαλε αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις Φ.ΠΑ, οι οποίες υπεβλήθησαν όλες με επιφύλαξη και στην συντριπτική πλειοψηφία τους με πιστωτικό υπόλοιπο, χαρακτηριστικό ιδίωμα των εικονικών επιχειρήσεων.

η) Ο δεν ανταποκρίθηκε στις με αριθμό 326/2020, 476/2020, 423/8-3-2021 έγγραφες Προσκλήσεις για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), αποστερώντας από τον έλεγχο τη δυνατότητα να προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης οντότητας. Τα βιβλία της ελεγχόμενης προσκομίσθηκαν από τον λογιστή

θ) Από τις λήπτριες επιχειρήσεις που ελέγχθηκαν από την ΥΕΔΔΕ κάποιες δεν ανταποκρίθηκαν ή ανταποκρίθηκαν μερικώς στο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών και διάθεση Λογιστικών Αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), αποστερώντας από τον έλεγχο τη δυνατότητα να προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση των βιβλίων και στοιχείων τους.

ι) Από το γεγονός ότι πολλές από τις επιχειρήσεις που έλαβαν εικονικά στοιχεία της ελεγχόμενης έχουν λάβει εικονικά στοιχεία και από άλλες επιχειρήσεις και κάποιες εξ αυτών είναι εκδότριες και οι ίδιες εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως προκύπτει από το προφίλ τους μέσω του συστήματος ELENXIS.

ια) Στην πλειονότητα τους οι λήπτριες επιχειρήσεις δεν γνωρίζουν τον, αλλά αναφέρονται γενικά και αόριστα στην οικογένεια που είναι γνωστή στην Όσον αφορά την ελεγχόμενη δεν πρόκειται για οικογενειακή επιχείρηση, ούτε είναι νομικό πρόσωπο, αλλά πρόκειται για ατομική επιχείρηση που έκανε έναρξη εργασιών με έδρα το του Ν.

ιβ) Η εικονικότητα προκύπτει και από τον τρόπο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων.

- 1) Από τα εκδοθέντα στοιχεία που βρίσκονται στην κατοχή του ελέγχου από τις λήπτριες επιχειρήσεις και από την καταχώρηση των εκδοθέντων στοιχείων στο βιβλίο Εσόδων για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις προκύπτει ότι αν και όλα τα στοιχεία είναι άνευ σειράς δεν τηρείται ενιαία αρίθμηση.
- 2) Πραγματοποιούνται συνεχόμενες αγοραπωλησίες καθημερινά.
- 3) Εκδίδονται συνεχόμενα τιμολόγια προς την ίδια λήπτρια επιχείρηση.
- 4) Από την προχειρότητα με την οποία εκδίδονται και καταχωρούνται τα στοιχεία στα βιβλία της ελεγχόμενης: σε πάρα πολλά στοιχεία από αυτά που έχουν περιέλθει στην κατοχή του ελέγχου έχουμε διορθωμένα Α.Φ.Μ του λήπτη, έχουμε αλλαγμένες ημερομηνίες, αλλαγμένους αριθμούς στοιχείων, διορθώσεις σε ποσά και αξίες, λάθος αθροίσματα, αλλαγμένο έτος, αλλαγμένες ημερομηνίες κ.α. και καταχώρηση στα βιβλία με λάθος επωνυμίες τόσο των προμηθευτριών επιχειρήσεων όσο και των ληπτριών επιχειρήσεων της ελεγχόμενης.
- 5) Οι ώρες που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία ως ώρες έναρξης της αποστολής δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές.

6) Παρατηρείται για το ίδιο είδους στοιχείου να εκδίδονται στοιχεία από δύο διαφορετικά είδη μπλοκ, γεγονός που σημαίνει ότι τα μπλοκ διακινούνταν ξεχωριστά ανάλογα με τις ανάγκες της εκάστοτε λήπτριας επιχείρησης.

1γ) Η εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων προς τις λήπτριες επιχειρήσεις προκύπτει και από τα μεταφορικά μέσα, τα οποία χρησιμοποιήθηκαν. Α) Κάποιες από τις λήπτριες επιχειρήσεις επικαλέστηκαν ότι οι μεταφορές πραγματοποιήθηκαν από την ελεγχόμενη. Η εκδότρια επιχείρηση δεν διέθετε φορτηγά αυτοκίνητα αλλά και από την διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών δεν προέκυψε οποιαδήποτε συναλλαγή με επιχείρηση που έχει αντικείμενο δραστηριότητας οδικές μεταφορές, β) Προκειμένου να προσδοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές χρησιμοποιήθηκαν διάφορα μεταφορικά μέσα όπως του Γ..... Α..... με Α.Φ.Μ 04....., στην λήπτρια επιχείρηση Ι..... ΕΠΕ με Α.Φ.Μ 80....., ο οποίος σημειωτέων έλαβε και ο ίδιος εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ελεγχόμενη. Επίσης χρησιμοποιήθηκε το με αρ. κυκλοφορίαςΕ.Ι.Χ κυβισμού 796 ίππων ιδιοκτησίας του Π..... με Α.Φ.Μ 03..... ως μεταφορικό μέσο για τις μεταφορές προς τις επιχειρήσεις Ι.....ΕΠΕ και Μ..... ΑΒΕΕ με Α.Φ.Μ 09....., γ) Ο Α... Σ.....ς λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων επικαλέστηκε ότι για τις μεταφορές ο διάλεγε τον μεταφορέα τον οποίο εν τέλει πλήρωνε η λήπτρια επιχείρηση. Δεν είθισται στα συναλλακτικά ήθη ο πωλητής των εμπορευμάτων να διαλέγει μεταφορέα και να τον πληρώνει ο αγοραστής. Άλλωστε από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι όλα τα εκδοθέντα στοιχεία προς την επιχείρηση από την ελεγχόμενη είναι εικονικά και αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές, δ) Τέλος σε κάποιες περιπτώσεις τα Φ.Ι.Χ που φέρονται να πραγματοποιήσαν τις μεταφορές ανήκουν σε τρίτες επιχειρήσεις με ομοειδές αντικείμενο δραστηριότητας με την ελεγχόμενη, χαρακτηριστικά παραδείγματα είναι η λήπτρια επιχείρηση Μ..... ΑΒΕΕ με Α.Φ.Μ 09..... και η επιχείρηση Ζ..... με Α.Φ.Μ 12.....

1δ) Η εικονικότητα προκύπτει και από τον τρόπο εξόφλησης των συναλλαγών:

Α) Σε αρκετές από τις περιπτώσεις έκδοσης και αντίστοιχα λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, την προσπάθεια να προσδοθεί «νομιμοφάνεια» συμπληρώνει και η εμφανιζόμενη εξόφληση μέσω τραπέζης των ληφθέντων παραστατικών. Από την επεξεργασία του λογαριασμού που τηρούσε ο ελεγχόμενος στην Εθνική Τράπεζα και ήταν ενεργός καθ' όλη την ελεγχόμενη περίοδο, προκύπτει ότι όλες οι κινήσεις είναι χαρακτηριστικά παραδείγματα για προσπάθεια πρόσδοσης νομιμοφάνειας σε ανύπαρκτες συναλλαγές μεταξύ της ελεγχόμενης οντότητας και των ληπτριών επιχειρήσεων. Παρακάτω αναλύονται οι λόγοι:

- Στις περισσότερες περιπτώσεις κατάθεσης από λήπτρια επιχείρηση ακολουθεί ανάληψη ισόποσου ποσού από τον ελεγχόμενο ή την Ε..... Κ..... την ίδια μέρα ή την επόμενη. Όσες φορές αυτό πραγματοποιείται την ίδια ημέρα οι κινήσεις αυτές είναι συνεχόμενες. Χαραριστικό παράδειγμα είναι το εξής: Στις 8-1-2015 πραγματοποιούνται δέκα έξη χρεοπιστώσεις (καταθέσεις και ακολουθούν αναλήψεις) αξίας εκάστης 6.000,00

ευρώ, από τις 13:56:01 έως 14:40:28, με αιτιολογία συναλλαγής Γ..... Π..... Γεγονός που σημαίνει ότι ανακυκλωνόταν τα χρήματα με μοναδικό σκοπό να προσδοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές.

- Όλες οι καταθέσεις και αναλήψεις πραγματοποιούνται στο ίδιο κατάστημα της τράπεζας και συγκεκριμένα στην Παραδείγματος χάρη στις 3-2-2015 ο Γ..... Χ..... καταθέτει στις 12:37:18 το ποσό των 34.770,00 ευρώ και στις 12:52:17 πραγματοποιείται ανάληψη του εν λόγω ποσού καθώς και του υπόλοιπου διαθέσιμου του λογαριασμού κ.α.. Γεγονός που σημαίνει ότι εκδότης και λήπτης πήγαιναν μαζί στο κατάστημα της Εθνικής στην
- Εμφανίζονται συνεχόμενες ανά λήπτρια επιχείρηση χρεοπιστώσεις, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με την κοινή πείρα να συμβαίνει.

Β) Το μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση φέρεται να εξοφλήθηκαν με μετρητά και συγκεκριμένα μέσω ταχυδρομικών επιταγών των ΕΛΤΑ. Στο σημείο αυτό σημειώνεται ότι εξόφληση των συναλλαγών με εικονικά ή πλαστά φορολογικά στοιχεία γίνεται τις περισσότερες φορές με καταβολή μετρητών σε όποιο ύψος και αν ανέρχονται αυτές, προκειμένου ο λήπτης αυτών να διασφαλιστεί έναντι του εκδότη, έτσι ώστε ο εκδότης να μην έχει καμία τυχόν απαίτηση στο μέλλον από τον λήπτη αυτών. Από την έρευνα της ΥΕΔΔΕ διαπιστώθηκε ότι κατά το χρόνο έκδοσης των ταχυδρομικών επιταγών από τις λήπτριες επιχειρήσεις ήταν παρών κατόπιν πληρεξουσίου από τον ελεγχόμενο η σύντροφος του, Με κάθε κατάθεση ταχυδρομικής επιταγής ακολουθούσε ανάληψη των χρημάτων, την οποία ακολουθούσε σε κάποιες περιπτώσεις εκ νέου κατάθεση και ανάληψη και ούτε καθεξής. Τα δηλωθέντα από την Κ..... Ε..... επιβεβαιώνονται και από το με το υπ'αρ. εισερχόμενου πρωτ. ΕΜΠ.....έγγραφο των ΕΛ.ΤΑ Π.Δ. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ & ΔΥΤΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ, σύμφωνα με το οποίο η εταιρεία Ι....., κατά το χρονικό διάστημα από 1-1-2015 μέχρι 31-12-2016, εξέδωσε από το Ταχυδρομικό Κατάστημα 504 ταχυδρομικές επιταγές. Τις εν λόγω επιταγές κατέθεσε ο Κί..... του Δί....., πληρεξούσιος - αντιπρόσωπος της παραπάνω εταιρείας, μαζί με την C..... Β....., υπάλληλο της εταιρείας.

Ο αριθμός των επιταγών που καταθέτονταν την ημέρα, ήταν περισσότερες από μία (έφθαναν ή και ξεπερνούσαν τις 10) και σε τακτά χρονικά διαστήματα (1-2 φορές την εβδομάδα). Κατά την κατάθεση των επιταγών στο Ταχυδρομικό Κατάστημα, παρόντες ήταν ο αποστολέας, αλλά και ο παραλήπτης των επιταγών, ο οποίος εισέπραττε άμεσα τα χρήματα.

- Με τον ίδιο τρόπο πραγματοποιήθηκαν όλες οι εξοφλήσεις μέσω των ΕΛΤΑ από τις λήπτριες επιχειρήσεις: Χαρακτηριστικά παραδείγματα είναι η εξόφληση των συναλλαγών από τις λήπτριες επιχειρήσεις Μ..... ΑΒΒΕ, Σ. Σ..... ΣΙΑ Ο.Ε και Ι..... Π.....και ΣΙΑ ΕΠΕ. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με ενημέρωση από τα ΕΛΤΑ η

εξόφληση με μετρητά επιταγής, γινόταν μόνο εάν αυτή δεν υπερέβαινε το ποσό των 6.000,00 €.

Ιε) Στις περιπτώσεις που διακινούνται και εμπορεύματα με τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, αποβλέπουν, είτε στην κάλυψη του πραγματικά υπόχρεου προς έκδοση παραστατικών, οπότε σε συνάρτηση με το γεγονός ότι οι ίδιοι ποτέ δεν αποδίδουν στο δημόσιο τους άμεσους και έμμεσους φόρους να διαφεύγουν οι εμπορικές πράξεις αυτές της φορολογίας, είτε «νομιμοποιούν» με την πράξη τους αυτή τη διάθεση στην κατανάλωση μη νόμιμα αποκτηθέντων εμπορευμάτων προκαλώντας οικονομική ζημία στις επιχειρήσεις νόμιμους ιδιοκτήτες των προϊόντων αυτών, αλλά και στο δημόσιο από φόρους που διαφεύγουν. Στην συγκεκριμένη υπόθεση από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα εμπορεύματα που διακινήθηκαν από τρίτη επιχείρηση προς την επιχείρηση ΑΦΟΙ Κ..... Ο.Ε με Α.Φ.Μ 08..... ήταν προϊόντα κλοπής και τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της ελεγχόμενης χρησιμοποιήθηκαν για να καλύψουν την παράνομη αυτή συναλλαγή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 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, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η μηχανή DEUTZ τύπουμε αρ.κινητήρα, τοποθετήθηκε στο γεωτρύπανο –μηχάνημα έργου και ότι έγινε αυτοψία από τον μηχανικό-μηχανολόγο, απορρίφθηκε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. με την εξής αιτιολογία: « α. στο τιμολόγιο Νο 498/16-11-2016 γίνεται μία γενική περιγραφή του είδους «Μηχανή DEUTZ δωδεκακίλυνδρη» χωρίς να αναγράφεται ο τύπος και ο αριθμός κινητήρα, συνήθης πρακτική στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, β. δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο το παραστατικό της δαπάνης, με την οποία επιβαρύνθηκε ο ελεγχόμενος, για την εγκατάσταση της ανωτέρω μηχανής.»

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των τιμολογίων, με πέντε επιταγές ΕΛΤΑ , δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, καθότι από την έκθεση της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι: « Το μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση φέρεται να εξοφλήθηκαν με μετρητά και συγκεκριμένα μέσω ταχυδρομικών επιταγών των ΕΛΤΑ. Στο σημείο αυτό σημειώνεται ότι εξόφληση των συναλλαγών με εικονικά ή πλαστά φορολογικά στοιχεία γίνεται τις περισσότερες φορές με καταβολή μετρητών σε όποιο ύψος και αν ανέρχονται αυτές, προκειμένου ο λήπτης αυτών να διασφαλιστεί έναντι του εκδότη, έτσι ώστε ο εκδότης να μην έχει καμία τυχόν απαίτηση στο μέλλον από τον λήπτη αυτών.

Από την έρευνα της ΥΕΔΔΕ διαπιστώθηκε ότι κατά το χρόνο έκδοσης των ταχυδρομικών επιταγών από τις λήπτριες επιχειρήσεις ήταν παρών κατόπιν πληρεξουσίου από τον ελεγχόμενο η σύντροφος του, η Κ..... Ε..... Με κάθε κατάθεση ταχυδρομικής επιταγής ακολουθούσε ανάληψη των χρημάτων την οποία ακολουθούσε σε κάποιες περιπτώσεις εκ νέου κατάθεση και ανάληψη και ούτε καθεξής. Τα δηλωθέντα από την Κ..... Ε..... επιβεβαιώνονται και από το με το υπ'αρ. εισερχόμενου πρωτ. ΕΜΠ.....έγγραφο των ΕΛ.ΤΑ Π.Δ. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ & ΔΥΤΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ, σύμφωνα με το οποίο η εταιρεία Ι....., κατά το χρονικό διάστημα από 1-1-2015 μέχρι 31-12-2016, εξέδωσε από το Ταχυδρομικό Κατάστημα Ιωνίας 504 ταχυδρομικές επιταγές...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,β).....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν 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, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. 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.

Επειδή, δεν προβάλλονται άλλοι λόγοι ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 29-09-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του του, κατοίκου με ΑΦΜ

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

1.Με την υπ'αριθμ./**1-8-2022** πράξη επιβολής προστίμου (αρθ. 54 ν. 4174/2013), φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013	300,00 €	300,00€
Σύνολο για καταβολή	300,00€	300,00€

2.Με τη αριθμ./20-07-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	9.533,85€	9.533,85€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	4.766,93 €	4.766,93€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.486,91€	1.486,91€
Σύνολο για καταβολή	15.787,69€	15.787,69€

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 53](#) του Κ.Φ.Δ.

3.Με τη αριθμ./01-08-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/ 2016-31/12/2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φ.Π.Α.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΤΗΣ
Χρεωστικό ποσό	1.007,21 €		1.007,21€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013	503,60 €		503,60€
Σύνολο για καταβολή	1.510,81€		1.510,81€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.458,25€		3.458,25€

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 53](#) του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη
του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.